



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערים: מועצה אזורית מעלה יוסף

בית ספר אזורי מעלה יוסף

ע"י ב"כ עוה"ד אברהם בגים ושות'

נגד

המשיב: פקיד שומה חיפה  
ע"י ב"כ עו"ד דנה ונדרוב מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

1  
2

#### פתח דבר:

1. הערעורים המאוחדים שבפניי עניינם מחלוקת בנושא תשלום מס שכר על ידי המערערים – המועצה האזורית מעלה יוסף (להלן – **המועצה**) ובית הספר האזורי מעלה יוסף (להלן – **בית הספר**) (המועצה ובית הספר יכוננו להלן יחד – **המערערים**).

המועצה ובית הספר, שניהם מלכ"רים, העסיקו מאות עובדים בשנות המס נשוא הערעורים (כך על פי סעיף 3 לתצהירה של גב' מזל כהן, גזברית המועצה – להלן – **הגזברית**).

2. על בסיס חוות דעת שקיבלו המערערים מחברת טריניטי מערכות מיחשוב בע"מ (להלן – **טריניטי**) באמצעות מנהלה הטכנולוגי של טריניטי, מר יוסף אלקובי (להלן – **מר אלקובי**), דיווחו המערערים למשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – **המשיב**) ושילמו מס שכר, כאשר ביחס לרכיבים מסוימים בשכרם של העובדים – לא שולם מס שכר על ידי המערערים, בטענה כי הללו אינם חייבים במס שכר.

הרכיבים השנויים במחלוקת בערעורים אלו נוגעים לתשלום דמי חבר לאגודות מקצועיות, תשלומים להשתלמויות מקצועיות, ביגוד לעובדים, הפרשות לוועד עובדים, תשלומים לביטוח מפני אובדן כושר עבודה, תשלומים עקב פרישה, הפרשות סוציאליות מעבר לתקרה הקבועה בדין, וכן ובעיקר – תשלומים עבור צד ג' – קרי: טענת היות המערערים פטורים מתשלום מס שכר בשל היותם "הצינור" לצורך תשלום שכרם של עובדים על ידי משרד החינוך או משרד הפנים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

- 1 באשר לסוגיות של החזר הוצאות רכב בתפקיד וכן תשלומי אש"ל פטורים – הגיעו הצדדים  
2 להבנות ביחס לרכיבים אלו, לאחר שהמערערים, בהמלצת בית המשפט, הציגו מסמכים  
3 וראיות, והמשיב נאות לקבלם, בחן אותם וציין בתצהירי העדות הראשית מטעמו מהם  
4 הרכיבים והסכומים שנכון הוא לקבל כי הינם פטורים מתשלום מס שכו. .
- 5 בהתאם לכך ניתן ביום 4.12.2017 פסק דין חלקי ביחס לרכיבים של הוצאות אש"ל וכן  
6 החזר הוצאות רכב בתפקיד בסכומים כפי שהוסכם. על כן, רכיבים אלו אינם עוד חלק מן  
7 המחלוקת בערעורים דנן. .
- 8 המשיב לא קיבל את עמדת המערערים בנוגע להפחתות מס השכר שבוצעו על ידם ביחס  
9 ליתר הרכיבים השנויים במחלוקת כאמור לעיל והשומות בצווים שהוצאו להם ביחס  
10 לסוגיות אלו – הם נשוא הערעורים. למועצה הוצאו שומות בצווים לשנות המס 2010-2014  
11 והמס השנוי במחלוקת עומד על 3,627,206 ₪ (ק"ר), ולבית הספר הוצאו שומות בצווים  
12 לשנות המס 2012-2014 כאשר המס השנוי במחלוקת עומד על 1,330,277 ₪. .
- 13 טרם שאדרש לגופם של דברים, לא ניתן להימנע מלומר דברים באשר לאופן ניהולם של  
14 ערעורים אלו. .
- 15 למן תחילת הדיונים בערעורים דנן, הובהר לב"כ המערערים ד"אז (עוה"ד גיטליץ ואטל)  
16 כמו גם לב"כ הנוכחי של המערערים, עו"ד בגים, כי הטענות המועלות על ידי המערערים  
17 אינן מגובות בראיות כנדרש על פי הדין, וכי הטיעון המועלה הינו במישור תיאורטי,  
18 במנותק מעובדות והוכחתן. .
- 19 עוד ברור היה למן תחילת הדיונים כפי שהסתמן, כי נעשה שימוש בערעורים אלו לצורך  
20 מתן "תעודת הכשר" לתוכנה של חברת טריניטי (ראו הערת בית המשפט בפתח הדיון מיום  
21 22.11.2017), וכי הגורם המנתב ונותן הטון בהליכים דנא היא חברת טריניטי באמצעות מר  
22 אלקובי, מטעמים הנוגעים לאינטרסיה של טריניטי. מנגד, המערערים עצמם נראו כמי  
23 ש"אינם בתמונה" ולחלוטין נשענים ונסמכים על חוות הדעת המשפטית שניתנה להם על  
24 ידי טריניטי, מר אלקובי ויועצים אחרים מטעמם, לרבות יועצים משפטיים. **לא לצורך זה**  
25 **קיימים ערעורי מס ולא זו הדרך לנהלם.**
- 26 מאמצים רבים הושקעו על ידי בית המשפט על מנת להסב את תשומת ליבם של המערערים  
27 לכך, כי ככל שתתקבל עמדת המשיב לפיה לא הובאו בפניו בשלב הדיון השומתי ראיות  
28 כלשהן לביסוס מי מטענותיהם של המערערים – הרי שראוי לנצל את פרק הזמן עד לשמיעת  
29 הראיות לצורך הצגת מסמכים שהמערערים נמנעו עד כה מהצגתם בכדי לצמצם מחלוקות. .



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

- 1 כתוצאה ממאמצים אלו – נערכה פגישה בין הצדדים לאחר ישיבת קדם המשפט העניינית  
2 הראשונה (לאחר מתן החלטות בטענות מקדמיות שונות שהועלו על ידי המערערים) וטרם  
3 הגשת תצהירי העדות הראשית – אשר הובילה להסכמות נושא פסק הדין החלקי.
- 4 באשר ליתר הרכיבים אשר המערערים הפחיתו תשלום מס שכר בגינם – לא הגיעו הצדדים  
5 להבנות, מאחר ועמדת המשיב היתה ונותרה כי המערערים לא הביאו כל ראיה להוכחת  
6 טענותיהם, במישור העובדתי.
- 7 המערערים הגישו מטעמם שני תצהירי עדות ראשית – האחד, של הגזברית והשני - של מר  
8 אלקובי. על פי החלטה שניתנה על ידי ביום 4.12.2017 הוצא תצהירו של מר אלקובי מתיק  
9 בית המשפט, בשל כך שכלל לא היה מדובר בתצהיר אלא במסמך הכולל חוות דעת משפטית  
10 וכן טיעונים החורגים מן המסגרת של הערעורים (ביקורת על רשות המיסים ו/או בתי  
11 המשפט אשר קבעו כך או אחרת ביחס לרכיבים שנויים במחלוקת).
- 12 לאחר שלב שמיעת הראיות ובמקביל לשלב הגשת סיכומי הצדדים, ניתן ביום 11.3.2018  
13 פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד, מפי כב' השופט ד"ר ש. בורנשטיין בתיק ע"מ  
14 61866-11-15 מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות (להלן – פס"ד מועצת גדרה),  
15 אשר עוסק באותן סוגיות נושא הערעורים שבפניי. כעולה מפס"ד מועצת גדרה – ההליך  
16 בפני בית המשפט המחוזי מרכז-לוד נוהל באותו אופן, על ידי אותם מייצגים, עם אותה  
17 מעורבות של חברת טרינטי ומר אלקובי וביקורת נוקבת על כך מצויה בפסק הדין הנ"ל.
- 18 בעקבות פס"ד מועצת גדרה וטרם שבית משפט זה נדרש לכתובת פסק הדין בערעורים דנן,  
19 זומנו הצדדים להשלמות טיעון בעל פה ליום 16.1.2019.
- 20 בית משפט זה הורה על השלמות הטיעון בעל פה – בשים לב לקביעות שנקבעו בפס"ד  
21 מועצת גדרה, ובשים לב לעובדה כי הוגש ערעור לבית המשפט העליון על פס"ד מועצת גדרה  
22 על ידי המערערת שם (ע"א 3479/18).
- 23 בסמוך לאחר החלטת בית המשפט אשר זימנה את הצדדים עצמם ובאי כוחם לדיון  
24 להשלמות הטיעון בעל פה – הוגשה על ידי המערערים בקשה לאקונית "לצרף ראיות".  
25 המערערים ביקשו (ראו סעיף 2 לאותה בקשה מיום 10.1.19) לצרף את כל חומר הראיות  
26 מתיק מועצת גדרה וכן מתיק נוסף המתנהל בפני בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בעניין  
27 עיריית רמלה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

- 1 לטענת המערערים – באותן פרשות – גדרה ורמלה – עלו לדיון נושאים דומים וצורפו שם  
2 ראיות מהותיות, כך לגישת המערערים, ועל כן יש לאפשר להם להגיש את "כל הראיות  
3 מתיק עיריית רמלה ועיריית גדרה נגד המשיב".
- 4 הבקשה לצירוף ראיות נדחתה בהחלטה שניתנה בפרוטוקול הדיון מיום 16.1.19, מכל  
5 הטעמים שנקבעו באותה החלטה. את מורת רוחי מדרך ההתנהלות של המערערים, כמו גם  
6 מאי התייצבות של גורם מטעם המערערים, מלבד התייצבותו של מר אלקובי, הבעתי  
7 באותה החלטה. בתמצית יאמר, כי בהחלטה (ראו עמוד 43 לפרוטוקול שורות 27-30 וכן  
8 עמוד 44 שורות 7-11) חזרתי והבהרתי עד כמה רחוקה מלהניח את הדעת התנהלותם של  
9 המערערים, אשר ראיות שצריך היה שיובאו על ידם – לא הובאו ו"ראיות" כביכול שהובאו  
10 על ידם – לאו ראיות היו, אלא רק חוות דעת משפטית. עוד הובהר כי הרושם שנוצר הוא  
11 כי המערערים חותרים לכך שבית המשפט ייתן בידם פסק דין בהתייחס לעמדה תיאורטית,  
12 בלא כל מסד עובדתי שהוכח.
- 13 אותה בקשה לצירוף ראיות, לא היתה אלא ה"קש האחרון" בהתנהלות המערערים  
14 בערעורים דנן. המערערים לא טרחו להבהיר מדוע ראיות הנוגעות לתיקים אחרים, בבתי  
15 משפט אחרים – כלל רלבנטיות להליך שבפניי, וממילא לא הבהירו את עיתוי הגשת הבקשה  
16 והעילה להגשתה. יתר על כן, לא ניתן כל הסבר, לא כל שכן כזה המניח את הדעת – מדוע  
17 סבורים המערערים כי יש לנהל את הדיון בערעורים בעניין עיריית רמלה, בעניין מועצת  
18 גדרה (שכבר מצוי בערעור לבית המשפט העליון) ובערעורים דנן כמקשה אחת.
- 19 יצוין, כי הדיון בערעור בבית המשפט העליון על פס"ד מועצת גדרה היה קבוע ליום 22.7.19.
- 20 לאור דברים שהושמעו במהלך הדיון מיום 16.1.19 הומלץ למערערים למחוק את  
21 הערעורים ולהמתין לפסיקתו של בית המשפט העליון. המערערים ביקשו שהות על מנת  
22 לשקול את ההצעה, אך בסופו של דבר – עמדו על מתן פסק דין.
- 23 בשים לב לעמדת המערערים הנ"ל ונוכח העובדה כי בסופו של דבר נדחה הדיון בערעור על  
24 פס"ד מועצת גדרה לחודש פברואר 2020 – לא נותר אלא להידרש לכתיבת פסק הדין דנן.
- 25 **תמצית טענות המערערים:**
- 26 המשיב נוקט בגישה מחמירה לפיה כל תשלומי השכר חייבם במס שכר. זאת, על אף פסיקה  
27 של בית המשפט המחוזי לפיה דמי חבר פטורים ממס שכר. המשיב אף לא פרסם כל הנחיה  
28 בנושא או הוראות ברורות אילו רכיבים בשכר פטורים ממס שכר ואילו חייבים. התנהלות  
29 זו של המשיב יוצרת אפליה ואכיפה בררנית בין נישומים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

13. השומות שהוצאו על ידי המשיב אינן מבוססות ואינן משקפות את מלוא המידע, המסמכים והתחשיבים שהוצגו בפניו על ידי המערערים. אף המשיב עצמו אינו יודע אילו רכיבים פטורים ובאילו שנים.
14. סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה כולל במסגרת הכנסת העבודה לעובד גם טובת הנאה הניתנת לעובד בכסף או בשווה כסף. אולם סעיף זה אינו כולל טובות הנאה שניתנו לעובד לצורך ביצוע עבודתו על פי דרישות המעביד. המחוקק החריג מגדרה של הכנסת עבודה תשלומים ששולמו לעובד על ידי המעביד והמותרים בניכוי לעובדת כהוצאה. זאת, במטרה למנוע חיוב במס בגין הכנסת עבודה כאשר מותרת הוצאה כנגדה.
15. **שיפוי צד ג' – "תשלומי צינור"** – המערערים משלמים לעובדים מסוימים באמצעות תשלומים המועברים אליהם ממשד החינוך ומשרד הפנים, ובכך המערערים מתנהלים מול העובדים כ"צינור" בלבד. המערערים לא קובעים את שכרם של אותם עובדים, את תוספות השכר שלהם, זכאותם לימי חופשה או מחלה ויתר הזכויות הסוציאליות. המערערים טוענים כי יש לנהוג בעניינם באותו אופן כפי שנקבע בפסק הדין בעניין ע"א 434/83 פקיד שומה ת"א נ' סולל בונה בע"מ (להלן – **עניין סולל בונה**) וכן מפנים המערערים להחלטות מיסוי אשר לגישתם תומכות בעמדתם – החלטת מיסוי 9158/6 והחלטת מיסוי 8732/14. לטענת המערערים גם חוק מע"מ בהטילו את מס השכר פועל על סמך ההיגיון לפיו אם המשלם בפועל אינו המעסיק ואינו אחראי על תשלום השכר אזי אין לחייבו בתשלום המס.
- המערערים טוענים כי הציגו מסמכים בפני המשיב בעניין זה, הן ביחס לתשלומי הצינור והם ביחס לעובדים מושאלים והמשיב התעלם. כמו כן, עדותו של המפקח מר פלאח לפיה לא הבין את המידע והתחשיבים שנמסרו לו בנושא – הינה תמוהה.
16. **הוצאות רכב** – עובדים זכאים בנוסף לפטור מתשלום מס שכר בגין נסיעות בתפקיד גם לפטור בגין החזר הוצאות הרכב שלהם – הן ההוצאות הקבועות והן הוצאות משתנות. ככל שטובת המעביד היא הגוברת, הרי שאין המדובר בטובת הנאה לעובד ולפיכך אין לזקוף את ההוצאה למשכורתו של העובד לפי סעיף 2(2) לפקודה.
17. **דמי חבר לאגודות מקצועיות והשתלמויות מקצועיות** – על פי סעיף 17 לפקודה, הוצאה הינה מותרת בניכוי אם היא הוצאה בייצור הכנסה. המשיב טען בתצהירו כי ככל שמדובר בתשלום דמי חבר שהינם תנאי לעיסוקו של העובד במקצוע יסכים לראות בכך רכיב שכר שאינו חייב במס שכר. לעמדת המערערים האמור בתצהירה של גב' כהן מוכיח כי מדובר בהוצאות לצורך הכנסה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

- 1 דמי חבר לאגודות מקצועיות ותשלומים עבור השתלמויות מקצועיות עומדים בתנאים של  
2 שמירה על הקיים ואינם אסורים בניכוי על פי חוק או תקנות. על כן, סכומים אלו אינם  
3 חייבים בתשלום מס שכר.
- 4 המערערים השתתפו בתשלומים שונים לוועד ונשאו בנטלים שונים עבור העובדים ואף  
5 מטעם זה יש לראות בתשלומים אלו "החזר הוצאה". דמי חבר משמשים לשם ייצור  
6 הכנסתו של העובד ועל כן יש להתיר את ההוצאה בגינם ולהפחית סכומים אלו מן השכר  
7 החייב במס שכר.
- 8 **הפרשות עודפות סוציאליות** - הפרשות סוציאליות מעבר לתקרה הקבועה בסעיפים 3(ה) ו-  
9 3(ה) לפקודה אינן חייבות במס שכר, זאת משום שמקור החיוב של הפרשות אלו אינו  
10 בסעיף 2(2) אלא בסעיף 3 לפקודה. אף אם המשיב יטען כי מדובר בטובת הנאה לפי סעיף  
11 2(2) לפקודה הרי שההיסטוריה החקיקתית של חוק מע"מ מלמדת שלא הייתה כוונה של  
12 המחוקק למסות הפרשות אלו במס שכר. מטרת המחוקק הייתה למסות רכיבים שהם  
13 תחליף לכסף. כמו כן – כאשר המחוקק ביקש למסות שווי הפרשות אלו הוא עשה זאת  
14 במפורש רק לגבי מוסדות כספיים ובמכוון לא לגבי מלכ"רים.
- 15 **ביגוד לעובדים** – קיים חוזר ספציפי בעניין זה – חוזר מס הכנסה 14/2000. לגבי חלק  
16 מההוצאות שנדונו שם נערכו ופורסמו תיקונים לתקנות מכוח סעיף 31 לפקודת מס הכנסה.  
17 טרם התיקון, הוצאות הביגוד הותרו בניכוי במלואם בהינתן סיבות שונות. אחרי התיקון  
18 ההוצאות מותרות בניכוי אם א) הביגוד ניתן לשימוש לצרכי עבודה בלבד שאז ההוצאה  
19 תותר במלואה. ב) אם ניתן להשתמש בביגוד שלא לצורכי עבודה אז יותרו לניכוי 80 אחוז  
20 מההוצאה. המשיב לא סתר את עדותה של גב' כהן בעניין, ולכן לא יכול לטעון שלא הוצגה  
21 בפניו ראיה בנידון.
- 22 **ניכוי והפרשה לועד העובדים** - באופן דומה להכרה בדמי חבר או השתתפות באגודה  
23 מקצועית, הוועד נועד לשמש להשגת תנאי עבודה טובים יותר לעובד, משכך ההוצאה  
24 מוכרת לצורכי הפחתת הברוטו החייב במס הכנסה ומס שכר.
- 25 **תשלומים לביטוח מפני אובדן כושר עבודה** – לפי הוראות חוק הביטוח הלאומי תשלום  
26 דמי פגיעה - בגין יום הפגיעה – משולם על ידי המעביד. בגין 12 ימים הראשונים לאחר יום  
27 הפגיעה, קובע החוק כי על המעביד לשלם דמי פגיעה אלו ללא זכות לשיפוי. הטלת החובה  
28 על המעביד לשלם דמי הפגיעה במקום המל"ל אין בה כדי להפוך תשלום זה לשכר עבודה.  
29 מדובר בדמי פגיעה שניתנים לעובד כאשר הוא לא עסק בכל עבודה שהיא בתקופה זו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

1 לכן, המעסיק אינו חייב בתשלום מס שכר על דמי הפגיעה ששילם לעובדו בגין 12 הימים  
2 הראשונים לפגיעתו. מכיוון שאין מדובר בשכר לעובד, אין לחייבם במס שכר, וזאת אף לפי  
3 חוזר מס הכנסה.

4 **תשלומים עקב פרישה: פיצויי פיטורים** – פיצויי פיטורים הם תוספת סוציאלית  
5 המשולמת לעובד בתום עבודתו והם הכנסה כאמור בסעיף 2(2) לפקודה. החבות במס  
6 הכנסה על פיצויי פיטורים שמעל לתקרת הפטור, אינה מכוח סעיף 2(2) אלא מכוח סעיף  
7 9(א7) לפקודה לכן לא יחול מס שכר גם על פיצויי פיטורים חייבים אלה. גם בדברי ההסבר  
8 של נציבות מס הכנסה לתקנות מס הכנסה "ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה" נקבע כי אין  
9 חובת תשלום מס שכר מפיצויי פרישה.

10 **פיצויי פרישה** – מענק פרישה אינו נחשב להכנסת עבודה. מקור ההכנסה במקרה זה לעניין  
11 מס הכנסה הוא סעיף 9(א7) לפקודה. לכן הכנסה המהווה חלק ממענק הפרישה אינה חייבת  
12 במס שכר.

13 **דמי הסתגלות, פדיון, דמי מחלה והודעה מוקדמת** - תשלומים אלו אינם נכללים בגדר  
14 "מענק עקב פרישה" שהוספו להגדרת השכר בסעיף 4(ב) לחוק המע"מ, אלא תשלומים  
15 הוניים שמקבל המעביד, המובדלים מפיצויי פיטורים. תימוכין לעמדה זו ניתן למצוא בעמ'  
16 ג21 לחב"ק.

### 17 תמצית עמדת המשיב:

18 16. המערערים הינם מלכ"רים המעסיקים עובדים רבים ומשלמים להם שכר ולכן חייבים  
19 בתשלום מס שכר בגין משכורות המשולמות לעובדיהם לפי סעיפים 4 ו- 35 לחוק מע"מ.  
20 כלל מרכיבי השכר ששילמו המערערים לעובדיהם חייבים במס שכר (פרט לרכיבי פיצויים,  
21 תגמולי מילואים מהביטוח הלאומי וקצבת שאירים). כמו כן, אין חבות במס שכר בגין  
22 תשלומים שהם החזר הוצאות נסיעות שנדרשו על ידי המעביד. כל הכנסת עבודה בהתאם  
23 לפקודה נחשבת כ"שכר" לצורך החוק ועל כן היא חייבת בתשלום מס שכר על ידי מלכ"ר.  
24 מס השכר נועד למסות את הערך המוסף של מוסד ללא כוונות רווח המתבטא בשכר אותו  
25 משלם מוסד זה לעובדיו.

26 17. בסעיף 1 לפקודה, מוגדר המונח "הכנסת עבודה" כ"הכנסה לפי סעיף 2(2)". משמעות  
27 הדבר, היא שבכל מקום בו נקבע בפקודה כי המדובר ב"הכנסת עבודה", יש לראות באותה  
28 הכנסה – כהכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה – אשר חייבת במס שכר. לא אחת נקבע כי את  
29 סעיף 2(2) לפקודה יש לפרש באופן רחב. בכל הנוגע לחיוב מלכ"ר במס שכר, אין נפקות  
30 למונח "הכנסה חייבת" כהגדרתו בפקודה ואין נפקות לסעיף בפקודה אשר מכוחו אותה  
31 הכנסה נחשבת כ"הכנסת עבודה", וכל שעלינו לבחון הוא האם מדובר ב"הכנסת עבודה".



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

18. המערערים לא עמדו בנטל ההוכחה הרובץ על כתפיהם, ולו לכאורה. המערערים לא הציגו ראיות כלשהן – נתונים או מסמכים – בשלב הדיון השומתי, על ידי מייצגם רו"ח קופמן, אשר אף לא זומן לעדות על ידי המערערים במסגרת ההליך דנן.
19. באשר לרכיבי השכר השונים השנויים במחלוקת עמדת המשיב היא כדלקמן:
- החזר הוצאות רכב** – לא הוצג פירוט של הנסיעות בגינן שולמו הוצאות הרכב לכל עובד ועובד, אלא הוצג החזר הוצאות המשולמות על בסיס גלובלי. כמו כן – לא הוצגו דוחות על החזרי נסיעות בתפקיד. בנוסף, לא נמצאו בטפסי 126 של העובדים פירוט של הסכומים. הוצאות רכב שהן במהותן פרטיות כגון ביטוחים, רישוי והשתתפות המעביד במכסה קבועה של קילומטרים לחודש ללא תלות בביצוע נסיעות בפועל הן הוצאה המהווה טובת הנאה וקצובה אצל העובד ועל כן חייבות במס הכנסה על פי סעיף 2(2) לפקודה אצל העובד וכן במס שכר אצל המעביד.
- דמי חבר לאגודות מקצועיות** – המערערים לא פרטו באילו דמי חבר מדובר ועל כן יש לדחות גם טענה זו. כמו כן – טענות המערערים מנוגדות להלכה אשר נקבעה בפסיקה ע"א 3844/15 פקיד שומה פתח תקווה נ' שירותי בריאות כללית.
- השתלמויות מקצועיות** – המערערים לא טרחו ליתן תימוכין לטענותיהם והסתפקו בטענות בעלמא. גם בדוחות 126 שהוגשו על ידי המערערים לא נמצא פירוט המתייחס להשתלמויות מקצועיות.
- ביגוד לעובדים** – גם בעניין זה נטענו טענות בעלמא. לא נטען כי מדובר בביגוד העומד בדרישת תקנה 2(6) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות). לא הוצגה כל ראיה כי מדובר בביגוד שניתן לזהות בו באופן בולט השתייכות לעסקו של הנישום או כי קיימת חובה ללבוש את הביגוד.
- תשלום לוועד עובדים** – המערערים מעבירים תשלום לוועד עובדים כשהם משמשים מעין "כלי לגבייה מרוכזת". תאורטית כל אחד מן העובדים יכול היה לשלם דמי חבר בעצמו ממקורותיו. עצם העובדה שהתשלום נעשה במרוכז דרך תלוש המשכורת לא משנה את מהות התשלום ולא הופכת אותו לכזה המזכה בפטור ממס שכר. גם בעניין זה למערערים לא היו הסברים מלבד כך שפעלו על פי ייעוץ שקיבלו.
- ביטוח מפני אובדן כושר עבודה** – בדומה לטעונו בעניין תשלום דמי חבר בארגון - המעסיק משמש אך כלי לגבייה מרוכזת של הכספים.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

1

2

תשלומים עקב פרישה – תשלומים אלו לא חויבו במס שכר.

3

4

הפרשות סוציאליות מעבר לתקרה – סעיפים 3(ה) ו-3(ה)(3) לפקודת מס הכנסה קובעים

5

בפירוש כי סכומים ששולמו לקרנות השתלמות ולקרנות השתלמות ולקופות גמל מהווים

6

הכנסת עבודה.

7

8

תשלום משכורות טענת "הצינור" – המערערים מודים כי חלק גדול מעלות השכר מתקבל

9

אצלם ממשרדי הממשלה, כסכומים המיועדים לתשלום משכורות. בלי כל קשר למקור

10

המימון של המשכורות, המערערים הם המעסיקים של עובדיהם ומתקיימים יחסי עובד

11

מעביד. תלושי השכר שצרפה גב' כהן לתצהירה מלמדים כי בית הספר הוא שמעסיק את

12

המורים. ממילא המערערים מדווחים לפקיד השומה, כי הם המעסיקים. לא הוצגו ראיות

13

כלשהן כי המועצה איננה המעסיקה של עובדיה. עצם העובדה כי משרדי הממשלה

14

מעבירים חלק או את כל התקציב המשמש למשכורות אין משמעה כי העובדים מועסקים

15

על ידי גוף אחר. כמו כן, לא נטען בבירור על ידי המערערים מי המעסיק האמיתי לגישתם

16

ואף לא הוצגו ראיות בסיסיות בעניין זה, כגון רשימת העובדים להם מיוחס שכר העבודה

17

הפטור ממס לטענת המערערים ופירוט שכרם, הסכמי ההעסקה או מסמכים אחרים

18

המלמדים על תקציבים אשר התקבלו ממשרד החינוך. כאשר בעל דין אינו מביא ראיה אשר

19

סביר כי מצויה תחת ידיו פועל דבר זה כנגדו.

20

המערערים לא הוכיחו מבחינה ראיתית את טענתם כי הם מהווים "צינור" בלבד להעסקת

21

העובדים וכי אינם נחשבים בגדר מעסיקים. דין טענה זו המהווה את הבסיס לטענות

22

המערערים להידחות. ממילא טענת הצינור מעלה קשיים משפטיים. כל מלכ"ר מהבחינה

23

הזו הוא סוג של "צינור".

24

25

בנוסף, משרד החינוך מעביר תשלומים גם בגין מס השכר. על כן, גם אם היו המערערים

26

מוכיחים עובדתית את טענותיהם, אזי קבלת טענתם היתה מובילה להתעשרותם שלא

27

כדין.

28

לאחרונה ניתן פסק הדין בעניין מועצה מקומית גדרה נ' פקיד שומה רחובות, העוסק .20

29

בסוגיות דומות וגם שם הסתפקה המערערת בטענות בעלמא מבלי להציג ראיות. בית

30

המשפט קבע כי טענתה כי היא מהווה אך צינור להעברת השכר מעוררת קושי עקרוני

31

ומושגי שכן מוסד ללא כוונת רווח מבסס את תקציביו על תשלומים שהוא מקבל מגורמים

32

אחרים ולא ייתכן שדבר זה יוביל לפטור ממס שכר.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

1 בנוסף, בית המשפט דחה שם את טענות המערערת בדבר החזר נסיעות בתפקיד, הוצאות  
2 רכב, רכיב דמי חבר, הפרשות עודפות לתשלומים סוציאליים וכן טענות בדבר רכיבי תשלום  
3 אש"ל.

### 4 דין והכרעה:

5 21. דין הערעורים להידחות.

6 22. מס שכר מוטל על מלכ"רים, דוגמת המערערים, מכוח הוראת סעיף 4(א) לחוק מס ערך  
7 מוסף, תשל"ו – 1975 (להלן – חוק מע"מ), לפיו:

8 "על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת רווח יוטל מס שכר באחוזים מהשכר ששילם,  
9 כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת. בסעיף קטן זה, "שכר" – למעט מלגה שניתנה  
10 לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר כאמור בסעיף 9(29) לפקודת  
11 מס הכנסה."

12 23. כאמור, המחלוקת בערעורים אלו נעוצה בשאלה האם רכיבים מסויימים הינם בגדר  
13 "שכר".

14 חוק מע"מ מגדיר בסעיף 1 לו את המונח "שכר" כדלקמן:

15 "הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות קצבה המשתלמת מאת מעביד  
16 למי שהיה עובדו."

17 בפקודת מס הכנסה מצויה הגדרת "הכנסת עבודה" בסעיף 2(2) לפקודה. מדובר בהגדרה  
18 רחבה, אשר נועדה לכלול כל רכיב תשלום שמקבל עובד ממעבידו, למעט הוצאות מותרות  
19 בניכוי על ידי העובד, והיא כוללת:

20 "השתכרות או ריווח מעבודה, כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו;  
21 תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון,  
22 נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור  
23 המותרים לעובד כהוצאה; שווי של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד, שהועמדו לרשותו  
24 של העובד; והכל – בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או  
25 בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו."

26 24. לפיכך, לצורך קביעה האם המערערים חייבים בתשלום מס שכר על רכיבים מסויימים  
27 המשולמים על ידם לעובדיהם – יש לקבוע האם רכיבים אלו נכנסים בגדרה של הגדרת  
28 "הכנסת עבודה" על פי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

- 1 אקדים ואציין, כי קביעה מקדימה לקביעה האם רכיב מסויים הינו בגדר "הכנסת עבודה"  
2 היא הקביעה האם המערערים הוכיחו קיומו של רכיב מסויים שכזה בשכרם של עובדיהם  
3 בשנות המס שבערעור. **עניין זה הוא בעוכריהם של המערערים.**
- 4 .25. הראיה שהובאה מטעמם של המערערים הוא תצהירה ועדותה של גבי כהן, הגזברית.
- 5 אתייחס תחילה דווקא לרכיבים הפרטניים ורק לאחר מכן לטענה הכללית יותר של  
6 המערערים בדבר היותם רק בגדר "צינור" להעברת תשלומי השכר לעובדיהם או חלק מהם.
- 7 בכל הקשור והמתייחס להחזר הוצאות רכב, דמי חבר לאגודות מקצועיות, ניכוי הפרשה  
8 לועד עובדים, תשלומים לביטוח מפני אובדן כושר עבודה, תשלומים עקב פרישה, הפרשות  
9 סוציאליות מעבר לתקרה והשתלמויות מקצועיות – לא נאמרדבר במישור העובדתי  
10 בתצהירה של הגזברית, ולמעשה גבי כהן הפנתה לתצהירו של מר אלקובי בכל הסוגיות  
11 הללו.
- 12 כאמור לעיל, תצהירו של מר אלקובי הוצא מתיק בית המשפט מאחר וכלל חוות דעת  
13 משפטית (לרבות בסוגיות האמורות לעיל) ולא כלל ראיות עובדתיות רלבנטיות.
- 14 מכאן, שביסוס עובדתי ביחס לרכיבים האמורים – דהיינו: הוכחה מצד המערערים באשר  
15 לכל אותם רכיבים ומהותם – לא קיים כלל. **די בכך כדי לדחות את טענות המערערים.**
- 16 .26. אבהיר, כי טענות המערערים לעניין **החזר הוצאות רכב** מצריכות פירוט והצגת מסמכים,  
17 וכאלו לא הוצגו לא בשלב השומה ולא בשלב הבאת הראיות בערעורים דנן. כך, טענת  
18 המערערים כי יש לפטור ממס שכר תשלומים בגין החזר הוצאות רכב קבועות והוצאות  
19 משתנות, בשל כך שהוצאו לטובת המעביד, אשר גוברת במקרים אלו על טובת המעביד ועל  
20 כן אין עסקינן בטובת הנאה לעובד – כלל לא הוכחה. יש צורך לבחון את מהות הוצאות  
21 הרכב הנטענות, את היקף השימוש הפרטי של העובדים ברכבים אל מול השימוש לצרכי  
22 המעביד, יש להציג את רשימת העובדים שנטען כי טובת המעביד גוברת על טובתם הפרטית  
23 בהקשר של הוצאות הרכב הנ"ל, על מנת לבחון את טענת הפטור ממס שכר. אלא שאף  
24 ראיה שכזו לא הוצגה.
- 25 ממילא, על פי הדין – ראו תקנה 4 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב) התשנ"ה – 1995  
26 – לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסת עבודה. יתר על כן,  
27 המערערים ביקשו להיסמך על פסק דינו של כבי' השופט אלטוביה בעניין עמ"ה 1184/06  
28 אליל 2000 שיווק וניהול בע"מ נ' פקיד שומה רחובות (להלן – פס"ד אליל).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

- 1 לא מצאתי בסיס להיסמכותם זו של המערערים על פסק הדין הנ"ל, במיוחד כאשר בית  
2 המשפט דחה בפס"ד אליל את טענות המערערת שם מחמת שלא הוכחו.
- 3 זאת ועוד, דומני כי המערערים נוקטים בגישה של הנחת המבוקש, ומאותה נקודה סבורים  
4 הם כי הנטל על המשיב לסתור את הנחתם זו. דהיינו: המערערים מבקשים כי בית המשפט  
5 יניח כהנחת מוצא כי רכבים פרטיים שימשו עובדים מסויימים לצרכי עבודתם (שלא הוכח  
6 כלל מי הם והאם אמנם השתמשו ברכבים פרטיים לצרכי עבודתם) וכי היקף השימוש  
7 ברכבים אלו היה כולו או רובו רק לצרכי המעביד. מנקודה זו נדרש המשיב, לגישת  
8 המערערים, לסתור את אותה הנחה.
- 9 אלא שלא כך פועלים דיני הראיות, לא כל שכן בערעור מס. על המערערים מוטל נטל הראיה  
10 להוכיח את כל רכיבי טענתם, במישור העובדתי, טרם שתידון טענתם המשפטית. וזאת לא  
11 עשו. המערערים לא הוכיחו כי הוצאות הרכב הנדונות אינן נכנסות לגדרה של הכנסת  
12 עבודה. המערערים לא הוכיחו כי החזר הוצאות הרכב המדוברות בוצע לעובדיהם בשל  
13 הוצאות של המערערים עצמם, ועל כן לא מצאתי כי ניתן לקבל את טענות המערערים בעניין  
14 זה. בהעדר ראיה אחרת – החזר הוצאות אלו לעובדי המערערים מהוות חלק מהכנסת  
15 העבודה של העובדים ועל כן קיימת חובת תשלום מס שכר.
- 16 כך הם פני הדברים גם ביחס לרכיבים של דמי חבר לאגודות מקצועיות, השתלמויות  
17 מקצועיות, הפרשות לוועד עובדים ותשלומים לביטוח מפני אובדן כושר עבודה. אין  
18 בתצהירה של הגזברית כל הסבר או ראיה באשר למהותם של האגודות המקצועיות אשר  
19 דמי החבר בהם נכללו בשכרם של העובדים. כך גם באשר להשתלמויות מקצועיות – לא  
20 הובאה כל ראיה על אילו השתלמויות מקצועיות מדובר. באשר להפרשות לוועד עובדים –  
21 נטען כי מדובר בהוצאה שנועדה לצרכי השגת תנאי עבודה טובים יותר לעובדים ועל כן  
22 מדובר בהוצאה מוכרת וכל הטיעון בעניין דמי החבר וההשתלמויות המקצועיות – חלים  
23 גם בעניין זה. מנגד, המשיב טוען בעניין הפרשות לוועד העובדים כמו גם בעניין תשלומי  
24 אובדן כושר עבודה, כי מדובר בתשלום שהעובד משלם ולא המעביד, וכי המערערים  
25 מהווים "כלי לגבייה מרוכזת" וכי עצם העובדה שהתשלום לוועד העובדים/לביטוח מפני  
26 אובדן כושר עבודה נעשה במרוכז דרך תלוש המשכורת של העובד – לא משנה את מהות  
27 התשלום ולא הופכת אותו לכזה המזכה בפטור ממס שכר.
- 28 למעשה, בעדותה של גב' כהן בבית המשפט, הודתה בחקירתה הנגדית כי היא אינה "בקיאה  
29 בהון האנושי כדי לפרט" (עמ' 13 לפרוטוקול שורות 28-29), כי לא ישבה עם פקיד השומה  
30 בכל הברורים בשלבי השומה, אבל היא "מניחה שהוצגו בפניו ניירות" (עמ' 13 לפרוטוקול  
31 שורות 24-31) וכי טענתיה כי כל הרכיבים הללו צריכים להיות פטורים מתשלום מס שכר



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

- 1 מבוססות רק על חוות הדעת של היועץ המקצועי מר אלקובי (עמ' 14 לפרוטוקול שורות 9-  
2 .(23)
- 3 לא ניתנה כל תשובה ברורה ממנה ניתן להסיק את מהותן של האגודות המקצועיות והאם  
4 דמי החבר המשולמים להן הן תנאי לעיסוקם של העובדים ועל אלו השתלמויות מקצועיות  
5 מדובר, וכנ"ל באשר לתשלום לועד עובדים.
- 6 המשיב הבהיר בתצהירו (ראו סעיפים 24 ו-25 לתצהירו של מר ניסמן וסעיפים 18 ו-19  
7 לתצהירו שך מר סאלח פאלח) כי לא הובאו כל הסברים, פרטים או ראיות לעניין דמי החבר  
8 – האם תנאי הם לעיסוקו של העובד במקצועו אם לאו, ולא הוסבר כלל טיבן של  
9 ההשתלמויות המקצועיות – האם הן נדרשות על ידי המעסיק אם לאו.
- 10 יודגש, כי על פי פסיקת בית המשפט העליון בע"א 3844/15 פקיד שומה פתח תקווה נ'  
11 שירותי בריאות כללית (להלן – הלכת שירותי בריאות כללית) דמי חבר שכאלו לאגודות  
12 מקצועיות – מהווים חלק משכרו של העובד וחייבים במס שכר. על אותו משקל – גם ניכוי  
13 והפרשה לועד עובדים כמו גם תשלומים מפני אובדן כושר עבודה – חלה עליהם הלכת  
14 שירותי בריאות כללית.
- 15 ראו פסק דינו של כבוד המשנה לנשיאה (כתוארו אז) השופט א. רובינשטיין בהלכת שירותי  
16 בריאות כללית, שם נקבע:
- 17 "נשוב לדמי הארגון; האם הם חלק מן הערך המוסף שמייצרת המערערת? כאמור, הערך  
18 המוסף - קרי, הערך אותו תורמת היחידה המשקית בפעילותה העסקית - של מוסד ללא  
19 כוונת רווח מתבטא בשכר המשולם על-ידי העובדיו. המשיבה טוענת, כי תשלום דמי  
20 הארגון למוסדות ההסתדרות אינו מבטא ערך מוסף שהיא יוצרת, שכן מדובר בתשלום  
21 חובה אשר אינו בעל אופי של תשלום פרטי לעובד. טענה זאת קשה לקבל. אין חולק, שעל  
22 פי ההסכמים הקיבוציים החלים במשק חייבים העובדים בתשלום דמי ארגון למוסדות  
23 ההסתדרות, ושעל המעסיק להעביר את התשלום בעבור העובד כחלק משכרו. תמורת  
24 תשלומים אלה, כך לפי העובדות המוסכמות, מספקת ההסתדרות את שירותיה לעובדים  
25 - הן למשלמי דמי החבר והן למשלמי דמי הטיפול. אין בעובדה שעל פי ההסכמים  
26 הקיבוציים חייב העובד בתשלומים אלה כדי לבטל מהם את האופי ה"פרטי" שלהם -  
27 כפי שקראה לו המשיבה - קרי, את העובדה שהם מהווים תשלום כספי בעד שירותים,  
28 אשר בעלותם נושא העובד. מן האמור עולה, כי דמי הארגון הם חלק בלתי נפרד מן השכר  
29 שמשלם המעסיק לעובד, ובו משתמש למעשה העובד לצרכיו, המבטא את הערך המוסף  
30 של המעסיק. דמי הארגון הם הכנסה אצל העובד, כמותם כשאר רכיבי שכרו. לא כאן  
31 המקום להתייחס גם לטענת המשיבה, המבוססת על דברי בית המשפט המחוזי, לפיה  
32 מלשונם של חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים עולה שמסים אלה חלים רק על השכר ששילם  
33 המעסיק לעובד בפועל, ולכן אין הם חלים על דמי הארגון שלא הגיעו בשום שלב לידי  
34 העובד.
- 35 בכל הכבוד מתקשים אנו להלום פרשנות זו. העובדה שהכסף לא הגיע בפועל לידי של  
36 העובד אין פירושה שהכסף לא שולם לו כחלק משכרו, שכן הכסף שולם למוסדות



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

1 ההסתדרות בעבורו ובשמו, לצורך מתן שירות לו. במהותה העברת דמי הארגון מן  
2 המעסיק למוסדות ההסתדרות, היא, כאמור, תשלום של העובד שנעשה באמצעות  
3 המעסיק, בו משמש המעסיק רק כ"צינור" להעברת הכספים. מבחינה כלכלית ומהותית  
4 אין הבדל בין העברת הכסף מן המעסיק לעובד ומהעובד למוסדות ההסתדרות, אילו  
5 נעשתה, לבין העברת הכסף באופן ישיר מן המעסיק להסתדרות. מכאן, שיש לראות את  
6 דמי הארגון כחלק מן השכר ששולם לעובד לעניין חוקים אלה, אף אם הכספים לא הגיעו  
7 לידיו בפועל. בדומה לכך אין להלום אף את טענת המשיבה באשר לתיקון 29 לחוק מע"מ,  
8 שכן אף אילו ניתן ללמוד ממנו, כטענת המשיבה, שכסף שלא הגיע לידי העובד פטור ממס  
9 שכר - ואיני מביע דעה על כך כאן - הנה בנידון דידן שולמו למעשה הכספים לעובד,  
10 כאמור.

11 ראינו איפוא, שעל פי לשונם ותכליתם של חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים יש להחיל אותם  
12 אף על התשלומים שמעביר המעסיק למוסדות ההסתדרות בעבור דמי הארגון של עובדיו.  
13 אך בכך אין די שכן, כאמור, מפנים אותנו חוקים אלה לסעיף 2(2) לפקודה כדי לקבוע את  
14 גובה השכר והכנסת העבודה החייבים במסים אלה. נפנה עתה, על כן, לשאלה האם דמי  
15 הארגון באים בגדרי הכנסת העבודה על פיהפקודה אם לאו.

16 כאמור יש לפרש את הריג לסעיף 2(2) לפקודה בדרך תכליתית, על פיה כל תשלום או  
17 טובת הנאה המועברים מהמעסיק לעובד כחלק מיחסי העבודה ביניהם נכנסים בגדריה  
18 של הכנסת העבודה, למעט תשלומים הבאים בגדרי הריג, אשר לו יש לתת פירוש  
19 מצמצם, בשל אותה תכלית של החוק. את התשלומים בגין דמי הארגון נותן המעסיק  
20 לעובד בשל יחסי העבודה ביניהם, והם אינם נכנסים - ואף לא נטען שנכנסים הם - בגדרי  
21 הריג, שכן אין מדובר בהחזר הוצאות מן המעסיק לעובד, ולכן יש לראותם כחלק  
22 מהגדרת הכנסת העבודה לפי הסעיף, בין אם מותרים הם בניכוי לעובד ובין אם לא. דברים  
23 אלה נובעים מן הפרשנות ה"פנימית" של סעיף 2(2), אך הם נכונים ביתר שאת נוכח  
24 תכליתם האמורה של חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים; בהקשר זה, בו פונים אנו לסעיף  
25 2(2) לפקודה למען בירור היקף תחולתם של חוקים אלה, יש להתחשב בה בבואנו לפרשו.  
26 כפי שראינו, בהתאם לתכלית חוקים אלה, יש להכליל את דמי הארגון כחלק מבסיס  
27 החישוב של מס השכר ומס המעסיקים. לכן יש לפרש את הסעיף - למצער בהקשר זה -  
28 בהתאם ללשונו, כך שיכלול בתוך הגדרת הכנסת העבודה אף את דמי הארגון שהם,  
29 כאמור, חלק מן הערך המוסף של המעסיק אותו באו חוקים אלה למסות.

30 למעלה מן הצורך נעיר שפרשנות זו אף תיטיב לכאורה עם העובדים, כיון שלא תפגע בגובה  
31 ההפרשות הפטורות ממס ובתגמולי הביטוח הלאומי הנגזרים מהגדרת הכנסת העבודה  
32 לפי סעיף 2(2) לפקודה.

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



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

- 1 אוסיף, כי בסוגיה זו לא נותר לי אלא להצטרף גם לעמדתו של כב' השופט בורנשטיין בפסק  
2 דינו בעניין מועצת גדרה – פסקה 54, בעניין טענת המערערים כי מדובר ב"החזר הוצאות",  
3 אשר נדחתה, ובצדק.
- 4 אדגיש גם, כי אינני מקבלת את טענת המערערים בסעיף 49 לסיכומיהם בעניין התשלומים  
5 מפני אובדן כושר עבודה. חוק הביטוח הלאומי מטיל את חובת התשלום של דמי פגיעה על  
6 המעביד. מדובר בתשלומים שמשולמים לעובדים מכוח יחסי העבודה ואשר אינם בגדר  
7 החזר הוצאות. על כן, לפי הוראת סעיף 2(2) לפקודה ולפי הלכת **שרותי בריאות כללית** -  
8 תשלומים אלו מהווים הכנסת עבודה, והפרשנות המוצעת על ידי המערערים, לפיה מאחר  
9 ואין המדובר בשכר עבודה – אין חבות בתשלום מס שכר – הינה פרשנות מצמצמת ולא  
10 נכונה.
- 11 מצב הדברים בעניין **רכיב הביגוד** – הינו בכי רע עוד יותר. בתצהירה הפנתה הגזברית  
12 לדוגמה אחת ויחידה (צרופה 3 לתצהירה) של עובד בשם דניאל ניסים, אשר נטען כי קיבל  
13 תשלום בגין רכיב ביגוד לעובדים בתלוש השכר שלו מחודש אוקטובר 2014.
- 14 מתלוש שכר זה עולה כי מדובר בעובד פנסיונר/גמלאי, וכי התשלום ששולם לו הינו בגדר  
15 "קצובת ביגוד – שאירים". מה מהות תפקידו של אותו עובד, ככל שהינו עדיין עובד ולא  
16 מקבל פנסייה – לא ניתן כלל להבין. על שום מה ולמה משולמת לו "קצובת ביגוד –  
17 שאירים" – גם לא ניתן להבין. על איזה ביגוד מדובר – גם לא ניתן כל הסבר. ככל שמר  
18 ניסים חייב היה בלבישת מדים כלשהם – עניין שלא הוכח - דומני כי בהיותו גמלאי הרי  
19 חובה שכזו, ככל שהיתה, בוודאי שאינה קיימת עוד.
- 20 שאלות שנשאלה הגזברית בעניין הביגוד בחקירתה הנגדית – נענו בתשובות שרחוקות  
21 מלהניח את הדעת, והסתכמו בכך שלא הוצגה כל גירסה ביחס למהות הביגוד המדובר,  
22 האם עסקינן במדים אם לאו (ראו פרוטוקול עמוד 14 שורות 21-30).
- 23 בנסיבות אלו – נדחית טענת המערערים גם ביחס לרכיב הביגוד – משלא הוכח כלל על איזה  
24 ביגוד מדובר ומדוע רכיב זה אינו חלק מהכנסת העבודה של העובדים. על כן, אני קובעת כי  
25 רכיב זה חייב בתשלום מס שכר.
- 26 באשר ל**רכיב ההפרשות הסוציאליות מעבר לתקרה** – מעבר לעובדה כי גם רכיב זה לא  
27 הוכח כלל, מקובלת עליי טענת המשיב לפיה מדובר בתשלומים אשר לפי סעיף 3(ה) וסעיף  
28 3(ה) לפקודה רואים אותם כהכנסת עבודה של העובד, ועל כן קמה חבות למערערים  
29 בתשלום מס שכר בגינם.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

- 1 מקום בו נקבע כי יש לראות תשלומים מסויימים כ"הכנסת עבודה", הרי משמע שיש  
2 לראות תשלומים אלו כאילו הם חלק מהוראת סעיף 2(2) לפקודה, ובהתאם כחייבים במס  
3 שכר.
- 4 באשר לתשלומים עקב פרישה – המשיב הבהיר כי לא חייב במס שכר תשלומים אלו ועל כן  
5 אין מקום לדון כלל בטענות בסוגיה זו.
- 6 נותר כעת לדון בטענה הכללית יותר של המערערים, בדבר היותם בגדר "צינור" בהעברת  
7 תשלומי השכר של "עובדים מסויימים" (ראו סעיף 16 לסיכומי המערערים).
- 8 טוב, גם בעניין זה – אני מוצאת כי יש לדחות את טענות המערערים, בראש ובראשונה  
9 מחמת היעדר כל הוכחה, וממילא גם לגופו של עניין. המערערים לא הביאו כל ראיה מי הם  
10 אותם "עובדים מסויימים" אשר נטענה הטענה כי שכרם משולם על ידי המערערים רק  
11 כ"צינור" בהעברה ממשרדים ממשלתיים דוגמת משרד החינוך ומשרד הפנים. לא הוגשה  
12 רשימה של עובדים שכאלה, לא הוצגו הסכמי העסקה, ולא הוצגה כל ראיה בדבר  
13 התקציבים מאותם משרדי ממשלה שנטען כי הם המעסיקים ומשלמים את שכרם של  
14 אותם עובדים.
- 15 יתר על כן, לא הובאה כל ראיה לכך שאותם "עובדים מסויימים" אינם נחשבים כעובדיהם  
16 של המערערים. גם בעניין זה, המערערים מניחים את המבוקש וסבורים כי על המשיב  
17 לסתור את אותה הנחה מבוקשת – ולא היא.
- 18 זאת ועוד, הגזברית בעדותה בפניי בבית המשפט לא הצליחה כלל להבהיר בחקירתה  
19 הנגדית מדוע עובדים מסויימים לא ייחשבו כעובדי המערערים – ראו עדותה בעמוד 10-11  
20 לפרוטוקול:
- 21 ש. האם את יודעת מי בוחר את העובדים, מי מעסיק אותם?  
22 ת. תלוי איזה עובדים. אם מדובר בעובד איכות סביבה, המועצה קולטת ומעסיקה.  
23 אם מדובר במורה בית הספר, לא אני קולטת אותם.  
24 מנהל כ"א קולט אותם.  
25 ש. לא.  
26 ת. לא.  
27 ש. מי קולט את המורים.  
28 ת. קליטת המורים מאושרת על ידי משרד החינוך.  
29 ש. מי הבן אדם שמראיין מורה לפני כניסתו לעבודה.  
30 ת. הראיון הראשוני זה מנהל ב"ס ומפקח בית ספרי מטעם משרד החינוך. הם  
31 מראיינים והתוצאות זורמים למשרד החינוך לקבלת אישור.  
32 ש. האם נכון שמנהל ביה"ס הוא זה שמחליט איזה מורה לשבץ באיזה כיתה.  
33 ת. לומר לך בוודאות, אני לא יודעת לומר איך נעשה השיבוץ. השיבוץ נעשה על פי  
34 מערכת שעות שנקבעת על ידי משרד החינוך. שיבוץ המורים נקבע על ידי מערכת  
השעות שמאשר משרד החינוך.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

- 1 ש. בביה"ס הספציפי שלכם ש מורה שקוראים לה גב' לוי, האם נכון שמנהל ביה"ס  
2 הוא שיקבע אם היא תלמד ביב/1, יב/2 או יב/3.  
3 לא יודעת לומר לך.  
4 ת. האם נכון שכאשר גב' לוי חולה בבוקר, היא מתקשרת לביה"ס להודיע שהיא לא  
5 מרגישה טוב ושהיא לא מגיעה לעבודה.  
6 ת. אני מניחה שכן.  
7 ש. האם נכון שמתפקידו של מנהל ביה"ס או מי מטעמו, לבדוק שכל יום בבוקר  
8 יתייצבו בכיתות כל המורים שאמורים ללמד.  
9 ת. אני מניחה שכן.  
10 ש. האם נכון שמנהל ביה"ס הוא זה שמאשר אם אחד המורים זקוק ליום חופש.  
11 ת. לדעתי מיידעים את מנהל ביה"ס. למנהל ביה"ס אין סמכות לאשר או לא לאשר.  
12 הוא מיידע כנראה את המנהלה של בית הספר. ... "
- 13 33. מהראיות שבפניי עולה כי המערערים מדווחים על כלל העובדים כעובדיהם בדוחות מערכת  
14 השכירים שבמחשב שע"מ (נספח ה' לתצהירו של מר ניסממן וכן מוצג מש/1). ממילא  
15 כאמור לא הוכיחו המערערים, בוודאי שלא ברמת ההוכחה הנדרשת מהם לצורך הרמת  
16 הנטל המוטל על כתפיהם בערעורים דנן, כי לא מתקיימים יחסי עובד ומעביד בינם לבין  
17 "העובדים המסויימים" אשר נטען כי תשלום שכרם נעשה כ"צינור" בלבד. למעשה ההיפך  
18 הוא הנכון – מתלושי השכר שצורפו לתצהירה של הגזברית עולה כי המועצה ובית הספר  
19 הם המעסיקים של העובדים.
- 20 בנוסף, מקובלת עלי לחלוטין קביעתו ומסקנתו של כבוד השופט בורנשטיין בפס"ד מועצת  
21 גדרה, שם נקבע בפסקה 37 :
- 22 "על זאת יש להוסיף כי עצם הטענה לפיה המערערת מהווה אך "צינור" להעברת השכר  
23 מעוררת קושי עקרוני ומושגי, שכן מוסד ללא כוונת רווח, כדוגמת המערערת, ממילא  
24 שעיקר תקציבו מבוסס על כספים המתקבלים מגורמים אחרים, לרבות משרדי ממשלה  
25 האחראים על תחום זה או אחר, כמו משרד החינוך האחראי על תחום ההוראה, ולא על  
26 רווחים שלו עצמו. במובן זה כל סכום המשולם על ידי המלכ"ר יכול להיחשב כמעין  
27 תשלום "צינור" בן הגורם המממן ובין מקבל התשלום הסופי, וברי כי תוצאה זו לפיה  
28 מלכ"ר לעולם אינו נדרש לשלם מס שכר – אינה סבירה. מכל מקום, ועיקר, טיבו  
29 המשפטי והכלכלי של הקשר בין העובדים השונים לבין צד ג', מושפע מהנסיבות  
30 הקונקרטיות ומאופי העסקה הספציפי, ובהעדר ראיות כלשהן בעניין זה, לרבות באילו  
31 עובדים מדובר, לא ניתן לקבוע כי המערערת עמדה בנטל להוכיח כי אין מדובר בעובדיה  
32 שלה ולפיכך היא חייבת במס שכר בגין שכרם."
- 33 34. זאת ועוד, אין להתעלם מן העובדה שאינה שנויה במחלוקת לפיה משרד החינוך מעביר  
34 למערערים או מי מהם סכומים הכוללים גם את תשלום מס השכר – ראו סעיף 8.11  
35 לתצהיר הגזברית. על כן, טענת המערערים בהקשר זה עוד יותר תמוהה ובלתי סבירה.  
36 שהרי גם אם היתה טענתם העובדתית מוכחת – ולא היא – הרי שעדיין לא ברור מדוע  
37 סבורים המערערים כי רשאים הם לשמור בידם את סכומי מס השכר שהועברו להם על ידי



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-09-68374 מועצה אזורית מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-40026 בית ספר אזורי מעלה יוסף נ' פקיד שומה חיפה

1 משרד החינוך ומנגד – לסרב לשלם למשיב. יוצא איפוא כי לכל הפחות המערערים עושים  
2 עושר ולא במשפט במקרה כזה, וזאת אין להתיר.

3 35. לא מצאתי כל ממש גם בטענות המערערים בהתייחס להחלטת מיסוי 8732/14 והחלטת  
4 מיסוי 9158/16. איני מוצאת רלבנטיות להחלטות מיסוי אלו למצב הדברים הנוגע  
5 למערערים, ואין לי אלא לשוב ולהצטרף לעמדתו של כבוד השופט בורנשטיין בסוגיה זו  
6 בפס"ד מועצת גדרה בפסקה 40.

7 **סוף דבר:**

8 בכפוף לפסק הדין החלקי שניתן ביום 4.12.17, הערעורים נדחים.

9 בשים לב להתנהלות המערערים בערעורים דן כפי שפורטה בפסק דין זה, יישא כל אחד מן  
10 המערערים בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסכום כולל של 35,000 ₪ לכל מערער, ובסך הכל  
11 70,000 ₪, אשר ישולמו בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום  
12 ועד התשלום המלא בפועל.

13 **המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**

14  
15 ניתן היום, י"א תשרי תש"פ, 10 אוקטובר 2019, בהעדר הצדדים.  
16

אורית וינשטיין, שופטת

17  
18  
19  
20