



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד רני שוורץ ואורי סטנסקו

המערערת

נגד

פקיד שומה אשקלון
ע"י ב"כ עו"ד ליאור קורן, פרקליטות מחוז דרום (אזרחי)

המשיב

פסק דין

מבוא

- 1
- 2
- 3 1. ערעור על שומת מס הכנסה שנקבעה על ידי פקיד שומה אשקלון, לשנות המס 2011
- 4 עד 2013, לפי סעיפים 152ב ו- 181ב(ג) בפקודת מס הכנסה [נוסח משולב],
- 5 התשכ"א- 1961 (להלן- "הפקודה"). המחלוקת בין הצדדים נסבה על זקיפת שווי
- 6 הטבות לעובדים זרים, בגין ביטוח רפואי, דיור ונלוות, על סיווג חלק מהמשכורת
- 7 ששולמה לעובדים הזרים כפיצויי פיטורים פטורים ממס, ועל חיוב בהיטל עובדים
- 8 זרים על תשלומים אלו וכן על תשלומי מתנות ששולמו לעובדים.
- 9 2. על פי המפורט בנימוקים לקביעת השומה בצו (להלן: "נימוקי הצו"), עסקה
- 10 המערערת בשנות המס שבערעור באספקת כוח אדם מקצועי ועובדים כלליים בתחום
- 11 הבנייה. את העובדים, שהיו 'עובדים זרים' מרומניה או מסין, סיפקה המערערת
- 12 לחברות בנייה, קבלנים בונים וקבלנים מבצעים. העובדים הזרים היו בעלי היתרי
- 13 העסקה ואחזו באשרות שהייה מסוג ב/1, בהתאם לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-
- 14 1952.
- 15 3. בנימוקי הצו פורט כי בשנות המס שילמה המערערת לעובדים הזרים תשלומים בגין
- 16 ביטוח רפואי, דיור, הוצאות נלוות לדיור, וכן הטבות נוספות, אשר כונו בכללותם
- 17 בנימוקי הצו "תשלומים עבור כיסוי הוצאות", מבלי לזקוף את שווי ההטבות לשכר
- 18 העובדים, בניגוד להוראת סעיף 2(2) בפקודה. בשל כך קבע פקיד השומה בצו את המס
- 19 הנוסף שהיה על המערערת לנכות משכר העובדים הזרים, לאחר זקיפת השווי, על פי
- 20 אחוז מס ממוצע ובגילום.
- 21 4. אשר לתשלומים שהוגדרו על ידי המערערת כ"פיצויי פיטורים", קבע פקיד השומה כי
- 22 לא ניתן לפטור ממס תשלומים אלו ששולמו לעובדים, על פי סעיף 9(א7)(א)(1)



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 בפקודה, בין היתר מהטעם שלא נותקו יחסי עובד מעביד. לפיכך קבע פקיד השומה
- 2 כי מדובר בהכנסה כאמור בסעיף 2(2) בפקודה, אף קבע בצו את המס הנוסף שהיה על
- 3 המערערת לנכות משכר העובדים הזרים, לאחר זקיפת השווי, על פי שיעור מס ממוצע
- 4 ובגילום.
- 5 5. פקיד השומה חייב את התשלומים האמורים, וכן את שווי המתנות ששולמו לעובדים
- 6 הזרים, בהיטל עובדים זרים, על פי סעיף 45 בחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל
- 7 (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-
- 8 2004), התשס"ג-2003 (להלן – "חוק ההיטל").
- 9 6. פקיד השומה הוסיף וקבע כי יוטל קנס אי נכוי, כאמור בסעיף 191א בפקודה, שכן
- 10 החברה לא ניכתה את המס במקור, על פי סעיפים 161 או 164 בפקודה, ללא הצדק
- 11 סביר.
- 12 7. אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים ובראיותיהם מצאתי שיש לדחות את
- 13 הערעור.

דיור והוצאות נלוות לדיור

- 16 8. בשנות המס הרלוונטיות שכרה המערערת דירות מגורים עבור העובדים הזרים
- 17 שהעסיקה, ונשאה בעלויות ההחזקה של הדירות האמורות. לטענת המערערת,
- 18 העמדת דיור לעובדים הזרים, וההוצאות הנלוות לדיור, אינם מהווים הכנסה בידי
- 19 העובדים הזרים על פי סעיף 2(2) בפקודה, ועל כן לא היה על המערערת לזקוף
- 20 להכנסתם של העובדים את שווי ההטבה האמורה ולנכות מס בגינה. הודגש כי על
- 21 המערערת, כמעסיקה של העובדים הזרים, מוטלת החובה לספק לעובדים הזרים
- 22 "מגורים הולמים", היא אף רשאית לנכות משכרם של העובדים הזרים סכום בעד
- 23 הוצאות נלוות למגורים, כגון מים, חשמל וארנונה. עוד נטען כי כאשר **מכתיב** המעסיק
- 24 את מקום המגורים לעובדים הזרים, ומדובר במגורים **בסיסיים**, שאינם מקנים הנאה
- 25 ניכרת לעובד, אין לזקוף את הוצאות המעסיק בגין הוצאות הדיור לעובדיו כהכנסת
- 26 עבודה. המערערת הפנתה בטיעוניה למחלוקת דומה אשר נדונה לפני כבי' השופט מי
- 27 אלטוביה בע"מ 14-11-8096 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה
- 28 חולון (מיום 2.2.14) (להלן – "פרשת צ.ג.י."), שם נקבע כי לאור מבחן "נוחות
- 29 המעביד", לא מדובר בהכנסת עבודה.
- 30 9. מטעם המערערת העידה גב' יאנה ברויטמן. בתצהיר עדותה הראשית התייחסה לכך
- 31 שאילו הייתה המערערת נמנעת מלספק מגורים לעובדים, לא זו בלבד שהייתה מפרה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 את המוטל עליה בחוק, אף לא היה באפשרותה לספק את השירות שלו התחייבה.
2 בתצהירה ציינה העדה כי לא ניתנה לעובדים הזרים זכות בחירה היכן יתגוררו,
3 הדירות שהושכרו עבורם היו בדרך כלל דירות ללא ביקוש של ישראלים, בשכונות לא
4 טובות, דירות שזמן רב לא התגוררו בהן, ודירות שיש בהן את המינימום הנדרש. כיון
5 שהיה על המערערת לשנע את העובדים למקום העבודה, שוכנו העובדים הזרים
6 בדירות הקרובות ככל האפשר למקומות העבודה. בחקירתה הנגדית לא זכרה העדה
7 היכן התגורר כל אחד מהעובדים הזרים. כמו כן השיבה בחקירתה הנגדית שהיא
8 שיכנה את העובדים הזרים במקום שבו היו לה מגורים לספק להם.
9 10. המשיב טען מנגד כי לא עלה בידי המערערת להוכיח שמדובר במגורים המשרתים את
10 "נוחות המעביד" יותר מאשר את "הנאת העובד". עוד טען כי בשנות מס מאוחרות
11 יותר פחתו הוצאות הדיור של המערערת: בשנת 2014 ל- 6,000 ₪ בלבד, ובשנים
12 2015-2016 ל- 0, עובדה המעידה לטעמו של המשיב על כך שהוצאות הדיור אינן
13 הוצאות לצרכי המעביד. בשל כך, יש לטענת המשיב לזקוף את התשלומים ששולמו
14 עבור דמי השכירות, ואת הוצאות הדיור הנילוות כהכנסה בידי העובדים.
15 11. המחלוקת בין הצדדים מחייבת התייחסות להקיפו של בסיס המס הקבוע בסעיף 2(2)
16 בפקודה, להוצאה המותרת בניכוי לעומת הוצאה אסורה בניכוי, ולהבחנה בין "דיור",
17 "מגורים" או "שכר דירה", לבין "לינה".

בסיס המס

18
19 12. סעיף 2(2) בפקודה, קובע כי מס הכנסה יהיה משתלם על הכנסה שהופקה או נצמחה
20 בישראל ממקור שהוא:

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

29 13. כפי שפורש בהלכה הפסוקה, לשונו של הסעיף, כמו גם ההיסטוריה החקיקתית שלו,
30 מלמדים על רוחב הקיפו, ועל תכליתו לתפוס ברשת המס כל תשלום המשולם לעובד
31 על ידי מעבידו, (ראו למשל קביעתה של כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) בע"א



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 פקיד שומה כפר-סבא נ' דר, פ"ד נח (4) 913, 921 (2004), שם נקבע כי
2 "הכנסה מעבודה החייבת במס נוסחה באופן רחב וברשתה נלכדות, בין היתר, טובות
3 הנאה הניתנות לעובד ממעבידו, בכסף או בשווה כסף, ובכללן אופציות. ניסוח רחב
4 זה נועד למנוע שחיקה של בסיס המס בדרך של הענקת הטבות בעין לעובד כתחליף
5 למזומנים"; ראו גם סקירתה של כב' המשנה לנשיאה (כתוארה אז) מרים נאור, בע"א
6 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (מיום 2.2.14) (להלן: "פרשת ניסים");
7 ופסק דינו של כב' השופט א' רובינשטיין (כתוארו אז), אשר הרחיב ופירט את
8 ההיסטוריה החקיקתית של הסעיף בהקשר של טובת ההנאה הנצמחת לעובד ממימון
9 לימודיו האקדמיים בידי מעבידו, בע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים נ' בנק יהב
10 לעובדי המדינה בע"מ (מיום 28.11.07)(להלן- "פרשת בנק יהב").
- 11 14. כב' השופט די' מינץ עמד לאחרונה על ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 2(2) בפקודה
12 פעם נוספת, בע"א 4096/18 חכם את אור – זך עורכי דין ואח' נ' פקיד שומה עכו (מיום
13 23.5.19) (להלן- "פרשת אור- זך"), אשר עסק בהכנסה לפי סעיף 2(2) בפקודה בהקשר
14 של שווי שימוש ברכב. בפסק הדין פורט כי "נוסחו של סעיף 2(2) לפקודה אשר לפנינו
15 נקבע בעקבות תיקון מס' 22 לפקודה (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22),
16 התשל"ה-1975) אשר אימץ את המלצות ועדת פרופ' חיים בן שחר לרפורמה במשטר
17 המס (להלן: ועדת בן שחר). עובר לתיקון, הכנסתו החייבת של עובד הוגדרה כ-
18 "השתכרות או רווח מעבודה, לרבות שוויים הנאמד של אכסנייה או אוכל או מגורים
19 או של כל קצובה אחרת...". הביטוי "כל קצובה אחרת" היווה כר פורה להתדיינויות
20 בין נישומים לבין רשויות המס (וראו: ע"א 545/59 "דן אגודה שיתופית בע"מ נ'
21 פקיד שומה ת"א, פ"ד י"ד (5) 2088, 2096 (1960); ד"נ 5/69 עיריית בת ים נ' פקיד
22 השומה, תל אביב, פ"ד כ"ד (2) 37 (1970), בהם קבע בית המשפט כי יש להבחין בין
23 הנאה שאינה אלא הכנסה מוסווית עבור העובד לבין הנאה שעיקרה צורך המעסיק).
24 במסגרת עבודתה, עמדה ועדת בן שחר על שחיקת בסיס המס באמצעות תשלומים
25 לעובדים אשר כונו בשמות שונים במטרה להביא להכנסה פטורה ממס. על מנת
26 למנוע מצב זה, תוקן נוסח הסעיף ונקטה גישה רחבה, המתבטאת במעבר מהביטוי
27 "כל קצובה אחרת" ל- "כל טובת הנאה או קצובה...".
- 28 15. בית המשפט העליון חזר אפוא והדגיש פעם אחר פעם, לא רק את רוחב היריעה של
29 רשת המס הפרושה בסעיף 2(2) בפקודה, אלא גם את הרפורמה שנעשתה בסעיף 2(2)
30 בפקודה בשנת 1975, לשם התמודדות עם שחיקת בסיס המס באמצעות תשלומים
31 אשר כונו בשמות שונים, שכן תכליתה של הרפורמה האמורה רלוונטית גם היום.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 (לעניין פרשנות היקפה של רשת המס ראוי להזכיר גם את דיונו של כבי' השופט נ' הנדל
2 בעניין אחר, שבו עמד על התמורות שחלו ברבות השנים בהיקפה של תורת המקור
3 ובהרחבתה באופן המרחיב את היקף בסיס המס בכללותו, בע"א 9488/16 קרצ'מר
4 ואח' נ' פקיד שומה ירושלים (מיום 9.10.18) (להלן- "פרשת קרצ'מר")- "לגישתי
5 עיון בפסיקה ובלשון החוק מלמד כי אף שמקום הכבוד של תורת המקור שריר וקיים
6 בשיטת המס הישראלית, תוכנה הפנימי של תורה זו התפתח והתעצב במשך
7 השנים. חשיבות הדיון בנושא אינה נוגעת רק לסעיף העוללות (10)2 לפקודה, אלא
8 חיוניותו היא גם לצורך פרשנותם של שאר המקורות המפורטים הקבועים בסעיף 2.
9 המצב המשפטי כיום הינו כזה הכולל בבסיס המס את מרבית ההכנסות האפשריות
10 של הנישומים, ובכלל זה הכנסות שבעבר היו נעדרות מקור כגון: פרסים, הגרלות,
11 "מתנות" שניתנו בקשר למשלח יד, והכנסות ממקורות כלכליים אחרים לפי סעיף
12 (10)2". בפרשת קרצ'מר פורט כי הכנסות פרטיות, כגון מתנות בין קרובים, אינן
13 נכללות בבסיס המס, ובהקשר זה ניתן להבין את ההכנסה העסקית כהיפוכה של
14 ההכנסה הפרטית).
- 15 16. עיון בסעיף 2(2) בפקודה מלמד על ארבע קטגוריות מרכזיות של הכנסה על פי מקור
16 זה: **השתכרות או רווח מעבודה**; **טובת הנאה או קצובה** ששולמו לעובד ממעבידו;
17 **החזר הוצאות**; **שווי שימוש**, ברכב או בטלפון נייד; והכל בכסף או בשווה כסף, בין
18 אם שולמו לעובד במישרין או בעקיפין, או לאחר לטובתו.
- 19 17. הוראה מרחיבה זו שמטרתה כאמור לתפוס ברשת המס כל תשלום שמשלם מעביד
20 לעובדו, הותירה מחוץ לרשת המס ולתחולתו של הסעיף שני סוגי הכנסות, אשר לא
21 יכללו בבסיס המס (עוד לפני החרגת הכנסות מבסיס המס באמצעות מערכת הפטורים
22 הקבועה בעיקרה בסעיף 9 בפקודה): האחד, נוגע לפרשנות התיבה "**טובת הנאה או**
23 **הקצובה**" כפי שפורשה בהלכה הפסוקה; והשני, סייג שמועט במפורש בסעיף 2(2)
24 בפקודה, בגדרה של החלופה העוסקת בהחזר הוצאות, הקובעת את מיעוט "**ההוצאות**
25 **המותרות לעובד בניכוי**" מרשת המס.
- 26
27 **"טובת הנאה"**
- 28 18. המבחן שנקבע בהלכה הפסוקה לסווגו של תשלום ששולם לעובד כ"טובת הנאה" הוא
29 מבחן כפול, הבוחן האם נועד התשלום ששולם לעובד ל"נוחות המעביד" ולצרכיו, או
30 שמא ל"הנאת העובד". מבחן זה נקבע בהלכה הפסוקה עוד לפני התיקון משנת 1975
31 שבגדרו הורחבה תחולתו של סעיף 2(2) בפקודה, בע"א 545/59 דן אגודה שיתופית



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5 פ"ד יד 2089 (1960) (להלן- "פרשת דן"). באותה פרשה
2 בחן בית המשפט העליון את דינם של בגדים שניתנו לעובד, והבחין בין מדים או
3 תלבושת אחידה, ש'הנאת העובד' מהם, אם בכלל, היא לכל היותר **טפלה** ל'נוחות של
4 המעביד', לבין בגדים שהעובד יכול לעשות בהם שימוש גם לצרכיו האישיים. כבי'
5 השופט א' ויתקון אימץ את המבחן שהיה נהוג בדין האמריקאי, ובחן "האם המצרך
6 או השירות (או הכסף במקומו) ניתן לעובד כדי שישתמש בו להנאתו הוא או לשם
7 נוחות המעביד. "נוחות המעביד" פרושה שטבעו של התפקיד מצריך את העובד
8 להיזקק למצרך או לשירות". על פי קביעתו של כבי' השופט ויתקון, מטרתם של בגדי
9 העבודה שניתנו לעובד, לאפשר לעובד לבצע את עבודתו, הם נועדו לציין את
10 השתייכותו של העובד למקום עבודה מסוים, או להבטיח הופעה אחידה של העובדים,
11 בהתאם לצרכי המעביד. אמנם בגדים אלו חוסכים מהעובד את ההוצאה עבור
12 "רכישת בגדים", ו"מגנים על בגדיו מפני בלייה", ואולם "הנאה זו היא **טפלה ואין לה**
13 **שיעור בכסף**". דינם של בגדי העבודה כדין כלי עבודה שהמעביד מספק לעובדיו.
14 אמנם הבגדים, בניגוד לכלים, אינם עוברים לבעלות העובד, ואולם הם מתבלים מהר.
15 מסקנת בית המשפט הייתה כי "אין לחייב במס דברים שאינם מוסיפים למקבלם כל
16 הנאה פרטית או שאינם מוסיפים לו אלא הנאה בלתי ניכרת לעומת מטרתם
17 התועלתית".
- 18 19. בית המשפט העליון חזר על הלכה זו בע"א 343/68 פקיד שומה ת"א 5 נ' עיריית בת
19 ים, פ"ד כג (1) 188 (1969), שם קבע כבי' השופט לנדוי, כי "המבחן הוא ברור... ההנחה
20 או ההענקה הנדונה ניתנת לעובד להנאתו הוא ולא לשם נוחיות המעביד. זהו שכר
21 מוסווה, לפי השיטה הנפוצה כל כך במדינתנו, המזכה את העובד במבחר מגוון של
22 טובות הנאה "בשוליים" שהינן בעלות ערך חמרי, תחת לשלם לו בגלוי שכר כולל
23 כדי סיפוק צרכיו." (וראו גם ד"נ 5/69 עיריית בת ים נ' פ"ש ת"א 5, פ"ד כ"ד (2), 37).
- 24 20. כבי' השופט א' ויתקון קבע כאמור בפרשת דן את המבחן הכפול הבוחן את "נוחות
25 המעביד" ואת "הנאת העובד", הבחנה הרלוונטית גם היום, לאחר הרפורמה שבוצעה
26 בשנת 1975 לעניין מיסוי הכנסה לפי סעיף 2(2) בפקודה. מטבע הדברים מתעוררים
27 קשיי הפרשנות בתשלומים מעורבים באופיים, שהם מצד אחד תשלומים ל"נוחות
28 המעביד", ולצרכי העבודה, ומצד שני קיימת בהם מידה מסוימת של "הנאה לעובד".
29 כבר בפרשת דן בחן כבי' השופט ויתקון האם מדובר בהנאה שולית או "טפלה" לעובד,
30 או שמא בהנאה ניכרת. כפי שתואר על ידי כבי' השופט א' רובינשטיין בפרשת בנק יהב,
31 "יש לבחון את ההטבה דנא בשני המבחנים באורח מצטבר, כפי שהשתרש בבתי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 המשפט המחוזיים: ראשית, האם טבע התפקיד שממלא העובד מצריך אותו
2 להיזקק להנאה בה מדובר, כלומר האם הנאה זו חיונית למילוי תפקידו של העובד.
3 שנית, האם גורמת ההטבה לעובד להנאה ניכרת". עוד נקבע בפרשת בנק יהב כי-
4 "מבחן "נוחות המעביד" והן מבחן "הנאת העובד" אינם נבדקים במשקפי המעביד
5 – אשר נוכח מטרתו להשיא את רווחיו, מטבע הדברים, הוצאותיו בגין שכרו של
6 העובד כמו בגין לימודיו, משרתות את צרכיו. על כן יש לבחון את ההטבה במשקפיים
7 "אובייקטיביים" תוך התייחסות לעובד ולתפקיד שהוא ממלא".
- 8.21 ומכאן למגורים שמעמיד מעביד לטובת העובד, בין בכסף (כדמי שכירות), בין בעין.
9 עוד לפני הרחבת תחולתו של סעיף 2(2) בפקודה לכל 'טובת הנאה' ששילם המעביד
10 לעובדו, התייחס סעיף 2(2) בפקודה לשווים של מגורים או אכסניה כהכנסה חייבת
11 במס בזו הלשון-
12 "השתכרות או ריווח מעבודה, לרבות שווים הנאמד של אכסניה או
13 אוכל או מגורים, או של כל קצובה אחרת";
- 14.22. תשלומים בגין מגורים ולינה, או העמדתם לרשות העובד, היוו אפוא הכנסה בידי
15 העובד גם בתקופה שקדמה לתיקון סעיף 2(2) בפקודה, שעה שתחולתו של הסעיף
16 הייתה מצומצמת יותר, ולא תפסה ברשת המס כל טובת הנאה שקיבל עובד ממעבידו
17 (אף לא הטבה שניתנה בעין). כבר בנוסח המקורי של הסעיף הבחין המחוקק בין
18 "אכסניה", המקבילה לכאורה ל"לינה", לבין "מגורים", המקבילים גם ל"דמי
19 שכירות", שהיא ההבחנה שאומצה בידי המחוקק ומחוקק המשנה מאוחר יותר, כפי
20 שאפרט להלן. מבחינה עניינית מצומצמת ה"לינה" בהיקפה מ"המגורים", והיא עונה
21 על צורך השינה בלבד. ה"לינה" מלמדת על ארעיות ואקראיות, ולעיתים היא יכולה
22 להתפרש כעונה על מבחן "נוחות המעביד", לפחות באופן חלקי. לעומת זאת,
23 ה"מגורים" או "דמי השכירות" אינם ארעיים או מקריים כמו ה"לינה", והם עונים
24 על מגוון רחב של צרכים, מלבד הלינה, צרכיו הפרטיים של נישום בכלל והעובד בפרט,
25 הקשורים לחייו האישיים של העובד לאחר שעות העבודה. העמדת "מגורים" לרשות
26 העובד (בשונה מ"לינה" שאליה אתייחס בהמשך), הינה בגדר טובת הנאה, החייבת
27 במס על פי שני המבחנים המצטברים שנקבעו בפסיקה. לא זו בלבד שהטבה זו
28 מעניקה לעובד הנאה ניכרת, ספק האם יש לה תרומה כלשהי לייצור ההכנסה של
29 המעביד, שכן השימוש בדירה למגורים הינה לצרכיו האישיים של העובד, לשעות
30 שלאחר עבודתו, ולא לצרכי עבודתו. מבחינת הנאתו של העובד, זקוק כל עובד למקום
31 'מגורים', במיוחד עובד שהרחיק מביתו הקבוע והגיע לארץ לשם עבודה. העמדת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מגורים לרשותו של העובד, בין בעין, בין בתשלום הוצאות, פוטרת אותו מההוצאה
2 האמורה, שהינה הוצאה הכרחית מבחינתו. לעניין זה לא רלוונטי האם מדובר
3 במגורים ברמה בסיסית, או במגורי פאר. אלו גם אלו יוצרים לעובד טובת הנאה
4 ניכרת, שבכל מקרה לא ניתן לראותה כשולית או **טפלה** לנוחותו של המעביד. אשר
5 לינוחות המעביד, על פי המבחן האובייקטיבי, מדובר בהכנסה שאינה קשורה בדרך
6 כלשהי לייצור ההכנסה, לעבודתו של העובד, אלא לחייו הפרטיים בלבד, ועל כן לא
7 ניתן לראותה כממלאת אחר מבחן "ינוחות המעביד".
- 8 23. הוצאות "לינה", לעומת זאת, בהבדל מהוצאות "מגורים", עשויות לענות על מבחן
9 'ינוחות המעביד'. יש והמעביד מאפשר לעובד ללון במקום העבודה במהלך המשמרת,
10 או בפרק הזמן שנותר עד למשמרת הבאה (ראו לעניין זה גם את אחת הדוגמאות
11 שניתנה בפרשת צ.ג.י.). כך למשל שומר שנוכחותו נחוצה באתר הבנייה הלן באתר
12 הבנייה במהלך משמרתו, או רופא הלן בבית החולים בזמן משמרתו, בין הטיפול
13 בחולה אחד למשנהו, או לקראת משמרתו המתחילה בשעות הלילה המאוחרות.
14 בנסיבות שכאלו מדובר ב"ינוחות המעביד", הזקוק לנוכחות העובד במקום העבודה,
15 ועצם מתן האפשרות לעובד ללון במהלך המשמרת, אמנם מעניקה לעובד טובת
16 הנאה, במיוחד אם רשאי הוא ללון במיטה או בחדר נפרד, ואולם הנאה זו **טפלה**
17 לצרכי המעביד, ואינה משרתת את צרכיו הפרטיים של העובד, אלא את צרכי **עבודתו**.
18 דומה היא להנאה המזערית שמפיק עובד מהנפקת תלבושת אחידה במקום העבודה.
19 הוצאות הלינה יענו על המבחן הכפול של 'ינוחות המעביד' והנאה טפלה לעובד גם
20 כאשר נאלץ העובד להרחיק מבית מגוריו לפרק זמן קצר לשם מילוי תפקידו, והמעביד
21 מעמיד לרשותו הוצאות "לינה" לשם כך. שונים כאמור הם פני הדברים בשעה
22 שהמעביד מעמיד לרשות העובד "מגורים", או משלם לו הוצאות שכר דירה, שאז
23 מדובר בטובת הנאה שמבחינה אובייקטיבית אינה משרתת את צרכי המעביד, אלא
24 את הנאת העובד בלבד.
- 25 24. ההלכה הפסוקה אף היא התייחסה ל"מגורים" כטובת הנאה. כך למשל דן בית
26 המשפט בעמ"ה (ת"א) 1127/66 פזגז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5, פד"א
27 א' 71, עוד לפני הרחבת סעיף 2(2) בפקודה, במעבר של עובד מהעיר חיפה לעיר תל
28 אביב לצרכי עבודתו, ומעבידתו שילמה לו את הפרש בין הדירה שמכר בחיפה לדירה
29 שרכש בתל אביב בעקבות מעברו לצרכי עבודה. כב' השופטת ח' אבינור שדנה באותו
30 עניין, יישמה את ההלכה שנקבעה בפרשת דן וקבעה כי "... **הבגדים שקבל העובד אצל**
31 **דן- בגדי השרד- אשר יוכל להשתמש בהם רק בשעת העבודה ובקשר לעבודה- הרי**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מבחינת "הנאתו" הם חוסכים לו השימוש בבגדיו, אך כל שימושם של הבגדים
2 עצמם הוא לעבודה, בה בשעה שהדירה שרכש העובד כאן- היא דירה למגורים,
3 ולצורך צרכיו וחיייו הוא- ואין עיקר תועלתה לצרכי עבודה. אמנם, מקומה הוא לצרכי
4 עבודה- אך השימוש בה – אינו לצרכי עבודה".
- 5 25. באופן דומה פסק בית המשפט לאחר התיקון לסעיף 2(2) בפקודה, בעמ"ה (נצ') מלון
6 טבריה בע"מ נ' פ"ש טבריה (מיום 11.9.90), באשר לשימוש שעשו הוריו של מנהל
7 בית המלון במלון כמקום מגורים של קבע, כשהם נהנים מכל שרותי המלון. בית
8 המשפט קבע כי "גם אם הינם משמשים כעובדי המלון... עדיין אין כל צורך למגורים
9 שוטפים וממושכים במלון במהלך כל שעות היום והלילה תוך הנאה ושימוש מכל
10 שירותי המלון", ולכן מצא שמדובר בטובת הנאה חייבת במס.
- 11 26. כפי שציינתי, נועדו המגורים, מעצם טיבם, לשימוש בשעות שלאחר שעות העבודה,
12 לחייו האישיים ולזמנו הפרטי של העובד, ואין לראותם כמשמשים להפקת ההכנסה,
13 או כחלק מהליך הפקת ההכנסה. לעניין זה אין נפקות לשאלה האם מדובר במגורים
14 'בסיסיים', או במגורים 'מפוארים', או לשאלה מי בחר באותם מגורים, האם נבחרו
15 על ידי המעביד, או שמא בחר בהם העובד. בכל מקרה העמדת מגורים לרשות העובד
16 תהווה "טובת הנאה" החייבת במס, ואיכותם או שווים יבואו לידי ביטוי בגובה סכום
17 ההטבה שייחוס לעובד.
- 18 27. המערערת הדגישה בטיעוניה את החובה המוטלת עליה להעמיד לרשות העובד הזר
19 מגורים, ואולם לדרישה זו אין כל נפקות לדיני המס. מן הסתם מחויבת המערערת
20 לשלם לעובד הזר גם שכר הוגן, כתנאי להתרת עבודתו בארץ, ואולם לדרישה זו אין
21 כל נפקות לעניין חבות המס, ואין בה כדי להשליך על השאלה האם תהיה ההכנסה
22 פטורה ממס בידי העובד, אם לאו. השכר ההוגן שמשלמת המערערת לעובד הזר
23 בהתאם לחבותה, חייב במס, ואינו פטור מהמס רק בשל חבות כלשהי המוטלת על
24 המערערת לעשות זאת. באופן דומה אין כל נפקות לעניין החבות במס לסיבה שבשלה
25 העמידה המערערת מגורים לרשות העובד, האם היה זה בשל החובה המוטלת עליה
26 להעמיד מגורים לרשות העובד במישור דיני העבודה, או בשל כל סיבה אחרת. מדובר
27 בהכנסת עבודה, בין אם היא משולמת בעין, בין אם היא משולמת בשווה כסף,
28 באמצעות שכירת דירה עבור העובדים הזרים, ואין כל שוני בינה לבין שאר רכיבי
29 שכרו של העובד.
- 30
31



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 **החזר הוצאות המותרות לעובד כהוצאה**
- 2 28. חלופה שנייה המוציאה תשלומים ששולמו לעובד ממעבידו מבסיס המס, קבועה
- 3 בסייג היחיד שנקבע בסעיף 2(2) בפקודה לתשלומים שאינם מהווים הכנסה בידי
- 4 העובד, **החזר תשלומים ששולמו לעובד לכיסוי הוצאותיו, ככל שהוצאות אלו מותרות**
- 5 **בניכוי בידי העובד**. מדובר למעשה ב"קיצור דרך", המוציא מרשת המס תשלום
- 6 המהווה הכנסה בידי העובד, אשר יותר לעובד כהוצאה בייצור הכנסה, בד בבד עם
- 7 קבלתו. כפי שנקבע בפרשת בנק יהב, המבחן הכפול, הבוחן את "נוחות המעביד"
- 8 ו"מידת ההנאה" של העובד, ישים לא רק לבחינת "טובת ההנאה", אלא גם לבחינת
- 9 ההוצאה המותרת.
- 10 29. בהתאם למבחן האמור ולהוראות החיקוקים השונים, ה"מגורים" שהעמידה
- 11 המערערת לרשות העובדים הזרים, אינם בגדר הוצאה מוכרת בידיהם, וכפועל יוצא
- 12 ההוצאות בגינם אינן מותרות מבסיס המס הקבוע בסעיף 2(2) בפקודה.
- 13 **ההוצאות המותרות - סעיף 17**
- 14 30. כיון שהמס מוטל על "ההכנסה החייבת", שהיא ההכנסה שנותרה בידי הנישום, לאחר
- 15 הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין, כמוגדר בסעיף 1 בפקודה,
- 16 נקבע בפקודה מארג של הוראות, משלימות ומשולבות זו בזו, הקובעות מהי ההוצאה
- 17 המותרת בניכוי. לענייננו רלוונטיות הוראות סעיפים 17, 31 ו-32 בפקודה, ותקנות
- 18 שהותקנו מכוחם.
- 19 31. נקודת המוצא לבחינת ההוצאה המותרת מצויה בסעיף 17 בפקודה, הקובע מהם
- 20 הניכויים שיותר בניכוי לשם בירור ה"הכנסה החייבת". העיקרון הכללי להתרת
- 21 הוצאה בניכוי קבוע ברישת הסעיף, ולפיו-
- 22 **"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו – זולת אם הניכוי הוגבל או לא-**
- 23 **הותר על פי סעיף 31 – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת**
- 24 **המס ולשם כך בלבד..."**
- 25 32. בהתאם לרישת סעיף 17 בפקודה, מותרות אפוא בניכוי "יציאות והוצאות שיצאו כולן
- 26 בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד", היינו, ההוצאות שיצאו כולן בייצור
- 27 ההכנסה, ולשם כך בלבד. (למען שלמות התמונה אזכיר שני עקרונות נוספים הגלומים
- 28 בסעיף, שאינם רלוונטיים לענייננו: עקרון **ההוצאה הפירותית**, לעומת ההוצאה
- 29 ההונית, ועקרון ההוצאות שהוצאו **בשנת המס**).
- 30 33. אציין כבר עתה במאמר מוסגר, כי אף שהעיקרון המייחד לכאורה את התרת ההוצאה
- 31 להוצאה שהוצאה **באופן בלבדי לשם ייצור ההכנסה**, להבדיל מהוצאה פרטית,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שאינה מותרת בניכוי, בנסיבות מסוימות מותרות בניכוי גם הוצאות בייצור ההכנסה
2 השלובות בהוצאות פרטיות, וזאת לאחר ש'חולצו' מההוצאה המעורבת, לשם הגשמת
3 העיקרון של גביית מס אמת.
- 4 34. המבחן שנקבע בהלכה הפסוקה לעניין ההוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה הוא מבחן
5 האינצינדנטיות, הבוחן את השתלבות ההוצאה בייצור ההכנסה, וכפי שבואר כל ידי
6 כב' השופט ויתקון בע"א 284/66 קופילוביץ' נ' פשמ"ג, פ"ד כ (4) 716, 718 (1966)
7 (להלן- "פרשת קופילוביץ'"), יש לבחון על פי מבחן האינצינדנטיות, את "מקור
8 הפרנסה... כדבר אורגני, ולשאל, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו
9 ומבנהו הטבעי של המקור". ההוצאה תהיה מותרת בניכוי רק כאשר "ההכנסות
10 וההוצאות גם יחד שלובות וכרוכות בתוך העסק והוא שיוצר את הקשר הישיר
11 ביניהם", היינו, ההוצאה משתלבת במבנה ובתהליך של מקור ההכנסה.
- 12 35. בפסק דינה של כב' השופטת א' פרוקצ'יה בבג"ץ 1878/09 עו"ד ענת ארז נ' שר
13 האוצר (מיום 13.7.11) (להלן- "פרשת ענת ארז"), בואר כי "מבחן
14 האינצינדנטיות, שעל פיו תותר הוצאה בניכוי אם היא כרוכה ושלובה
15 בתהליך הפקת ההכנסה, אינו מתאפיין בגבולות חדים. "המקרים הגבוליים
16 הינם מרובים, וקשה לקבוע מסמרות או להגדיר מתי תהיה הוצאה בגדר
17 הוצאה צפויה כחלק מהסיכונים הקיימים בייצור ההכנסה אשר תותר
18 בניכוי ומתי לא" (נמדר מס הכנסה, בעמ' 292; פרשת קופילוביץ', בעמ'
19 718). מבחן האינצינדנטיות מחייב, ראשית, קיומו של קשר סיבתי: נדרש,
20 כי ההוצאה תמלא תפקיד בשרשרת הסיבתית המובילה לייצור ההכנסה
21 (פרשת פרי, פסקה 15 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין). אך לא די
22 בכך: מבחן האינצינדנטיות מחייב עוד, "שההוצאה תשתלב בתהליך
23 הייצור, ותהיה פועל יוצא של תהליך זה" (נמדר מס הכנסה, בעמ' 291;
24 פרשת קופילוביץ', בעמ' 717-718; פרשת חברת אלקו, בעמ' 321-322).

ההוצאות האסורות- סעיף 32

- 25 36. עוד בטרם אתייחס להגבלת ניכוי של הוצאות מסוימות, ולתקנות שהותקנו מכוחו
26 של סעיף 31, המוזכר בסעיף 17 בפקודה, המגביל את ניכוי ההוצאות שאלמלא
27 התקנות שהותקנו לפיו היו מותרות בניכוי, אתייחס להוראת סעיף 32 בפקודה, שהיא
28 ההוראה המשלימה להוראת סעיף 17 בפקודה. בעוד שסעיף 17 בפקודה קובע כאמור
29 את ההוצאה המותרת בניכוי, קובע סעיף 32 בפקודה מהי ההוצאה האסורה בניכוי.
30



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 חלקן של ההוצאות המנויות בסעיף 32 בפקודה הן הוצאות המשלימות את ההוצאות
2 המותרות על פי סעיף 17 בפקודה, באמצעות שלילה מפורשת של ההוצאה שאינה
3 מותרת. חלקן של ההוצאות האסורות המנויות בסעיף 32 בפקודה הן הוראות
4 שאלמלא האיסור המפורש שנקבע בהן היו מותרות בניכוי על פי סעיף 17 בפקודה
5 (ראו גם אמנון רפאל, מס הכנסה, כרך א, הוצאת רונן, מהדורה רביעית, התש"ע-
6 2009, (להלן - "רפאל, כרך א"), עמ' 655).
- 7 37. ההוראה המשלימה הרלוונטית לענייננו קבועה בסעיף 32(1) בפקודה, הקובע לאחר
8 תיקונו במסגרת תיקון 170 משנת 2009 (ס"ח 2202, עמ' 152, כד בתמוז התשס"ט,
9 16.7.2009) -
- 10 **"בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל -**
11 **(1) הוצאות שאינן הוצאות הכרוכות ושלובות בתהליך הפקת**
12 **ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות אש"ל,**
13 **הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו,**
14 **והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם**
15 **אחר או השגחה עליו; בפסקה זו,**
16 **"הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה" - הוצאות**
17 **המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של**
18 **מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם;**
19 **"הוצאות אש"ל" - הוצאות שהוציא יחיד בשל ארוחותיו, שהוצאו בין**
20 **במקום ההשתכרות ובין מחוצה לו, ולמעט הוצאות בשל ארוחת בוקר**
21 **הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי;"**
- 22 38. התיקון האמור בפקודת מס הכנסה שולב בספר החוקים בעקבות פסק דינו של בית
23 המשפט העליון בע"א 4243/08 ורד פרי נ' פקיד שומה גוש דן (מיום 30.4.2009) (להלן -
24 "פרשת ורד פרי"), שעסק בהוצאות טיפול בילדים והשגחה עליהם. בפרשת ורד פרי אימץ
25 בית המשפט העליון מבחן מרחיב ממבחן האינצידנטליות, הדורש "זיקה ממשית
26 וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי..."
- 27 39. בדברי ההסבר להצעת החוק של תיקון 170 (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 171
28 והוראות שעה), התשס"ט - 2009, הצ"ח הממשלה 437, ל' בסיוון התשס"ט, 22.6.2009),
29 בואר כדלקמן -



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 "...מוצע לקבוע בסעיף האמור באופן מפורש כי לא יותרו בניכוי הוצאות שאינן
2 משתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה
3 ושאינן מהוות חלק בלתי נפרד מהתהליך ומהמבנה האמורים, לרבות הוצאות נסיעה
4 למקום ההשתכרות ובחזרה ממנו והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו
5 או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו. יצוין, כי לאורך שנים נבנתה מדיניות
6 המסים כך שהוצאות מהסוגים שנמנו לעיל, לא הותרו בניכוי. עם זאת, במקרים
7 שבהם סבר המחוקק שצריך להתחשב בהוצאות כאמור, גם אם הן אינן מותרות
8 בניכוי, נקבע הסדר של נקודות זיכוי... הסדר זה לא רק שהוא נוח ופשוט מבחינה
9 תפעולית, אלא שמבחינת ההשפעה על חלוקת ההכנסות הוא פרוגרסיבי יותר
10 מהסדר שלפיו יותרו בניכוי הוצאות לצורך חישוב ההכנסה החייבת של הנישום...
11 מטעמים של צדק חלוקתי, מטעמים תקציביים כבדי משקל, ולאור קיומו של הסדר
12 חלופי, קרי נקודות זיכוי בעד ילדים) אשר מורחב במסגרת הצעת החוק כפי שיפורט
13 להלן, או בעד טיפול באדם אחר, מוצע לקבוע מפורשות בסעיף 32 לפקודת מס
14 הכנסה כי לא יותרו בניכוי הוצאות טיפול או השגחה על ילדים או הוצאות טיפול או
15 השגחה על כל אדם אחר.
- 16 בנוסף, בשל אימוצו של "מבחן הזיקה הממשית והישירה בין ההוצאה לבין ייצור
17 ההכנסה" במקום מבחן האינצידנטליות, במסגרת פסק הדין האמור, יש חשש
18 שתעלה דרישה להרחבת תחולת פסק הדין על הוצאות נוספות שעד היום לא הותרו
19 בניכוי. לפיכך מוצע להבהיר מפורשות כי רק הוצאה המשתלבת בתהליכו ובמבנהו
20 של מקור הפקת ההכנסה ומהווה חלק בלתי נפרד ממנו, קרי עומדת במבחן
21 האינצידנטליות, תותר בניכוי. כך, לדוגמה, גם הוצאות נסיעה למקום ההשתכרות
22 (היינו – מקום הפקת ההכנסה) וחזרה ממנו, לא יותרו בניכוי, כפי שהן אינן מותרות
23 היום בניכוי. על פי המוצע יובהר כי מבחן האינצידנטליות, היינו - מבחן ההשתלבות
24 ההכרחית של ההוצאה בתהליך ייצור ההכנסה גופו - הוא המבחן שלאורו ייקבע
25 האם הוצאה כלשהי מותרת בניכוי מההכנסה, ומבחן זה לא יהיה בגדר מבחן עזר
26 בלבד לזיהוין של ההוצאות המותרות בניכוי, כפי שנקבע בפסק הדין. יודגש כי
27 ההוצאות המפורשות בסעיף 32 לפקודה, בנוסחו המוצע, הן דוגמאות מובהקות של
28 הוצאות שלא יותרו בניכוי מהטעם שאינן מקיימות את מבחן האינצידנטליות, ואולם
29 הן אינן מהוות רשימה סגורה".
- 30 40. המבחן שעוגן בחקיקה להוצאה האסורה, בהבדל מההוצאה מותרת, הוא אפוא מבחן
31 האינצידנטליות (ראו גם פרשת ענת ארז, וכן פסק דינו של כב' השופט ע' גרוסקופף בע"א



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 **מרכז ארכיאולוגי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (מיום 20.6.18) (להלן- "פרשת**
2 **מרכז ארכיאולוגי")**.
- 3 41. "הוצאות הבית" כמו גם ה"הוצאות הפרטיות" שהן ההוראה המשלימה להוצאה
4 המותרת על פי סעיף 17 בפקודה, היו אסורות בניכוי על פי סעיף 32(1) בפקודה עוד לפני
5 תיקון 170 לפקודה. אחד הטעמים שהוזכרו בהלכה הפסוקה לאיסור הניכוי של הוצאה
6 פרטית (ראו פרשת ענת זר, עמ' 18) הוא כי "משמעה הוא צריכה, להבדיל מהשקעה
7 בהפקת ההכנסה (ראו נמדר מס הכנסה, בעמ' 297; אדרעי תורת המסים, בעמ'
8 201, 213; יוסף אדרעי "על ניכוי הוצאות הון, היוון הוצאות שוטפות, ושימוש
9 נאות בשיטות דיווח" הפרקליט לט 136, 137-139 (1990)".
- 10 42. ההוצאות הפרטיות האסורות, וכן "הוצאות הבית", כוללות לטעמי את הוצאות הדיור
11 והמגורים, שכר הדירה, הוצאות שוטפות הקשורות בדירת המגורים, שהן כולן הוצאות
12 שאינן אינצידנטליות להפקת ההכנסה או שהן 'הוצאות פרטיות' (וראו לעניין זה רפאל,
13 כרך א, ע"מ 656-657). האיסור על הוצאות אלו מקבל משנה תוקף לאחר תיקון 170
14 לפקודה, אשר קבע כאמור, כפי שבואר בדברי ההסבר, כי אין די בזיקה ממשית וישירה
15 בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה על מנת שהיא תותר בניכוי, והתנאי להתרתה כהוצאה
16 הוא שאותה הוצאה משתלבת בתהליך הפקת ההכנסה ובמבנה של מקור ההכנסה,
17 ומהווה חלק בלתי נפרד מהם. מעבר לכך שהוצאות הבית וההוצאות הפרטיות אסורות
18 כאמור בניכוי, הוצאות הדיור והמגורים, כגון שכר דירה, אינן משתלבות בתהליך הפקת
19 ההכנסה, ובענייננו בהכנסתם של העובדים הזרים לפי סעיף 2(2) בפקודה, ואינן מהוות
20 חלק בלתי נפרד במקור ההכנסה.
- 21 43. מעבר למבחן האינצידנטליות, שאומץ בהלכה הפסוקה, הן לעניין התרת ההוצאה בניכוי
22 על פי סעיף 17 בפקודה, הן לעניין קביעת ההוצאות הבלתי מותרות לפי סעיף 32 בפקודה,
23 לעניין הוצאותיו של עובד חל כאמור גם המבחן הכפול הבוחן את "נוחות המעביד",
24 לעומת "הנאת העובד", כפי שהודגש בפרשת בנק יהב. העמדת דירות שכורות לרשות
25 העובדים הזרים מעניקה להם הנאה ניכרת, וספק האם היא משרתת את צרכיו של
26 המעביד (זולת הפחתת המס הכרוכה בה למעביד), שכן כל כולה נועדה לצרכיו האישיים
27 של העובד, ולחיי הפרטיים.
- 28 **הוראות 'מרבנות' בסעיף 17**
- 29 44. לשם השלמת התמונה ראוי להזכיר כי לצד רישת סעיף 17 בפקודה, הקובעת כאמור את
30 העיקרון הכללי של התרת ניכוי הוצאות השלובות בתהליך הפקת ההכנסה ובמבנה של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מקור ההכנסה, נקבעו בפסקאות השונות של סעיף 17 הוראות "מרבות", המתירות
2 בניכוי הוצאות שאלמלא הוראתן המרבה לא היו מותרות בניכוי על פי רישת הסעיף.
3 לענייננו רלוונטיות שלש הוראות העוסקות בדמי שכירות, הקובעות מהי הוצאת דמי
4 השכירות המותרת בניכוי, קביעה המלמדת בפני עצמה על כך ששאר הוצאות דמי
5 השכירות אינן מותרות בניכוי. ההוראה הראשונה קבועה בפסקה (2), ומתייחסת ל"דמי
6 שכירות ששילם שוכר קרקע או בניין שהיו תפוסים ביזו לשם השגת ההכנסה".
7 הוראה זו מתייחסת לדמי שכירות של מבנה המשמש לייצור הכנסה, ולא לדמי שכירות
8 ששולמו עבור מגורים.
- 9 45. ההוראות השנייה והשלישית עוסקות בדמי שכירות למגורים, וקובעות חריג המתקיים
10 בנסיבות מצומצמות, שבהן תותר הוצאת דמי השכירות בניכוי, אף שמדובר בהוצאה
11 פרטית, שאינה הוצאה בייצור הכנסה, ועל כן אינה מותרת על פי רישת סעיף 17. האחת,
12 קבועה בפסקה (12), והיא מתייחסת לדמי שכירות עבור דירת מגורים, אשר יותרו בניכוי
13 בהתקיים שלושה תנאים מצטברים: האחד, מבקש ההוצאה עבר לגור בדירה ששכר
14 לרגל עבודתו או עיסוקו; השני, ההוצאה תותר לתקופה זמנית שאינה עולה על 5 שנים;
15 והשלישי, דמי השכירות יותרו בניכוי אך ורק כנגד ההכנסה מדמי השכירות שמקבל
16 הנישום עבור השכרת דירתו הקבועה באותה תקופה, ולא מהכנסתו ממקור הכנסה אחר.
17 ההוראה השנייה קבועה בפסקה (13), ולפיה יותרו בניכוי סכומים ששולמו בעד שכירת
18 דירה (או בעד לינה), באזור שנקבע כשטח פיתוח על פי סעיף 11 בפקודה (לעניין זה נקבעו
19 **תקנות מס הכנסה (ניכויים בשל דמי לינה או שכירת דירה באזור פיתוח), התשל"ז-**
20 **1977**), המגבילות את הניכוי לעבודה של קבע באזור הפיתוח, ולמשך שלוש שנים).
- 21 46. הוראות פסקאות (12) ו-(13), המבחינות בין דמי לינה לבין הוצאות שכר דירה, מתירות
22 גם הוצאות שכר דירה למגורים, בנסיבות חריגות, למשל בשל שיקולי מדיניות של עידוד
23 העבודה באזור פיתוח. פסקאות אלו קובעות כאמור את החריג לכלל שלפיו לא יותרו
24 הוצאות שכר דירה בניכוי, בהיותן הוצאות פרטיות, שאינן כרוכות ומשתלבות בהליך
25 הפקת ההכנסה, ובמבנה של מקור ההכנסה (עוד לגבי הוצאות אלו ראו רפאל, כרך א,
26 ע"מ 487-489).
- 27 **תקנות מכוח סעיפים 17 ו-31 בפקודה**
- 28 47. נדבך נוסף בהתרת הוצאה בניכוי הוא התקנות שהותקנו מכוח סעיפים 17 או 31
29 בפקודה. תקנות אלו המתירות הוצאות נוספות שלא נקבעו בסעיף 17, או לחילופין
30 מגבילות הוצאות המותרות לכאורה על פי סעיף 17 בפקודה, עורכות איזון בין



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 האינטרסים השונים, או קובעות כללים באשר להוצאה שתותר, בהנחה שמדובר
2 בהוצאה מעורבת. כפי שאפרט להלן, גם בתקנות האמורות נקבעה הבחנה בין הוצאות
3 "מגורים" או "שכר דירה" לבין "הוצאות לינה".

הוצאות שהייה לתושב חוץ

4
5 48. אפתח בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושב חוץ), התשל"ט-1979, (להלן-
6 "תקנות תושבי החוץ"), שהותקנה מכוח סעיף 17(4) בפקודה, המסמיך את שר האוצר
7 לקבוע התרת ניכויים אחרים, שאינם מותרים על פי סעיף 17 בפקודה עצמו. תקנה 2
8 בתקנות האמורות קובעת כי-

9 מרצה אורח או מומחה חוץ זכאי לנכות בשל התקופה שבה שהה
10 בישראל, אך לא יותר מאשר בעד תקופה של שנים עשר חודשים,
11 מהכנסות שהוא מקבל בעד הוראה, מחקר או מתן שירות, לפי הענין –
12 סכום שהוציא בעד לינה או דמי שכירות ששילם בעד דירה ששכר
13 בישראל - ובלבד שהגיש מסמכים או קבלות לאימות אותן הוצאות
14 להנחת דעתו של פקיד השומה;

15 סכום שלא יעלה על 500 לירות שהוציא בעד ארוחות בשל כל יום שהייה
16 בישראל; הסכום האמור יותאם לעלית המדד על פי סעיף 120ב לפקודה
17 כאילו היה תקרת הכנסה ויעוגל לעשרה השקלים החדשים הקרובים.
18

19 49. הוראה זו, המתירה ניכויין של הוצאות לינה ושל הוצאות דמי שכירות כאחד, ללא
20 מגבלה של תקרה, מתייחסת כאמור להוצאה שאינה מותרת בניכוי על פי סעיף 17
21 בפקודה עצמו. עיון בתקנות תושבי חוץ מעלה כי ההטבה המתירה ניכוי הוצאה זו אינה
22 מוענקת לכל תושב חוץ באשר הוא, אלא רק ל"מרצה אורח" או ל"מומחה חוץ",
23 כהגדרתם בתקנות תושבי החוץ. מההגדרות האמורות ממועט מומחה חוץ שהוזמן
24 לישראל על ידי 'חברת כוח אדם' או על ידי 'מתווך כוח אדם', דוגמת המערערת.
25 'עובדים זרים' אף הם אינם עונים על הגדרת הזכאים לניכוי שכר דירה על פי תקנות
26 תושבי חוץ. עוד מעלה העיון בתקנות כי ניכוי הוצאות הלינה ושכר הדירה אינו מוגבל
27 אך ורק מבחינת זהות הנהנה אלא גם מבחינת משך התקופה שבגינה ניתן לנכות את
28 ההוצאות האמורות, לתקופה שלא תעלה על 12 חודשים. מבחן "טיב המגורים" או
29 בחירתם על ידי המעביד, אינם מבחינים שאומצו בתקנות האמורות, ואין כל דרישה
30 שהמגורים יהיו בסיסיים דווקא. תושב חוץ שאינו עונה על התנאים האמורים בתקנות,
31 היינו, שהוא אינו "מרצה חוץ" או "מומחה חוץ", אינו רשאי לנכות את ההוצאה.
32 50. (במאמר מוסגר אציין שהוראות דומות המתירות ניכויין של הוצאות דמי שכירות,
33 קיימות גם לטובת ספורטאי חוץ, בתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח-



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 1998, לתקופה שאינה עולה על 48 חודשים; ולעיתונאי חוץ, בתקנות מס הכנסה
2 (עיתונאי חוץ), התשנ"ז-1996, לתקופה שאינה עולה על 36 חודשים. לשם השלמת
3 התמונה ראו גם כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-
4 1982, המתירות הוצאות דיור של "עובד" המקבל "משכורת חוץ", כהגדרתם בכללים,
5 כמו גם הוצאות פרטיות מובהקות אחרות (וראו לעניין זה רפאל ולזר מס הכנסה כרך
6 ב', הוצאת רונן, מהדורה שנייה, התשע"ה-2014 (להלן- "רפאל ולזר, כרך ב'"), ע"מ
7 129-130)).
- 8 51. תקנות תושבי חוץ מעניקות אפוא הטבה ניכרת לתושבי חוץ מסוימים, בכך שהן
9 מתירות להן ניכוי 'דמי שכירות', ולא רק 'דמי לינה', לפרק זמן מוגבל. מנגד, מדגישה
10 ההוראה האמורה את האיסור על ניכוי ההוצאה בידי תושבי חוץ אחרים, לרבות בידי
11 עובדים זרים. מעבר ללשון הברורה של תקנות תושבי חוץ בעניין ייחוד ההטבה לתושבי
12 חוץ מסוימים בלבד, עיון בהיסטוריה החקיקתית מגלה כי בעבר הותרו הוצאות דמי
13 שכירות בניכוי גם לעובד זר, ואולם בשנת 2005 תוקנו תקנות תושבי חוץ על מנת
14 להחריג את העובדים הזרים מהגדרת "מומחה חוץ" (ק"ת 6375 התשס"ה, מיום
15 28.2.05).
- 16 52. לא למותר לחזור ולהזכיר כי התיקון האמור בתקנות תושבי חוץ היה נדבך אחד במארג
17 תיקוני חקיקה וחקיקת משנה אשר נועדו להפחית את הכדאיות הכלכלית שבהעסקת
18 עובדים זרים, כחלק משיקולי מדיניות פסקאליים כלליים. נדבך מרכזי בחקיקה
19 האמורה היה ההיטל שהוטל על העסקת עובדים זרים במסגרת חוק ההיטל ומדברי
20 ההסבר לו, כמו גם מפרשנותו בהלכה הפסוקה, ניתן ללמוד גם על התכלית של החרגת
21 העובדים הזרים מהגדרת 'מומחה חוץ' ומתחולת תקנות תושבי חוץ. בדברי ההסבר
22 להצעת חוק ההיטל נכתב "עלות העסקת עובד זר נמוכה מעלות העסקת עובד ישראלי.
23 כדי להקטין את התמריץ להעסיק עובד זר, מוצע לחייב כל מעסיק של עובד זר בהיטל
24 בשיעור 15% מסך הכנסת העבודה ששילם לעובד הזר" (הצ"ח הממשלה 25, כ"ח
25 בניסן התשס"ג-30.4.2003), (בסופו של יום אמנם התקבלה הצעת החוק בדבר הטלת
26 היטל, ואולם שיעורו הועמד בתחילה על 8%).
- 27 53. בבג"ץ 2587/04 בוכריס נ' פקיד שומה חדרה (מיום 23.6.05), בואר כי "היטל
28 המעסיקים מעניק תמריץ שלילי להעסקת עובדים זרים, וזו אף תכליתו". בבג"ץ
29 9722/04 פולגת ג'ינס בע"מ נ' ממשלת ישראל (מיום 7.12.06), הרחיבה כב' השופטת
30 א' פרוקציה ופירטה באשר לתכליתו של ההיטל, וציינה כי-



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 "בשנת 2002 נקלעה המדינה למשבר כלכלי חריף, שבמסגרתו עלה
2 הצורך להקטין באופן דרסטי את מעגל המובטלים ולהחזירם לשורות
3 העבודה. הממשלה פעלה במספר מישורים: צמצום הקצבאות וההטבות
4 במטרה לתמרץ אנשים לחזור לשוק העבודה...; ביצוע רפורמה בשוק
5 העבודה על ידי הקמת מנהלת הגירה, הקטנת מיכסות ההיתרים (תוך
6 צמצום למקסימום 3,000 היתרים בשנת 2003 תוך הנחייה שבשנת
7 2004 תבוצע הפחתה משמעותית נוספת. בהחלטת ממשלה 1326 מינואר
8 2004 צומצמה המכסה ל- 2,000 היתרים בלבד). כן הוחלט על ייקור
9 עלות העסקתם של עובדים זרים... במקביל לכך, צומצמו מכסות
10 ההיתרים להעסקת עובדים זרים ובכללם גם צומצמו המכסות בענף
11 התעשייה. בצד צמצום המכסות, ננקטו צעדים לייקור עלויות עובדים
12 זרים כדי להפוך את העסקתם לבלתי כדאית למעסיקים. הדבר נעשה
13 בדרך של הטלת אגרות שנתיות להעסקת עובד זר (החלטה 2328 מיום
14 30.7.02)... נקבע היטל על המעסיק לגבי ההכנסה ששילם לעובד הזר
15 (סעיף 30 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי
16 התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2003), התשס"ג-2002,
17 תיקון לחוק עובדים זרים, תשנ"א-1991 (סעיף 30), וסעיף 45 לחוק
18 התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב
19 והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003).
20 על רקע מציאות זו במשק הישראלי יש להבין את מהות החלטות
21 הממשלה נשוא ענייננו ביחס לתנאים להיתרי עובדים זרים בענף
22 התעשייה".

23 54. בע"מ 4946/16 סעד נ' פקיד שומה אשקלון (מיום 12.9.17), הוסיף בית המשפט העליון
24 וביאר כי מטרתו הסובייקטיבית של ההיטל היא "לאזן את השלכותיה
25 הכלכליות השליליות של העסקת עובדים אשר אינם אזרחי ישראל או
26 תושביה", באמצעות ייקור העסקתם, ולהקטין בדרך זו את מספר העובדים
27 הזרים המועסקים במקומם של עובדים ישראליים. עוד נקבע כי מבחינה
28 אובייקטיבית אין בכך כדי לפגוע בעקרונות היסוד של המדינה, וככל שיש בייקור
29 העסקתם של העובדים הזרים משום פגיעה בהכנסות המעסיקים, מדובר ב"פגיעה
30 הולמת שאף משרתת היטב את תכליתו – קרי, השתת העלויות החיצוניות
31 הכרוכות בהעסקתם של עובדים זרים על הנהנה מפעולה זו".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

55. ההיטל המוטל על העסקת עובדים זרים, כמו גם הוראות חיקוק אחרות, כגון החרגת העובדים הזרים מתחולת תקנות תושבי החוץ, נועד אפוא להתמודד עם התמריץ הכלכלי הקיים להעדפת עובדים זרים על פני עובדים ישראלים, שנוצר בעטיו של השכר הנמוך המשולם לעובדים הזרים, בהשוואה לשכרם של עובדים ישראלים. תמריץ זה פוגע בשוק העבודה בארץ, וההתמודדות בהשפעתו השלילית היא בראש ובראשונה באמצעות ייקור העסקתם של עובדים זרים למעסיק.

56. ההיסטוריה החקיקתית מלמדת אפוא על כך שהתרת דמי השכירות בניכוי נשללה במודע ובמכוון מהעובדים הזרים, כחלק ממהלך כולל, ובשל שיקולי מדיניות פיסקאליים, שיש להביאם בחשבון בפרשנות הוראות הדין.

10 תקנות הוצאות מסוימות

57. סעיף 17 בפקודה קובע כאמור שהוצאות בייצור הכנסה יותרו בניכוי, זולת אם הניכוי הוגבל, או לא הותר, בתקנות שנקבעו על פי סעיף 31 בפקודה. כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, הניחה הפקודה אפשרות שלא כל ההוצאות שנצמחו בייצור ההכנסה תוכרנה בניכוי, והסמיכה את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות אשר תגבלנה את ניכוין של הוצאות מסוימות, שאלמלא הוראות התקנות היו מנוכות במלואן מן ההכנסה. סעיף 31, מגביל אפוא את ניכוי ההוצאות שאלמלא התקנות האמורות היו מותרות בניכוי, או אוסר אותן לחלוטין (ראו ע"א 380/99 קימה נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד נד (5) 529, 534 (2000); בג"ץ 1878/09 עו"ד ענת ארז נ' שר האוצר (מיום 13.7.11) (להלן - "פרשת ענת ארז").

58. הצדדים התמקדו בטיעוניהם בתקנה (א2) בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972 (להלן - "תקנות הוצאות מסוימות"). ה"הוצאה" מוגדרת בתקנה 1 בתקנות הוצאות מסוימות כ"הוצאה המותרת לניכוי לפי סעיפים 17 עד 27 ו-30 לפקודה, לרבות החזר הוצאה...". תקנות הוצאות מסוימות אינן מתייחסות אפוא להוצאות שניכוי נאסר, כגון הוצאות שאינן כרוכות ושלובות בייצור ההכנסה, או הוצאות פרטיות, דוגמת הוצאות דיור או שכר דירה, אלא מגבילות הוצאות המותרות בניכוי על פי סעיף 17 בפקודה (ראו לעניין זה גם רפאל, כרך א, עמ' 679).

59. כפי שצינתי קודם לכן, התפרש סעיף 17 בפקודה באופן מרחיב, כמאפשר לבודד או לחלץ את מרכיב ההוצאה הפרטית מההוצאה הכרוכה בייצור הכנסה, כך שיתאפשר לנישום לנכות את ההוצאה האינצידנטלית לעיסוקו. כבי' השופטת א' פרוקצ'יה עמדה על כך בפרשת ענת ארז וציננה כי "הן בתי המשפט והן רשויות המס לא נקטו בדרך



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 פרשנית מחמירה... העמדה שנתקבלה היא, כי כאשר הוצאה הוצאה מעורבת,
2 "יש לאפשר לנישום לחלץ מתוך ההוצאה המעורבת את החלק שבייצור
3 ההכנסה ולהתירו בניכוי" (פרשת פרי, פסקה 23 לפסק דינו של המשנה
4 לנשיאה ריבלין; ע"א 35/67 שתדלן נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד כא (1) 455,
5 458 (1967); נמדר מס הכנסה, בעמ' 298; רפאל מס הכנסה, כרך א, בעמ' 435;
6 דוד גלקסברג "ההשכלה הגבוהה ה'רווחית', שכר הלימוד והיבטי המס"
7 מחקרי משפט ט 189, 206 ה"ש 39 (1991); יורם מרגליות "על רגרסיביות
8 מדומה בתחום מיסוי המשפחה" מאזני משפט ב 351, 360 (2002)). אותו חלק
9 מן ההוצאה השלוב בייצור ההכנסה, נתפס כהוצאה שהוצאה כולה בייצור
10 ההכנסה. מחוקק המשנה תרם להגשמת מגמה זו באמצעות התקנתן של תקנות
11 ניכוי הוצאות מסוימות, שעיקרן מוקדש לקביעת אמות מידה לניכוי חלקי של
12 הוצאות מעורבות שונות (פרשת פרי...; פרשת קימה, בעמ' 534-535; אדרעי
13 תורת המסים, בעמ' 227-230; יוסף מ' אדרעי "התשתית העיונית למגמות
14 חדשות בפסיקה: הגדרת הכנסה; כללי הקבלה וניכוי הוצאות וריבית; עסקה
15 בודדת וקיצוז הפסדים; על מעמדו של הנישום השכיר" עיוני משפט כ 283,
16 320-321 (1996))" (וראו גם פסק דינו של כב' השופט א' ריבלין בפרשת ורד פרי,
17 ובפסק דינו של כב' השופט ע' גרוסקופף בפרשת המרכז הארכיאולוגי).
- 18 60. תקנות הוצאות מסוימות קובעות אפוא מצד אחד מגבלות באשר להוצאות מותרות
19 בניכוי, ומצד שני קובעות לעניין הוצאות מעורבות את המנגנון לקביעת חלק ההוצאה
20 המותרת בניכוי מתוך ההוצאה המעורבת, כפי שנקבע בפרשת ענת ארז, בפסיקה
21 המצוטטת שם, ובפסיקה שהזכרתי.
- 22 61. הוצאות דמי שכירות הינן הוצאות פרטיות, כפי שציינתי, והן הוצאות אסורות שאינן
23 מותרות בניכוי, ועל כן אין בכוחן של תקנות הוצאות מסוימות להתיר הוצאה בגין דמי
24 שכירות, הן אף אינן עושות כן. תקנות הוצאות מסוימות עוסקות בדמי לינה, שהן
25 כאמור הוצאה העשויה להיות כרוכה ושלובה במקור ההכנסה, ועל כן מותרת בניכוי.
- 26 62. תקנה (א2) בתקנות הוצאות מסוימות, קובעת-
- 27 "(א) הוצאות לינה שהוציא נישום בישראל באזור, ובלבד שהסכום המותר
28 בניכוי אינו עולה על הסכומים הנקובים בפסקה (2) (ב) (1) (ב) כשהוא
29 מחושב בשקלים חדשים לפי השער היציג של הדולר כפי שפורסם
30 לאחרונה לפני מועד הלינה, ואולם הוצאות שהוציא נישום ללינה במקום



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 המרוחק פחות מ – 100 קילומטרים ממקום מגוריו או ממקום עיסוקו
2 העיקרי, לא יותרו בניכוי, זולת אם שוכנע פקיד השומה שהלינה הייתה
3 הכרחית לייצור ההכנסה של הנישום".
- 4 63. עיון בהוראה האמורה מלמד על כך שמחוקק המשנה התייחס כאמור בתקנה לניכוי
5 "הוצאות לינה", ולא לניכוי הוצאות "דיור", "מגורים" או "דמי שכירות". כפי
6 שציינתי, ה"לינה" מצומצמת יותר בהיקפה מ"המגורים", ובנסיבות מסוימות היא
7 עשויה להיות משולבת וכרוכה בהליך הפקת ההכנסה, בנסיבות שבהן נאלץ הנישום
8 לעזוב את מקום מגוריו הקבוע לשם עבודה. מטבע הדברים מדובר בשהייה זמנית מחוץ
9 לבית המגורים, והלינה המרוחקת נחוצה לצורך ייצור ההכנסה.
- 10 64. התייחסות מחוקק המשנה להוצאות הלינה שהוציא נישום בישראל, בתקנות "הוצאות
11 מסוימות" נעשית בשתי חלופות: האחת, כאשר לן הנישום במרחק של למעלה מ- 100
12 ק"מ ממקום מגוריו או ממקום עסקו העיקרי. השנייה, כאשר לן הנישום במרחק של
13 פחות ממאה ק"מ ממקום מגוריו או ממקום עיסוקו העיקרי. לעניין החלופה הראשונה,
14 קבע מחוקק המשנה מגבלה של הוצאות הלינה, במתכונת המגבלות שנקבעו בתקנה
15 2(ב)(1)-(3) באשר להתרת הוצאות לינה בחו"ל, המתירה הוצאות מסוימות "בקשר
16 עם נסיעה לחוץ- לארץ אם הנסיעה לחוץ לארץ והשהייה שם היו הכרחיים לייצור
17 ההכנסה", במגבלות שנקבעו באותה תקנה. הנחת הייסוד בחלופה זו, בדומה לחלופת
18 הנסיעה לחו"ל, היא שלצורך עבודתו נאלץ הנישום להתרחק ממקום מגוריו, ולינתו
19 הארעית, בסמוך למקום עבודתו, שלובה וכרוכה בייצור ההכנסה, ועל כן יש להתירה,
20 במגבלות שנקבעו בסעיף.
- 21 65. על שיקולי מדיניות בקביעת נוסחאות ברורות לקביעת ההוצאה המותרת ניתן ללמוד
22 מניתוחו של כב' השופט ד' מינץ את הנוסחה שנקבעה בתקנות למטרה דומה, לעניין
23 חישוב שווי טובת ההנאה של שימוש ברכב בתקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב),
24 בתשמ"ז- 1987. כפי שבואר בפרשת אור- זך-
25 "במסגרת זו יעילות מלאכת גביית המס וודאות באשר לנורמות
26 הפיסקאליות הם אינטרסים ציבוריים מרכזיים העומדים בבסיסם של דיני
27 המס (ע"א 9922/02 רשות השידור נ' שפ"מ שידורי פרסומת מאוחדים בע"מ,
28 פסקה 10 (22.8.2007); עע"מ 4562/15 עיריית תל אביב נ' א.ש. נכסים ובנין
29 (1989) בע"מ, פסקה 19 (31.12.2017)). הסדרת אופן החישוב בדרך של
30 נוסחה אחידה וברורה יש בה כדי לקדם את היעילות, הפשטות והבהירות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 בגביית מס ובכך להביא לקידום התכלית שעניינה מניעת העלמת מס (ראו
2 גם: ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, פסקה 22 (2.2.2014)). כלל זה
3 מאפשר לרשויות המס להתגבר על קשיי הוכחה, מסירה מהן את הנטל
4 לבחון את טענות הנישומים הספציפיים ומגבירה את הוודאות המשפטית
5 (ע"א 8114/09 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה 13 (1.2.2012)).
6 זאת ועוד. חרף טרוניית המערערות בעניין, איני מוצא כי מדובר בהסדר
7 החורג מן המקובל בדיני המס ודוגמאות לכך ניתן למצוא למכביר. כך,
8 למשל, פקודת מס הכנסה מתירה ניכוי פחת מההכנסה החייבת במס בגין
9 נכסים המשמשים לייצור הכנסה. בהתאם לכך, תקנות מס הכנסה (פחת),
10 1941 (כמו גם תקנות הפחת השונות שהותקנו במשך השנים) מורות כי
11 הסכום אשר יוכר בפחת יהיה בשיעור קבוע ואחיד כמפורט בתוספת
12 השנייה לתקנות (למעט חריג בו מתקיימת כליה ובליה למעלה מן השיעור
13 הקבוע כתוצאה מעבודה במשמרות, המוגבל אף הוא לכפל מהשיעור
14 הקבוע). יפים לעניין זה דבריה של השופטת (כתוארה אז) אי חיות בע"א
15 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד
16 סא (3) 413, 495 (2006):

17
18 "חוששני כי גישה המרחיבה את גדר המקרים שניתן
19 לכלול במסגרת החריג על פי תקנה 4 עלולה לגרור את
20 רשויות המס להתדיינויות רבות באשר לשיעורי פחת
21 התואמים את מידותיו הספציפיות של כל נישום
22 ונישום... כטיבם של כללים אחידים יש אמנם מידה של
23 שרירות במנגנון האחיד הקבוע בתקנות הפחת, אך זהו המחיר
24 שבחר מתקין התקנות לשלם לצורך השגת יעילות ונוחות
25 בחישוב הפחת לצורכי מס ונראה כי אל התכלית הזו
26 ראוי לכוון בבואנו לפרש את תקנה 4 לתקנות הפחת."
27 (ההדגשות הוספו – ד.מ.).

28 66. בית המשפט הדגיש כאמור את החשיבות הציבורית הטמונה ביעילות שגביית המס,
29 ובוודאות של נורמות פיסקאליות, המושגת באמצעות נוסחאות קבועות ואחידות.
30 דברים אלו יפים גם לעניין הקביעות שנקבעו בחלופה הראשונה בתקנה (א2) בתקנות
31 הוצאות מסוימות.

32 67. ומכאן לחלופה השנייה הקבועה בתקנה (א2) בתקנות הוצאות מסוימות, להתרת
33 הוצאות לינה בניכוי שהוציא נישום בישראל, שהיא החלופה שבאמצעותה ביקשה
34 המערערת לזכות בפטור ממס על טובת ההנאה ששילמה לעובדים הזרים בשוה כסף.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 החלופה השנייה, עוסקת כאמור בלינה במקום המצוי במרחק שאינו עולה על 100 ק"מ
2 מביתו של הנישום (או ממקום עסקו הרגיל). הכלל שנקבע בחלופה האמורה הוא
3 שהוצאות הלינה במרחק של פחות מ- 100 ק"מ מביתו של הנישום או ממקום עסקו
4 הרגיל, **לא יותרו בניכוי** (ראו גם רפאל, כרך א', עמ' 689). הטעם לאיסור הניכוי הוא
5 ברור. בנסיעה למרחק קצר מביתו (או ממקום עסקו) לשם הפקת הכנסה, אין כל הכרח
6 בלינה מחוץ לבית, ואין כל סיבה שהנישום לא יחזור ללון בביתו. כך למשל אין זה
7 הכרחי לייצור ההכנסה שהנישום ילון במרחק של 10 ק"מ מביתו, ובתנאי התחבורה
8 היום, אף לא במרחק של פחות מ- 100 ק"מ. מחוקק המשנה סבר שלינה במרחק של
9 עד 100 ק"מ מהבית אינה הכרחית לשם ייצור ההכנסה. יחד עם זאת, הניח מחוקק
10 המשנה כי יתכנו מצבים חריגים, שבהם תהיה הלינה במקום שמרחקו מהבית פחות
11 מ- 100 ק"מ, מוצדקת, הכרחית לייצור ההכנסה וכרוכה בה. מחוקק המשנה נמנע
12 מלמנות בתקנה את הכללים האחידים להתרת ההוצאה, והותיר כאמור את שיקול
13 הדעת בידי פקיד השומה. עצם הותרת הנושא לשיקול דעתו של פקיד השומה, בהבדל
14 מקביעת נוסחה אחידה וברורה, כפי שנעשה במקרים אחרים, מלמד בראש ובראשונה
15 על חריגותה של ההוצאה, שכן ככלל, נקבעות נוסחאות כלליות, אחידות וברורות
16 להתרת ההוצאה, וסביר להניח כי הסייג האמור של התרת ההוצאה נועד כאמור
17 למקרים פרטניים וחריגים, שאותם ניתן להשאיר לשיקול דעתו של פקיד השומה.
18 המשיב נמנע מלפרט אימתי תותר הוצאה שכזו, ואולם ניתן לשער שפקיד השומה יטה
19 לאשר הוצאות לינה שכאלו כאשר הלינה הכרחית לייצור הכנסה, לתקופה קצרה, בשל
20 שעות עבודה חריגות, מעבר לשעות העבודה הרגילות, או למשל במקרה של כנס מקצועי
21 אשר שעות הפעילות בו חורגות משעות העבודה הרגילות, וכיוצ"ב. הכלל אפוא הוא
22 שלילת הוצאות לינה שכאלו בניכוי, והותרתן בניכוי רק בנסיבות חריגות, ככל שפקיד
23 השומה שוכנע שהלינה הייתה הכרחית לייצור ההכנסה של הנישום.

24 68. בהפעילו את שיקול דעתו ישקול פקיד השומה מן הסתם את המרחק מהבית, את שעות
25 העבודה, ואת כלל הנסיבות הרלוונטיות, כגון האינצדנטליות של ההוצאה להכנסה
26 ולמקור ההכנסה, והכרחיותה לייצור ההכנסה, כמו גם את מגבלות הסכום שנקבעו
27 לעניין לינה במקום מרוחק מבית מגוריו או ממקום עסקו הקבוע של הנישום. חלופה
28 זו המתירה לפקיד השומה סמכות שבשיקול דעת להתיר הוצאה בניכוי, אינה מאפשרת
29 לטעמי להתיר ניכויין של הוצאות אסורות בניכוי, כגון הוצאות "שכר דירה" או העמדת
30 מגורים לרשות העובד, מהטעם שתקנות הוצאות מסוימות אינן עוסקות בהוצאות
31 אסורות שכאלו (אלא כאמור מגבילות הוצאות מותרות), ובמיוחד בשעה שהוצאות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שכאלו אינן מותרות בנסיעה לחו"ל או בנסיעה למקום המרוחק ממקום המגורים (או
2 ממקום העסק) מרחק של 100 ק"מ ויותר. אין לפרש את החלופה האמורה כמאפשרת
3 התרת הוצאה גבוהה יותר מההוצאה שנקבעו לעניין לינה בחלופה הראשונה, על פי
4 נוסחאות אחידות וברורות, היינו במקומות מרוחקים מרחק העולה על 100 ק"מ.
5 לעניין הכנסה על פי סעיף 2(2) בפקודה, יש לבחון לא רק את הכרחיותן של ההוצאות
6 לייצור ההכנסה, אלא גם האם הן לנוחות המעביד או להנאתו של העובד. לעניין עובדים
7 זרים, נוכח ההוראה הספציפית הקיימת לעניין עובדים זרים בתקנות תושבי חוץ,
8 ותכלית החקיקה להחריג אותם מרשימת הזכאים להוצאות דמי שכירות, אין מקום
9 לפרש את התקנה כמתירה הוצאות עבור שכר דירה לעובדים זרים.
- 10 69. המערערת לא פירשה בטיעוניה מדוע החלופה הרלוונטית להתרת הוצאותיהם של
11 העובדים הזרים שהעסיקה היא החלופה של מרחק קטן מ- 100 ק"מ ממקום מגוריהם
12 של העובדים הזרים (בהינתן העובדה שהם מרוחקים ממקום מגוריהם מרחק העולה
13 על 100 ק"מ), לא ביארה כיצד באמצעות חלופה זו ניתן להתיר הוצאות **שכר דירה**
14 **בהבדל מהוצאות לינה**, הוצאות שכלל אינן מותרות בניכוי, ועל כן תקנות הוצאות
15 מסוימות כלל אינן עוסקות בהן. המערערת אף לא ביארה כיצד לאחר שלילת הניכוי
16 שהותר בעבר לעובדים זרים רשאים העובדים הזרים לניכוי הוצאות דווקא על פי
17 תקנות הוצאות מסוימות, וכן לא ביארה כיצד הוטב מצבם לאחר החרגתם מתקנות
18 תושבי חוץ כך שהם ייהנו מההטבה של הוצאות דיור ללא מגבלת זמן. קשה להימנע
19 מהרושם שהמערערת ביקשה לעקוף את החרגת העובדים הזרים מתחולת תקנות
20 תושבי חוץ באמצעות החלת הוראות שאינן חלות על עובדיה.
- 21 70. לשם השלמת התמונה, אזכיר (כפי שהודגש גם בדברי ההסבר לתיקון 170) שיש
22 והמחוקק מוצא לנכון להביא בחשבון הוצאות שאינן מותרות בניכוי, וזאת באמצעות
23 מתן נקודות זיכוי. אף שלא הובאו לפני ראיות לעניין זה, סביר להניח שהעובדים הזרים
24 שהעסיקה המערערת היו זכאים בשנות המס נושא הערעור לנקודות זיכוי, שהביאו
25 בחשבון הוצאות מגורים הרחק ממקום המגורים הקבוע, **על פי כללי מס הכנסה**
26 **(נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי), התשס"ז - 2007**.
- 27 71. לסיכום נקודה זו, הוצאות הדיור וההוצאות הנלוות לדיור, הן חלק מההכנסה של
28 עובדי המערערת, על פי סעיף 2(2) בפקודה, הן בהתאם להוראות סעיף 2(2) בפקודה,
29 הן מאחר שהן אינן הוצאות מותרות בניכוי על פי תקנה 2(א) בתקנות הוצאות מסוימות
30 העוסקות בהוצאות לינה, ולא בהוצאות דמי שכירות. בוודאי שהוצאות אלו אינן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 מותרות בניכוי לעובדים זרים, לאחר שהם הוחרגו במפורש מתחולת תקנות תושבי חוץ
2 באופן השולל התרת הוצאה שלה היו זכאים בעבר. לפיכך לא נפל כל פגם בשומה שקבע
3 המשיב לעניין הוצאות אלו, לרבות זקיפתן בגילום להכנסת העובדים וניכוי המס בגינן.
4 כפועל יוצא חייבים התשלומים האמורים בהיטל, ולפיכך לא נפל כל פגם בקביעתו של
5 המשיב גם לעניין זה.

הוצאות אחרות

72. המערערת שילמה עבור העובדים הזרים תשלומים עבור ביטוח רפואי, וניכתה את דמי
8 הביטוח הרפואי משכרם. בהתאם למבחנים שצינתי, מדובר בתשלום שכר בשווה כסף,
9 בהוצאה פרטית שאינה מותרת בניכוי, בהוצאה שהיא להנאת העובד בלבד, שאינה
10 כרוכה ושלובה במקור ההכנסה, אף לא בהוצאה שהיא ל"נוחות המעביד" (ראו לעניין
11 זה גם בפרשת צ.ג.י.). לפיכך לא מצאתי שנפל פגם בקביעתו של המשיב, הן לעניין
12 זקיפת ההטבה להכנסת העובדים, בגילום, הן לעניין החובה החלה על המערערת לנכות
13 את המס במקור, והן בהטלת ההיטל על ההכנסה האמורה.

תשלום "פיצויי פיטורים"

73. לטענת המערערת, בהתאם לצו הרחבה לביטוח פנסיוני מקיף במשק לפי **חוק הסכמים**
16 **קיבוציים, התשי"ז-1957** (להלן - "**צו ההרחבה**"), מופקדים כספי הביטוח הפנסיוני
17 של העובדים הזרים לקרן מיוחדת, או לחשבון בנק מיוחד, וניתן למשוך מהם את
18 הכספים ולשלמם לעובדים הזרים עם סיום העסקתם וחזרתם לארץ מוצאם. בהתאם
19 לסעיף 8.1 **בנוהל העסקת עובדים זרים בענף הבניין על ידי קבלני כוח אדם** (מספר
20 נוהל 9.4.0001) (להלן - "**נוהל העסקת עובדים זרים**"), הסכום שיפקיד מעסיקו של עובד
21 זר עומד על 700 ₪ בחודש. הסכום האמור מופקד, בין היתר, על חשבון פיצויי פיטורים
22 ופנסיה (להלן - "**סכום הפיקדון**"). מאחר שסכום הפיקדון נמוך מסכום פיצויי
23 הפיטורים שאותם חייבת המערערת לשלם לעובדים הזרים על פי **חוק פיצויי פיטורים**,
24 **התשכ"ג-1963** (להלן - "**חוק פיצויי פיטורים**") וצו ההרחבה, בשיעור של ל- 8.33%
25 מהמשכורת, השלימה המערערת את חבותה באמצעות תשלום שכר שוטף לעובדים
26 הזרים בגובה ההפרש שבין סכום הפיקדון לבין 8.33% משכרם. תשלום זה סווג בתלוש
27 המשכורת של העובדים הזרים תחת רכיב "השלמה לפיצויים", באופן שתאם את
28 פסיקת בית הדין לעבודה בעניין זה. המערערת הוסיפה וטענה כי בפיטוריהם של
29 העובדים הזרים ערכה עמם 'גמר חשבון', וקיזזה את 'רכיב הפיצויים' מפיצויי
30 הפיטורים ששילמה לעובדים הזרים. בשל כך טענה המערערת שלא מדובר בהכנסה לפי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 סעיף 2(2) בפקודה, אלא בתשלום על חשבון פיצויי פיטורים, הפטורים ממס על פי סעיף
2 9(א7)(א) בפקודה, ונמנעה מלנכות מס במקור בגין תשלום זה.
- 3 74. המשיב טען מנגד כי מדובר בתשלומים החייבים במס לפי סעיף 2(2) בפקודה, אשר
4 אינם פטורים ממס על פי סעיף 9(א7)(א) בפקודה, שכן לא התקיימו תנאי הסעיף,
5 בעיקר מהטעם שלא נותקו יחסי עובד ומעביד. כן טען שלא עלה בידי המערערת להוכיח
6 שחלק מהמשכורת אכן שולם על חשבון פיצויי פיטורים.
- 7 75. לאחר עיון בטענות הצדדים ובראיות מצאתי שיש לדחות את ערעור המערערת גם
8 בנושא זה. ראשית, לא עלה בידי המערערת להוכיח שהתשלומים ששילמה כביכול על
9 חשבון פיצויי פיטורים אכן היו סכומים שכאלו. מעיון בתלושי שכר מדגמיים עולה כי
10 מדי חודש שולם לעובד זר מסוים סכום אחר, אשר כונה כל פעם בשם אחר, לא בהכרח
11 בשם 'רכיב פיצויים'. לא בכדי התרשם המשיב, כפי שפורט בסיכומיו, שרישום
12 הרכיבים האמורים בתלוש השכר נועד למעשה לשמור על שכר נטו אחיד של העובדים
13 (כפי שפורט בדוגמא שהובאה בסיכומי המשיב), וכי אין כל קשר בין התשלום לבין
14 פיצויי הפיטורים. זאת ועוד. המערערת לא הציגה תחשיבים כלשהם באשר לסכומים
15 ששולמו כביכול על חשבון פיצויי פיטורים, ולכך שהם השלימו את סכום הפיקדון.
16 המערערת אף לא הציגה ראיות לכך שסכום ששולם כרכיב הפיצויים באופן שוטף קוזז
17 מפיצויי פיטורים ששילמה לעובדים הזרים בסיום עבודתם. העדה מטעם המערערת
18 השיבה בחקירתה הנגדית שהיא כלל אינה יודעת כיצד לחשב את הפחתת סכום
19 הפיקדון המופקד בקרן הייעודית, בסך של 700 ₪ עבור כל עובד, הכולל גם הפקדה
20 לקרן השתלמות, ולא רק רכיב של פנסיה ופיצויי פיטורים. לא ברור מראיותיה של
21 המערערת כיצד ערכה את "גמר החשבון" עם העובדים הזרים, אם בכלל, שכן היא לא
22 הציגה כל תחשיב או מסמך אחר העשוי לשמש כאסמכתא לטענתה על עריכת גמר
23 חשבון וקיזוז הסכומים. המשיב הדגים בצדק בסיכומיו כי רכיב פיצויי הפיטורים
24 (8.33% מהשכר) עבור עובד זר ששכרו החודשי עומד על 7,000 ₪, הוא 583.1 ₪, סכום
25 המכוסה במלואו על ידי סכום הפיקדון המופקד כאמור בקרן הייעודית, שסכומו הוא
26 700 ₪. לא ברור אפוא מטיעוניה של המערערת, מדוע היה צורך לבצע תשלום נוסף
27 כלשהו כביכול על חשבון פיצויי פיטורים, וסביר להניח כי בזמן הפרישה לא היה על
28 המערערת להשלים תשלום כלשהו על חשבון פיצויי פיטורים, הואיל ואלו כוסו
29 במלואם על ידי סכום הפיקדון. על כל פנים, המערערת לא הוכיחה אחרת.
- 30 76. שנית, הפטור שניתן בסעיף 9(א7)(א)1 בפקודה מותנה בכך שהתשלומים שולמו לאחר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 סיום יחסי עובד ומעביד, ולא לתשלומים ששולמו במהלך יחסי עבודה, גם אם מדובר
2 בתשלומים שאין לגביהם מחלוקת כי הם משולמים על חשבון פיצויי פיטורים.
- 3 77. סעיף 9(א7)(א)(1) בפקודה קובע פטור ממס ל-
4 "מענק הון שנתקבל עקב פרישה- עד סכום השווה למשכורת של חודש לכל שנת
5 עבודה, לפי המשכורת האחרונה".
- 6 מטרתו של הפטור האמור סוציאלית בעיקרה, והיא להותיר בידי עובד שפרש מעבודתו
7 אמצעי קיום. וכפי שבואר ברפאל, כרך א, עמ' 352 -"ביסודו של פטור זה עומדת
8 מדיניות חברתית, שהתגבשה במשך שנים רבות, אשר מטרת לאפשר לנישום השכיר,
9 הפורש מעבודתו לאחר שנים רבות, לעמוד ברשות עצמו בעזרת מענקי הפרישה
10 שקיבל, או, במקרה של מות הנישום, לאפשר לשאריו אמצעי קיום".
- 11 78. עיון בסעיף 9(א7)(א)(1) בפקודה מעלה בראש ובראשונה כי הפטור מותנה בכך
12 שהתשלום שולם לעובד "עקב פרישה", וכפי שהוגדר ברפאל, כרך א', עמ' 352, "...
13 הפטור חל רק על הכנסה המשתלמת עם פרישתו של הנישום מעבודתו, בין בחיים
14 ובין כתוצאה ממות. עוד צוין כי "לביטוי "פרישה" שבסעיף 9(א7) יש לתת פירוש
15 נרחב ביותר, המכניס תחת כנפיו כל אירוע הגורם לניתוק בפועל של יחסי מעביד
16 ועובד ובכלל זה, פרישה מרצון וגם פרישה מאונס" (שם, עמ' 357), וראו גם עמ"ה
17 (ת"א) 377/69 מרוה אשר נ' פקיד השומה תל אביב, פסקים (מחוזיים) עמ' 171. בהעדר
18 פרישה בפועל לא פטור התשלום ממס, (ראו למשל עמ"ה (חי) 28/72 שאול נ' פקיד
19 שומה חיפה, פד"ה ה' 177). ניסיונות שנעשו לזכות בפטור על פי הסעיף האמור, תוך
20 ניסיון להציג נסיבות של "פרישה" כביכול, נדחו על ידי בתי המשפט כעסקה
21 מלאכותית. כך למשל נקבע בעמ"ה (ת"א) 157/77 יהלומי דסקל בע"מ נ' פקיד השומה
22 גוש דן, פד"א י"א 129, כי תשלומים ששולמו בגין פיצויי פיטורין בהעברת עובדים
23 לחברה חדשה, לפרק זמן של מספר חודשים, והחזרתם לחברה המקורית לאחר מכן,
24 אינם פטורים ממס, כיון שלא הייתה זו פרישה, והעברת העובדים מחברה לחברה
25 הייתה בגדר עסקה מלאכותית.
- 26 79. עוד מלמד סעיף הפטור על כך שהפטור לא ניתן על תשלום ששולם על חשבון פיצויי
27 פיטורים" דווקא, אלא על כל תשלום המשולם במסגרת הפרישה ועקב הפרישה. כפי
28 שנפסק, גם תשלומים שאינם בגדר פיצויי פיטורים נכנסים לתחולת הפטור (ראו למשל
29 פרשת נסים והפסיקה המוזכרת שם).
- 30 80. סעיף הפטור מותנה כאמור ב"פרישה", הן לאור לשונו, הן לאור תכליתו לעודד קבלת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 אותם כספים בנסיבות של פרישה מעבודה, לבל ייפול הפורש ממעגל העבודה (או יורשיו
2 במקרה של פטירה חלילה) על קופת הציבור, בהעדר אמצעי מחיה כלשהם. לפיכך לא
3 ניתן ליהנות מהפטור כל עוד לא פרש העובד מעבודתו. גם בנסיבות שבהן מדובר
4 בתשלום ששולם לעובד עקב מצוקה כספית שבה הוא שרוי, או בשל אירוע חד פעמי
5 שבו הוא זקוק לכסף, על חשבון פיצויי פיטורים עתידיים, לא ייחנה הסכום מהפטור
6 הקבוע בסעיף 9(א7)(א) בפקודה. כפי שציינתי קודם לכן, החיוב בתשלום מסוים
7 לעובדים מכוח דיני העבודה אינו מקנה לסכום המשולם פטור ממס, כפי שגם שכר
8 העבודה שבו מחויב המעביד אינו פטור ממס. מערכת הפטורים ממס, לרבות הפטור
9 הקבוע בסעיף 9(א7)(א) בפקודה נועדה לתכליות ספציפיות, ובהעדר כל הוראה חוקית
10 אין מקום להענקת פטורים שלא נקבעו בחקיקה במפורש. לא למותר לחזור ולהזכיר
11 כי המדיניות הכוללת של המחוקק הינה להפחית את הכדאיות הכלכלית שבהעסקת
12 עובדים זרים. לא בכדי נמנע המחוקק מלהעניק פטור ספציפי ממס לתשלומים
13 המשולמים לעובד זר כחלק ממשכורתו על חשבון פיצויי פיטורים, ואין מקום לפרש
14 את הפטור הקיים כמיטיב דווקא עם העובדים הזרים בהטבה שאינה ניתנת לעובדים
15 מקומיים.
- 16 81. בסיכומיה טענה המערערת בכלליות כי גם אם ייקבע שלא מדובר בתשלומים פטורים
17 ממס על פי סעיף 9(א7)(א) בפקודה, עדיין לא מדובר בתשלומים החייבים בהיטל
18 עובדים זרים, מבלי לפרט מדוע. סעיף 45 בחוק ההיטל מגדיר את ההכנסה שעליה יוטל
19 ההיטל כ"הכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה...". אינני סבורה שבענייננו
20 תיתכן מחלוקת על כך שהתשלומים ששולמו לעובדים הזרים הם הכנסה לפי סעיף 2(2)
21 בפקודה. ההלכה הפסוקה המקובלת כיום היא שקיימת חזקה "חזקה", בלשונו של כב'
22 השופט י' עמית בע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' יוסף ברנע (מיום 10.8.16)
23 (וראו גם פרשת ניסים), הניתנת לסתירה, שלפיה תשלומים המשולמים מאת מעביד
24 לעובדו יסווגו כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) בפקודה, אלא אם כן יוכח אחרת. בענייננו
25 לא זו בלבד שהמערערת לא הרימה את הנטל לסתור חזקה "חזקה" זו, עולה מהראיות
26 שמדובר לכאורה בתשלומי שכר שכלל לא היו קשורים לפיצויי הפיטורים, חרף
27 טענותיה של המערערת. על כל פנים, מדובר בתשלומים ששולמו לעובדים הזרים
28 במסגרת יחסי עובד ומעביד, כחלק מהשכר, באופן שוטף, אם כי לא עקבי, ועל כן לא
29 תיתכן מחלוקת של ממש על כך שמדובר בתשלומים החייבים במס על פי סעיף 2(2)
30 בפקודה.
- 31 82. אשר על כן, התשלומים האמורים ששולמו לעובדים הזרים הם בגדר הכנסה לפי סעיף



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-05-28796 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 (2)2 בפקודה, ובדין זקף המשיב את התשלומים וחייב את המערערת בניכוי מס בגינם,
2 כמו גם בהיטל עובדים זרים.

3 **מתנות**

4 83. פקיד השומה מצא במהלך הביקורת שערך כי לעובדים הזרים שולמו תשלומים שסווגו
5 כמתנות. לא הובא פני טעם של ממש לכך שהמתנות, החייבות במס על פי סעיף (2)2
6 בפקודה, לא חויבו בהיטל, ולפיכך מצאתי שבצדק חייב המשיב את התשלומים
7 האמורים בהיטל.

8 **קנס אי ניכוי**

9 84. בנימוקי הצו נקבע כאמור כי המערערת תחויב בקנס בגין אי ניכוי, כאמור בסעיף 191
10 בפקודה. בהעדר כל הצדקה להימנעותה של המערערת מלנכות את המס בגין
11 התשלומים שפורטו, יוטל קנס אי הניכוי בהתאם להוראות הפקודה.

12 **סיכום**

13 85. אשר על כן אני דוחה את הערעור. השומות שקבע המשיב בצו יעמדו על כנן, לרבות
14 לעניין ההיטל.

15 86. המערערת תשלם למשיב את הוצאותיו, לרבות שכר טרחת עו"ד, בסכום של 50,000 ₪.
16 ככל שהסכום האמור לא ישולם תוך 30 ימים, הוא יישא הפרשי הצמדה וריבית כדין
17 עד יום התשלום בפועל.

18

19

20

ניתן לפרסם את פסק הדין.

21

22

ניתן היום, כ"א שבט תש"פ, 16 פברואר 2020, בהעדר הצדדים.

23


יגל ייטב, שופטת

24
25