

תאריך: 13 ביוני 2012
 סימוכין: 59012

אל: לקוחות המשדד

חוזר לקוחות
מס' 23.2012

א.ג.נ.,

הנדון: חיוב כהכנסת עבודה בשל תשלום הוצאות שהייה של עובדים זרים "מומחי חוץ", שלא הוצאו בפועל

עמ"ה 1073/05 + עמ"ה 1071/06, יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1. תמצית ורקע עובדתי

בשנות המס 1999 עד וכולל 2002 העסיקה המערערת עובדים זרים שחלקם "מומחי חוץ", כמשמעות מונח זה בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושבי חוץ), התשל"ט-1979 (להלן: "תקנות השהייה"). תקנות השהייה קובעות כי במשך 12 חודשים ראשונים לשהייתו בישראל זכאי 'מומחה חוץ' לנכות סכום שהוציא בעד לינה או דמי שכירות וכן סכום שהוציא בעד ארוחות.

בית המשפט המחוזי בתל אביב דן בשאלת זכאות המערערת להפחית מהכנסתם החייבת של עובדים זרים שהועסקו על ידה ונחשבו ל"מומחי חוץ", הוצאות על ארוחות בשיעור המקסימאלי שנקבע בתקנות השהייה ללא קשר להוצאה שהוצאה בפועל.

בית המשפט קבע כי, אמנם אין בתקנות השהייה או בהוראות הביצוע של רשות המסים חובה להמציא לפקיד השומה מסמכים לאימות ההוצאות שהוציא מומחה חוץ על ארוחות, אולם ברור שבכך אין כדי לאיין את הדרישה הקבועה בסעיף 17 לפקודה ובתקנות השהייה לפיהן זכאי מומחה חוץ להפחית רק הוצאה שהוציא בפועל על ארוחות. טענה לפיה קביעת סכום הניכוי הנורמטיבי נועדה למנוע עומס ביורוקראטי בהוכחת סכומי הוצאות האוכל והשתייה של מומחי החוץ, אין בה כדי להצדיק התעלמות מסכום ההוצאה שהוציא מומחה החוץ בפועל על מזון ושתייה, מקום שסכום ההוצאה ידוע לעובד, למעביד ולמשיב.

בפסק דין זה נקבע רציונל דומה לזה שנקבע לאחרונה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים בענין **גריידי אלונה וגריידי יצחק** (עמ"ה 9048/05), בו נקבע כי סכומי אש"ל בחו"ל לעובד, שלא הוצאו בפועל,

יחויבו במס כהכנסה מעבודה ([ראה חוזר מס' 7.2012](#)).

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164	הרקון 6 רמת-גן, 52521	שרי ישראל 12 ירושלים, 94390	ת.ד. 5648 חיפה, 31055	פארק תעשיות עומר, בניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104
טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity.

Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

2. טענות הצדדים

2.1. שומות המשיב וטענותיו

במשכורות ששולמו לעובדים הזרים נכללו סכומים הפטורים ממס תחת הסעיף מומחה זר (להלן: "הוצאות פטורות"). סכומים אלו גבוהים מהסכומים שיצאו בפועל לשם הוצאות שהייה. המערערת מספקת את הוצאות שהייה (דיור וכלכלה) לכל העובדים הזרים. לפיכך, יש לאשר הוצאות שהייה פטורות ממס רק בגובה ההוצאות שהוצאו בפועל ולא כפי שקיבלו ביטוי במשכורות העובדים הזרים.

המשיב הוציא שומות בגין ההפרש בין ההוצאות הפטורות לבין ההוצאות שהוצאו בפועל על ידי המערערת. סכום זה גולם בשיעור של 30% בהתאם לשיעור המס השולי של העובדים המקבלים את הוצאות שהייה.

נושאים נוספים שנכללו בשומת המשיב:

ביטוח בריאות לעובדים- המשיב גילם סכומים ששילמה המערערת עבור ביטוח בריאות לעובדים ושירותי בריאות בשיעור המס השולי הממוצע - 20%.
זקיפת שווי רכב לעובדים- המערערת חייבה את עובדיה במס בגין שווי רכב צמוד בסכומים נמוכים מהמתחייב על פי תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987. המשיב חייב את ההפרש בין השווי על פי דין לבין השווי שחויב בפועל בגילום של 30%.

2.2. טענות המערערת

המערערת נהגה לפי הוראות ביצוע שפרסם המשיב ובהן נקבעה נוסחה לחישוב הוצאות מומחה חוץ בגין ארוחות ונקבעו סכומי הוצאות מינימום ומקסימום שיותר בניכוי כהוצאות לארוחות. בהקשר זה מוסיפה המערערת וטוענת נגד שיעור המס (30%) שקבע המשיב בגין תוספת ההכנסה החייבת שחישב וקבעה כחוב ניכויים. לטענתה, חישוב נכון של ההכנסה החייבת של כל עובד היה מוביל לקביעת מס בשיעור 10% - 20% ולא כפי שקבע המשיב.

לגבי ביטוח הבריאות- המערערת טוענת כי הייתה חייבת לבטח את עובדיה הזרים וממילא הוצאות ביטוח הבריאות הוצאו לצרכיה ולא לנוחות העובד, ועל כן, לא היה מקום לזקוף הוצאות אלה לעובדים.

לגבי זקיפת שווי רכב- שומת המשיב בעניין שימוש העובדים ברכב מתעלמת מתקופות בהן לא הועמדו לרשות העובדים רכבים, עקב גניבה או תאונה. שווי השימוש ברכב שזקפה המערערת לעובדיה תואם במדויק את תקופת החזקת הרכב בידי העובדים בפועל.

3. דיון והכרעה

בית המשפט המחוזי בתל אביב דחה את הערעור וקבע כי מהאמור בסעיף 17 לפקודה ובתקנות שהייה עולה שמומחה חוץ זכאי לנכות מהכנסתו הוצאה שהוציא בפועל לארוחות ובלבד שלא תעלה על הסכומים שנקבעו מעת לעת (להלן: "הוצאת שהייה פטורה ממס").

בית המשפט אינו מקבל את גישת המערער, לפיה זכאי מומחה חוץ להפחית מהכנסתו הוצאת שהייה פטורה ממס בשיעור המקסימאלי שנקבע מעת לעת ללא קשר להוצאה שהוציא בפועל, בבחינת הוצאה רעיונית או תיאורטית או "הסדר ניכוי נורמטיבי". בית המשפט קבע כי אמנם אין בתקנות שהייה או בהוראות הביצוע של רשות המסים חובה להמציא לפקיד השומה מסמכים לאימות ההוצאות שהוציא מומחה חוץ על ארוחות, אולם ברור שבכך אין כדי לאיין את הדרישה הקבועה בסעיף 17 לפקודה ובתקנות שהייה לפיהן זכאי מומחה חוץ להפחית רק הוצאה שהוציא בפועל על ארוחות. טענת המערער לפיה קביעת סכום הניכוי הנורמטיבי נועדה למנוע עומס ביורוקראטי בהוכחת סכומי הוצאות האוכל והשתייה של מומחי החוץ, אין בה כדי להצדיק התעלמות מסכום הוצאה שהוציא מומחה חוץ בפועל על מזון ושתייה, מקום שסכום הוצאה ידוע לעובד, למעביד ולמשיב.

מאחר שהמערער ידעה את סך ההוצאה הכוללת על ארוחות ו/או את הסכום שהוציא כל אחד מהעובדים על ארוחות, היה עליה להפחית מהכנסתו של כל מומחה חוץ סכום זה כהוצאת שהייה פטורה ממס.

בית המשפט לא ראה לנכון להתערב בקביעת המשיב באשר לשיעור המס שגולם (30%) על הוצאות שהייה הפטורות ממס, מאחר שבא כח המערער לא חקר את מפקח המס, ביחס לאופן חישוב המס האמור.

ביחס להוצאות ביטוח רפואי, תרופות וכיוצא בזה, נקבע כי העובדה שהמערער חויבה לבטח את עובדיה מלמדת שההוצאה הכרוכה בביטוח העובדים נועדה לרווחת העובד ולא לתועלתה של המערער.

כמו כן, בית המשפט לא ראה לנכון להתערב בקביעת המשיב בעניין זקיפת שווי השימוש ברכב בהעדר תיעוד בדבר התקופות בהן לא היו רכבי המערער בשימוש עובדיה.

4. פס"ד גריידי (עמ"ה 9048/05)

בפס"ד גריידי נקבע רציונל דומה לזה שנקבע בפס"ד יילמזלר שתואר לעיל. גריידי הינו שוחט שנשלח לחו"ל לצורך שחיטת בשר, כעובד שכיר של מספר חברות המייבאות בשר כשר מחו"ל. הוא קיבל תשלום במזומן עבור דמי אש"ל לכיסוי הוצאותיו בחו"ל, וזאת יחד עם שכרו החודשי עבור העבודה בחו"ל. לא היתה מחלוקת כי בימי

החול קיבל מקום לינה וכלכלה ללא תשלום מהמפעלים איתם עבד בחו"ל ורק בסופי שבוע לן בבתי מלון והשתמש בדמי האש"ל שניתנו לו.

בית המשפט המחוזי בירושלים קבע כי סכומי אש"ל בחו"ל לעובד, שלא הוצאו בפועל, יחויבו במס כהכנסה מעבודה.

5. השלכות שני פסקי הדין

לאור האמור בפסקי הדין הנ"ל, נראה כי המגמה של בתי המשפט הינה להכיר רק בהוצאות (ופרט בגין ארוחות) אשר הוצאו בפועל, אף על פי שבמקרים מסוימים אין דרישה כזו בפקודה, אלא קביעה של תקרה בלבד אשר עד אליה ניתן להכיר בהוצאה. ואולם, נדגיש שבפסקי הדין הנ"ל הפסיקה נקבעה לגבי אותם מקרים בהם ההוצאות בפועל (או ליתר דיוק, העובדה שכלל לא היו הוצאות בפועל) היו ידועות וברורות לנישומים ולפקיד השומה ועל כן, לא בהכרח ניתן להסיק מכך לגבי ההכרה בהוצאות במקרים בהם ההוצאות המדויקות אינן ידועות.

עוד נציין שלא מדובר בהלכה מחייבת וסופית, מאחר ששני פסקי הדין ניתנו ע"י בתי משפט מחוזיים ועל כן יתכן שבערעור לגביהם בבית המשפט העליון תתהפך הפסיקה.

לפיכך, מומלץ לבחון האם הוצאות בגין ארוחות/שהייה, שהוציא "מומחה חוץ", או עובד שנשלח מטעמו של המעביד לחו"ל, הוצאו על ידו בפועל, שכן אם לאו, יש לשקול להוסיפו כהכנסת עבודה של העובד, אחרת תהיה חשיפה לתשלום המס בגינו במסגרת ביקורת ניכויים ו/או ביטוח לאומי.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:
רו"ח דני גבאי, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס
בטלפון: 03-6085532, או בדוא"ל: dgabbay@deloitte.co.il

רו"ח (עו"ד) זמירה יוסף, מחלקת מיזוגים ופיצולים בחטיבת המס.
בטלפון: 03-6085235, או בדואר אלקטרוני: zjoseph@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'
רואי חשבון
Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited