

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מס' 7.2012

א.ג.נ.,

הנדון: חיוב כהכנסת עבודה של תשלום הוצאות אש"ל בחו"ל לעובד שלא הוציא הוצאות אלו בפועל
עמ"ה 9048/05 גריידי אלונה וגריידי יצחק נ' פקיד שומה ירושלים 1

1. תמצית ורקע עובדתי

גריידי יצחק (להלן: "המערער") הינו שוחט שנשלח לחו"ל לצורך שחיטת בשר, כעובד שכיר של מספר חברות המייבאות בשר כשר מחו"ל. גריידי אלונה, אשת המערער, הינה בן הזוג הרשום. המערער קיבל תשלום במזומן עבור דמי אש"ל לכיסוי הוצאותיו בחו"ל, וזאת יחד עם שכרו החודשי עבור העבודה בחו"ל. בימי החול המערער 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 דן בשאלת החיוב במס כהכנסת עבודה תשלום הוצאות אש"ל לעובד, הנשלח לחו"ל, בעבור תקופת עבודתו שם, מבלי שהוצאות האש"ל הוצאו על ידו בפועל.

בית המשפט דחה את הערעור וקיבל את עמדת המשיב, לפיה **סכומי אש"ל בחו"ל לעובד, שלא הוצאו בפועל, יחויבו במס כהכנסה מעבודה.**

2. טענות הצדדים

2.1 טענות המערער

המערער טען כי דמי האש"ל פטורים ממס, וזאת, בין היתר, כי בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972 (להלן: "תקנות הוצאות מסוימות") מצויה הכרה בהוצאות לינה ואש"ל עד רמה מסוימת ללא קבלות. מכאן כי מקבל התשלום זכאי לבחור את אופן השימוש בסכומים, ולהנמע מהוצאה בפועל. בנוסף, המערער טען כי על הכנסת עבודה, אין עורכים שומה לעובד אלא למעביד, ואם טעה המעביד וביצע את הניכוי הנובע מהתשלום במלואו, הוא הכתובת לגביית החסר.

משרד ראשי - תל אביב מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164 טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	משרד רמת-גן הרקון 6 רמת-גן, 52521 טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759555 info-ramatgan@deloitte.co.il	משרד ירושלים שרי ישראל 12 ירושלים, 94390 טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	משרד חיפה מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055 טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	משרד באר שבע פארק תעשיות עומר, בניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965 טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	משרד אילת המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104 טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il
---	--	--	--	---	---

2.2. טענות המשיב

המשיב טען כי אותו חלק מדמי האש"ל שלא ניתן ליחסו להוצאה הם בגדר הכנסה. המשיב נשען על הוראת ס' 2(2) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") וטען כי עולה הימנה שתשלומים מעין אלו, נחשבים הכנסה מעבודה לצורך מס. על פי הסעיף האמור, הכנסה מעבודה כוללת: "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". המשיב מוסיף כי החוק והתקנות מבהירים כי הניכוי יכול להיות מבוצע רק כאשר הוצאת האש"ל הוצאה בפועל ואין כוונת המחוקק להביא לכך שיהיה די בהגדרת המעסיק את ההוצאות כ"הוצאות אש"ל" כדי שיותר הניכוי. המשיב מפנה להוראת סעיף 17 לפקודה הקובעת כי הניכוי יבוצע לגבי הוצאות שיצאו בייצור ההכנסה, ולנוסח תקנות הוצאות מסוימות, שיצאו מכוח ס' 31 לפקודה, המבהירות כי ההוצאות המותרות לניכוי, הן רק הוצאות שהוצאו בפועל.

על יסוד הגישה האמורה, הפחית המשיב מימי השהיה של המשיב בחו"ל בשנים הנדונות בערעור (2000 עד 2003) את ימי סוף השבוע (2/7) ואת דמי האש"ל בגין הימים האחרים (ימי החול), ראה כהכנסה חייבת ביד המערער לפי סעיף 2(2) לפקודה, ובהתאם לכך הוצאו הצווים לשנות המס שבערעור.

3. דיון והכרעה

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור וקבע כי לא יכול להיות ספק כי בדין הוכנסו סכומי האש"ל שלא ביטאו הוצאה בפועל לגדר ההכנסה מעבודה של המערער. ביהמ"ש מצוין, שגם המשיב הבהיר כי אינו מבקש לסתור את האמור בתקנות לפיהן הוצאות נסיעה ושהייה בחו"ל מותרות בניכוי ואף חלקן מותר בניכוי ללא תיעוד (בגין קבלות) ואולם, הוא מדגיש כי כדי שיותר הוצאות אלה בניכוי יש לבחון קודם כל אם היתה הוצאה. במקרה שלפנינו, המערער עצמו הבהיר כי קיבל בחינם את האוכל והלינה ולכן למעשה לא מתעוררת כלל שאלת הצורך בקבלות.

במקום בו לנישום השכיר אין הוצאות בגין המחיה, כל התשלומים שנותן לו המעביד לצורך זה, הינם חלק משכר העבודה. אין ספק כי אין בידי המעביד והמערער לשנות את מהות התשלומים שניתנו באמצעות כינוי התשלומים כ"דמי אש"ל פטורים ממס". הוראות הדין מעלות לבדיקה את התשובה לשאלה, אם הייתה הוצאה בפועל. לכן, אם בסכומים שניתנו לא היה משום כיסוי הוצאות של המערער, מדובר בשכר מוסווה. עצם העובדה שהתקנות מורות כי הסכומים עד לתקרה מותרים בניכוי, אין בה כדי ללמד שלא נדרש שההוצאה תהא הוצאה בפועל.

בית המשפט התייחס לטענת המערער, לפיה היה מקום להוציא את השומה למעביד ולא לעובד, וקבע כי החריג המצוי בסעיף 134א לפקודה (ובתקנות שהותקנו מכוחו) לעניין חובת הגשת דו"ח על ידי יחיד, הקבועה

בסעיף 131 לפקודה, פוטר רק אדם שקיבל משכורת ושנוכה ממנה מלוא המס לפי הוראות הפקודה. מכאן כי, במקום בו לא נוכה כל המס בגין הכנסת העבודה, קמה חובת הגשת הדו"ח. יתר על כן, וזה העיקר, מהבחינה העקרונית, החובה לתשלום המס בגין הכנסת עבודה חלה על העובד ולא על המעביד.

4. המלצות

לאור האמור בפסק הדין, מומלץ לבחון את נושא הטיפול בהוצאות אש"ל ללא קבלות אשר ניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו בחו"ל, ולהתייעץ עמנו בנושא.

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