

תאריך: 15 ביוני 2014
סימוכין: 92017

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 18.2014

א.ג.נ.,

הנדון: ביטוח לאומי – אירוע גיבוש שעורך מעביד אינו בגדר טובת הנאה לעובד ולפיכך אינו מהווה הכנסת עבודה
פס"ד דה נשון טרפיק של בית הדין האזורי לעבודה

ביום 20 במאי 2014 ניתן פסק-דינו של בית הדין האזורי לעבודה בתל-אביב-יפו בתיק ב"ל 30052-07-12 דה **נשון טרפיק בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי**. בית הדין קבע כי אירועי גיבוש שערך ומימן המעביד – אינם מהווים "טובת הנאה" לעובד, ולפיכך אינם בגדר "הכנסת עבודה" המהווה בסיס לחישוב דמי הביטוח הלאומי שעל התובעת לשלם עבור עובדיה.

הגם שמדובר בפסק דין העוסק בביטוח לאומי, נראה שניתן להסיק ממנו גם לענייני מס הכנסה, הן לעניין הצורך בחיוב העובדים במשכורתם בשל "טובת הנאה" שקיבלו והן לבחינה האם מדובר בהוצאות עודפות של החברה בשל טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן לייחסה לעובד פלוני.

רקע:

התובעת, חברת דה נשון טרפיק בע"מ (להלן: "החברה") הינה חברה המעסיקה כ- 250 עובדים. החברה פועלת בתחום השיוק והפרסום באינטרנט, ומעניקה שירותי און ליין לשווקים בינלאומיים.

החברה מארגנת מדי שנה פעילויות גיבוש כדלקמן: (א) אירוע גיבוש לעובדים, ללא בני משפחותיהם, הכולל לינה וארוחת ערב באחד מבתי המלון בארץ, וכן פעילויות חברתיות שונות; (ב) "אירוע חברה" המיועד לעובדיה בלבד הכולל ארוחת ערב ותקליטון, וכן נאומים קצרים של מנהלים בכירים בחברה.

החברה לא זקפה שווי לעובדיה במשכורתיהם בגין פעילויות הגיבוש האמורות, ובהתאם לא שילמה דמי ביטוח לאומי בגין מעבר לתשלום הקבוע של המשכורת וניכוי דמי הביטוח הלאומי גם בשל הימים בהם נערכו פעילויות הגיבוש, אותם ראתה החברה כימי עבודה לכל דבר ועניין.

ואולם, בעקבות ביקורת ניכויים ביטוח לאומי שנערכה אצל החברה בשנת 2011, החליט המוסד לביטוח לאומי לחייב את החברה בדמי ביטוח לאומי בסך של כ-285 אלפי ש"ח עבור השנים 2006-2009, בטענה כי יש לראות את פעילויות הגיבוש האמורות כהכנסת עבודה אצל העובדים החייבת בדמי ביטוח לאומי. החברה השיגה על כך, ומשנדחתה השגתה מהטעם כי "מדובר בנופש עובדים לכל דבר ועניין, לפני משורת הדין הפחיתה המבקרת 20% מהוצאות הנופש למרות שלא ראתה שום אסמכתה לגבי מרצה חוץ" – הגישה החברה תביעה לבית הדין האזורי לעבודה בתל-אביב-יפו.

משרד אילת המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 8810402 טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il	משרד באר שבע אלומות 12 פארק התעשייה עומר ת.ד. 1369 עומר, 8496500 טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	משרד חיפה מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 3105502 טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	משרד ירושלים שרי ישראל 12 ירושלים, 9439024 טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	משרד רמת-גן הרקון 6 רמת-גן, 5252183 טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	סריג פורסייט מרכז עזריאלי 3 תל אביב, 6701101 טלפון: 03-6070500 פקס: 03-6070501 info@tfco.co.il	תל אביב - משרד ראשי מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 6701101 ת.ד. 16593 תל אביב, 6116402 טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il
---	--	--	--	--	--	---

פסיקת בית הדין האזורי לעבודה:

בהתאם לסעיף 344 לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשנ"ה-1995, הכנסותיו של עובד שכיר שתילקחנה בחשבון לצורך החיוב בדמי ביטוח לאומי הן הכנסותיו בעד החודש שקדם ל-1 בחודש שבו חל מועד התשלום, מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה").

כידוע, סעיף 2(2) לפקודה מונה את מקורות ההכנסה השונים המקימים חבות במס: "השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה, שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו... והכל בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו..."

המבחן אשר פותח ואומץ בפסיקה לגבי השאלה אימתי הוצאה שהוציא המעביד הינה הוצאה שתותר לו בניכוי לפי הפקודה, ללא זקיפת הכנסה כלשהי לעובד, הוא מבחן "נוחות המעביד או הנאת העובד". ואולם, מכיוון שמבחן זה מעורר קושי במצבים מעורבים (כאשר ההוצאה משרתת את נוחות המעביד ונד בבד גורמת הנאה לעובד), נקבעו בפסיקה של בית המשפט העליון בעניין בנק יהב¹ שני תנאים מצטברים הנדרשים להתקיים בכדי שניתן יהיה לקבוע כי הוצאה מהווה טובת הנאה לעובד:

- התנאי הראשון- יש לבחון האם טבע התפקיד שממלא העובד מצריך אותו להיזקק להנאה בה מדובר, כלומר – האם זו חיונית למילוי תפקידו של העובד – התועלת שצומחת למעביד.
- התנאי השני- יש לבחון האם ההטבה גורמת לעובד להנאה ניכרת.

המוסד לביטוח לאומי ("הנתבע"), צירף לכתב ההגנה חוות דעת מרשות המסים (להלן- "חוות הדעת") עליה סמך את שומתו. בית הדין קובע, שהעובדות שעמדו בבסיס חוות הדעת שונות בתכלית מעובדות המקרה שלפנינו.

חוות הדעת מתבססת על העובדות הבאות:

- היה מדובר בחברה אשר אירגנה לעובדיה סוף שבוע במלון באילת ובחול;
- לעובדי החברה הייתה אפשרות להזמין את בני משפחתם;
- אירועי הנופש/הגיבוש נערכו במהלך סופי השבוע, על חשבון הזמן החופשי של העובדים;
- לא נלקחה חברה מקצועית לארגון תכנית בנושאי גיבוש, הכוללת לוו"ז מסודר והכוללת פעילויות גיבוש של צוות סצפיי במחלקות מסוימות;
- לעובדים ניתן זמן רב חופשי (כ-25 שעות) עם בני משפחותיהם;
- נראה כי למעביד לא הייתה אפשרות לחייב את העובדים להגיע לנופש, שכן זה נערך בסופי השבוע.

במקרה דנו, בית הדין האזורי לעבודה קבע כי ישום המבחן האמור מביא למסקנה כי אין לראות באירועי הגיבוש שאירגנה החברה לעובדיה כ"טובת הנאה" החייבת בתשלום דמי ביטוח, וזאת לאור נסיבות המקרה המעידות כי עובדי החברה אינם מפיקים "טובת הנאה ניכרת" מאותם אירועים, ומשכך התנאי השני אינו מתקיים, למשל: אירועי הגיבוש נערכים רק בישראל, הם נערכים במהלך השבוע על חשבון ימי העבודה, לעובדי החברה אין אפשרות להזמין לאירועים אלה את בני משפחותיהם, החברה מממנת את מלוא העלויות, החברה מחייבת את עובדיה להגיע לימי גיבוש ועובד שנעדר צריך לספק הסבר סביר, החברה שוכרת לצורך ארגון והכנת ימי הגיבוש חברה ייעודית המתמחה בכך, התובעת היא שקובעת את סדר הישיבה של העובדים באוטובוסים בהתאם לצרכי הגיבוש שלה והיא הקובעת את הרכב העובדים עת מתחלקים לקבוצות בפעילויות השונות, העובדים לנים שלושה בחדר אחד ולאורך ימי הגיבוש מתקיימת פעילות גיבוש לכל העובדים ואין להם זמן חופשי לעצמם (למעט מספר שעות מנוחה בודדות).

¹ ע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים 1 נגד בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ.

לכאורה, די היה באי התקיימות התנאי השני בכדי לקבוע שהחברה אינה חייבת בדמי ביטוח לאומי בגין אירועי הגיבוש. ואולם, ביה"ד האזורי לעבודה ביקש לבחון אף את התנאי הראשון, קרי – שאלת חיוניות אירועי הגיבוש לפעילותה העסקית של החברה ולתפקודם של עובדיה.

במקרה דנן, פעילות החברה חולשת על פני מדינות רבות בעולם ומכיוון שהחברה מספקת את שירותיה בשפות שונות, החברה מגייסת עובדים הדוברים שפות שונות. כיוון שכך, עובדי החברה באים מרקעים שונים וכשליש מהם מקורם אינו בישראל. זאת ועוד, העובדים עובדים במחלקות שונות ומגוונות, ובמסגרת העבודה נדרשים מעת לעת לשיתופי פעולה ביניהם ההכרחיים לשגרת העסקים הרגילה של החברה, לתפוקתה ולרווחיותיה. הממשק בין המחלקות השונות, כמו גם ההרכב ההטרוגני של עובדי החברה הם אלה שלטענת החברה מחייבים את ההשקעה בגיבושם של העובדים.

על כן, בנסיבות העניין, כעולה מאופי פעילות החברה והאוקלוסייה ההטרוגנית של עובדיה, ישנה חשיבות לגיבוש העובדים לצורך תפקודה היעיל של החברה. לפיכך, קובע בית הדין כי התובעת היא הנהנית העיקרית מאירועים אלו, שכן צומחת לה תועלת כלכלית מגיבוש העובדים, וודאי כזו העולה באופן ניכר על ההנאה הנגרמת לעובדים אגב ההטבה, שהיא מוגבלת ולא ניכרת.

בית הדין מאזכר פסיקה קודמת שניתנה בעניין פרויליך², לפיה **חופשות שנתיות בחו"ל** שארגן ומימן המעביד לעובדיו, חרגו מגדרי "נוחות המעביד" - הגם שבודאי הפיק מהם גם המעביד יתרון כלשהו, שכן הם אינם עומדים במבחן החיוניות לצורך ביצוע התפקיד ומנגד, לעובדים ניתנה "טובת הנאה" שהיה בה ממש. בהקשר זה בית הדין מדגיש כי בעניין פרויליך החברה ארגנה לעובדיה שלוש חופשות שנתיות בחו"ל ובגין השתתפות העובדים באותן חופשות נוכו להם ימי חופשה. גם אם אין התייחסות מפורשת בפסק הדין לכך, הרי שלדעת בית הדין ניתן להבין כי באותה פרשה ניתנה לעובדים האפשרות לצרף בני משפחתם וביה"ד קבע, כי מדובר בנופש מובהק וההנאה שהפיקו העובדים מהחופשה ניכרת ו"יש בה ערך כלכלי של ממש".

בית הדין מוסיף, כי למעלה מן הצורך, מסקנתו עולה בקנה אחד עם הלך הרוח בפסיקת בתי הדין בסוגיות של תאונות עבודה, פסיקה שהכירה באירועים שיזום המעביד שמטרתם גיבוש חברתי כ"פעולה נלווית לעבודה" באשר הם חלק אינטגרלי מחיי העבודה ואף חיוניים לעבודה.

לפיכך, התביעה נתקבלה.

הערות, מסקנות והשלכות פסק הדין:

פסק הדין ניתן על ידי בית דין אזורי לעבודה, ועל כן המוסד לביטוח לאומי רשאי לערער עליו בפני בית הדין הארצי לעבודה.

אנו סבורים, כי על אף שפסק-הדין האמור נקבע לסוגיית חיוב בדמי ביטוח לאומי – יש לו השלכות אף לסוגיית מס הכנסה, לעניין שאלת חבות העובדים במס הכנסה בשל פעילויות כאמור, ולעניין שאלת חבות המעביד בניכוי מס במקור בגין "הכנסת עבודה".

² ב"ל (ת"א) 13238-08-10 פרויליך-פרחי עורכי דין נ' המוסד לביטוח לאומי.

נציין כי לעניין מס הכנסה להבדיל מביטוח לאומי קיים גם מצב ביניים של הוצאה שאינה מותרת בניכוי לפי סעיף 32(11) לפקודה כדלקמן: "הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן לייחסה לעובד פלוני, למעט שהוכח כי לפי טיבן אינן מיועדות להעניק טובת הנאה אישית לעובד..... הוצאות שאין נתנות לניכוי כאמור לא ייראו כהכנת עבודה בידי העובדים." הוצאה זו נחשבת להוצאה עודפת החייבת גם בתשלום מקדמות ע"ח הוצאות עודפות. הגם, שמטבע העניין, בית הדין לעבודה לא עסק בעניין זה הרלבנטי רק למס הכנסה, נראה שלאור אמירתו הברורה כי אין לראות בפעילויות הגיבוש (בנסיבות שצויינו בפסק הדין) כטובת הנאה ניכרת שניתנה לעובדים, הרי שלדעתנו ניתן להשליך ממנו גם לסוגייה זו ולטעון שבנסיבות דומות אין גם צורך לתאם את ההוצאה כהוצאה עודפת לענין דוח ההתאמה למס.

לפרטים ומידע נוסף:

רו"ח ועו"ד דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס
טל: 03-6085532, או בדוא"ל: dgabbay@deloitte.co.il

עו"ד לימור ליבוביץ-מלכא, מחלקת מיסוי ישראלי, חטיבת המס
טל: 03-7181709, או בדוא"ל: lileybovich@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

© כל הזכויות שמורות

www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 225,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

Brightman Almagor Zohar & Co. (Deloitte Israel) is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited in Israel. Deloitte Israel is one of Israel's leading professional services firms, providing a wide range of world-class audit, tax, consulting, financial advisory and trust services. Through 83 partners and directors and approximately 1000 employees the firm serves domestic and international clients, public institutions and promising fast-growth companies whose shares are traded on the Israeli, US and European capital markets.

© 2015 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.