



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-12-31912 הרמן-זמל פרויקטים בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

בפני כב' השופט רון סוקול

הרמן-זמל פרויקטים בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד דוד קצוטי

המערערת

נגד

פקיד שומה חדרה  
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה

המשיב

### פסק דין

1. ערעור על צווים שהוצאו למערערת לאחר שהמשיב דחה את השגתה על שומות ניכויים שהוצאו לה לשנים 2005-2008. הדיון עוסק בשאלת הניכוי במקור של המס על הכנסותיהם של עובדי המערערת בעבודתם בשירותה מחוץ לישראל. במסגרת זו עלות שתי שאלות עיקריות; האחת, תחולת כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982, על עובדים שביצעו עבודה בחו"ל ושבו מעת לעת לחופשות מולדת; והשנייה, ניכוי הוצאות אש"ל מהכנסותיהם של העובדים. כן מתעוררת שאלת ניכוי מס במקור מתשלומים ששולמו ליועץ חיצוני.

### רקע

2. המערערת, חברה רשומה בישראל, עסקה במועדים הרלבנטיים לערעור זה בעבודות תכנון ובניית מבנים חקלאיים ותעשייתיים. בין היתר, ביצעה עבודות במקומות שונים מחוץ לישראל. המערערת העסיקה באתרים שמחוץ לישראל עובדים שונים. בין המערערת לעובדים נכרתו הסכמי עבודה כמפורט בנספחים 1-22 לתצהירו של מר זמל (מע/1). העובדים יצאו לחו"ל לתקופות שונות ותמורת עבודתם קיבלו שכר מהמערערת. אין חולק כי כל העובדים שעניינם נדון בתיק זה נותרו תושבי ישראל והיו חייבים במס על הכנסותיהם מיגיעה אישית בישראל.

3. בהתאם לדין, שילמה המערערת את שכרם של העובדים בישראל וניכתה משכרם את המס המתחייב. הניכוי נעשה בהתאם להוראות סעיף 164 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], המחייב מעביד לנכות במקור את המס מתשלומי הכנסת עבודה שהוא משלם לעובדיו. המערערת פיצלה את התשלומים ששולמו לעובדים לשני רכיבים; האחד, תשלום שכר; והשני, תשלום עבור אש"ל חו"ל, דהיינו תשלומים עבור הוצאות שהייה בחו"ל. את המס המתחייב חישבה רק על רכיב השכר (ראו תלושי השכר שצורפו להודעת המערערת מיום 30/5/13). המס חושב על פי מדרגות המס כקבוע בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה.

אין חולק, כי המערערת הגישה דו"חותיה במועד והעבירה את הניכויים בהתאם.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-12-31912 הרמן-זמל פרוייקטים בע"מ נ' פקיד שומה חזרה

### השומות

4. המשיב בדק את דו"חותיה של המערערת, את התשלומים לעובדים והחליט שלא לאשר את דיווחי המערערת. המשיב מצא כי כל העובדים שעניינם נדון בשומות (פורטו בנספח "א" לסיכומים) שהו מחוץ לישראל בכל אחת משנות המס הרלבנטית מעל 4 חודשים. לפיכך, קבע המשיב כי את המס על הכנסותיהם מעבודתם מחוץ לישראל, יש לחשב על פי כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982 (להלן: "הכללים").

עוד קבע המשיב, כי יש לכלול בהכנסתם החייבת של העובדים את מלוא התשלומים ששולמו להם ואין לנכות מהכנסתם זו את רכיב האש"ל בחו"ל ששולם להם.

5. המשיב מצא גם כי בשנת 2009 נסע מר קריימר לחו"ל כיועץ עבור המערערת. עלות נסיעתו מומנה על ידי המערערת. המשיב קבע כי מימון הנסיעה מהווה הכנסה חייבת בידי היועץ וכי היה על המערערת לנכות במקור את המס המתחייב.

6. השגה שהגישה המערערת נדחתה. המשיב הוציא למערערת שומה בצו על פי סעיף 152 לפקודת מס הכנסה, כדלקמן:

<u>סעיף</u>	<u>שנת 2005</u>	<u>שנת 2006</u>	<u>שנת 2007</u>	<u>שנת 2008</u>
מס בחסר על בעלי הכנסה בחו"ל	47,013	130,711	116,853	137,038
טיסות לחו"ל	0	0	0	3,990
ארוחות במסעדות	1,748	3,327	1,737	1,873
<b>סה"כ מס</b>	<b>48,761</b>	<b>134,038</b>	<b>118,590</b>	<b>142,901</b>

על שומות אלו הוגש הערעור הנוכחי. יצוין, כי נושא החיוב במס בגין הארוחות במסעדות לדירקטורים שנכלל בשומות, הוסדר בין הצדדים ואינו חלק מהדיון בערעור זה.

עוד אדגיש, כי במהלך הדיונים בפני המשיב, הסתפקה המערערת בהצגת נתונים חלקיים ביחס להסכם עבודה עם עובד אחד בלבד, וכי חלק ניכר מהנתונים הובאו לראשונה בהליך הערעור.

### תמצית הטענות

7. המערערת טוענת כי את המס על הכנסותיהם של העובדים יש לחשב על פי הפקודה וכי אין תחולה לכללים. המערערת מדגישה, כי העובדים לא שהו מחוץ לישראל ברציפות מעל 4 חודשים בכל שנת מס. עוד טוענת המערערת כי בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972 (להלן "תקנות הניכוי"), היה מקום לנכות מהכנסתם החייבת של העובדים את



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-12-31912 הרמן-זמל פרוייקטים בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

הוצאות האש"ל, כלומר את הוצאות המחיה שלהם בחו"ל. לפיכך, כך לטענתה, דין השומות שהוציא המשיב להתבטל.

8. המשיב מצדו סבור כי את המס החל על הכנסות העובדים יש לחשב על פי הכללים. לגישת המשיב, המבחן הרלבנטי אינו ימי השהייה בחו"ל, אלא תקופת העבודה בחו"ל ועל-כן יש לכלול בתקופה זו גם ימים בהם שהה העובד בחופשת מולדת בישראל. המשיב סבור כי על פי הכללים, אין להכיר בניכוי הוצאות האש"ל מהכנסתם החייבת של העובדים. המשיב סבור שגם אם אין תחולה לכללים הרי שהמערער לא הייתה רשאית לנכות את הוצאות האש"ל של העובדים. המשיב מבהיר כי הוצאות האש"ל כלל לא הוכחו, כי הניכוי נעשה על פי הסכמי העבודה ולא על פי הוצאות בפועל ומכל מקום, כך לגישתו, תקנות הניכוי נועדו רק להכרה בהוצאות המעסיק ולא בהוצאות העובד.

### דיון והכרעה

9. כפי שאפרט להלן, הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות. שוכנעתי כי את חבותם של עובדי המערערת במס הכנסה יש לחשב לפי הכללים. כן שוכנעתי כי לא היה בסיס חוקי לניכוי הוצאות האש"ל הנטענות.

להלן נדון בטענות כסדרן. תחילה אפתח בשאלת תחולת הכללים על מיסוי הכנסות העובדים.

### כללי

10. פקודת מס הכנסה, עוד לפני תיקון 132 משנת 2002, קבעה כי בנסיבות מתאימות יחויב תושב ישראל גם על הכנסות שהתקבלו אצלו בגין עבודתו מחוץ לישראל (ראו על הדין שקדם לתיקון, ע"א 8932/02 פקיד שומה תל אביב - יפו 5 נ' טאומן, פ"ד נח(1) 625 (2003); ע"א 8570/06 פקיד שומה תל-אביב 5 נ' בז'ה (12/3/2009)). הוראות הפקודה בנוסחן לפני תיקון 132- באופן חלקי- ובמיוחד אחריו, קובעות את התחולה הפרסונאלית של דיני המס על אזרחי תושבי ישראל.

11. על מנת להסדיר את חבות המס של תושב ישראל מעבודתו מחוץ לישראל, תוך התאמה של שיעורי המס, ניכוי הוצאות מיוחדות הנובעות מהשהייה מחוץ לישראל, מניעת כפל המס והבטחת ניכוי המס במקור, הוסמך שר האוצר על פי סעיף 67א' לפקודת מס הכנסה להתקין כללים מחייבים. וכך מורה סעיף 67א':

"שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים בדבר הניכויים והזיכויים שיתירו ליתיד תושב ישראל שיש לו הכנסה מיגיעה אישית שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל, לדבות הכנסה כאמור שיוחסה לבעל מניות מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 64א ובעד שיעור המס שיחול על ההכנסה האמורה ועל הכנסות אחרות שיש לו בשנה שבה היתה לו ההכנסה האמורה, הכל



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-12-31912 הרמן-זמל פרוייקטים בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

בהתחשב במיוחד במשך השהייה מחוץ לישראל, בכך שנשלח מישראל לצורך הפקת ההכנסה האמורה ובתנאי המחייבה בארץ שבה שהה אותו יחיד לצורך הפקת ההכנסה האמורה".

מכות סמכותו זו התקין שר האוצר בשנת 1982 את כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982. כללים אלו שונו במשך השנים, אולם העקרונות שעמדו בבסיסם נותרו בעינם. הכללים חלים רק על תושב ישראל העובד אצל מעסיק ישראלי ואינם חלים על תושב ישראל העובד אצל מעסיק זר.

12. ככלל, ניתן לומר שהכללים עוסקים בחמישה עניינים שונים; האחד, קביעת שיעורי מס מיוחדים על משכורת שהופקה בחו"ל, שיעורי מס המחושבים על פי ערכו של השכר ביחס לדולר ארה"ב. השני, קביעת הוראות מיוחדות בדבר נקודות זיכוי בחישוב המס, הכרה בחלק מנקודות הזיכוי בלבד. השלישי, קביעת פטור מלא ממס על חלק מהכנסתו של העובד בהתאם לסכומים שנקבעו בכללים. הרביעי, התרת ניכוי הוצאות מסוימות ממשכורתו של העובד, הוצאות שחלקן אינן מוכרות בניכוי משכרו של עובד בישראל, ולבסוף זיכוי מכפל מס (ראו סקירה על הכללים במאמרם של מ' נחמני, א' פישבין ו-ר' ארויו, "מדריך שימושי ליישום כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ)" **מיסים** טו/3 עמ' 24/א (2002); קובץ הפרשנות פקודת מס הכנסה (החב"ק) עמ' 3, 46).

13. תכלית הכללים הינה ליצור איזון בין חבותו של העובד במס בישראל לבין הנסיבות המיוחדות שנוצרו בשל כך שהעבודה נעשית מחוץ לישראל. באיזון זה נדרשת התאמה להוצאות המיוחדות הצפויות לעובד, לחבות האפשרית במס במדינה הזרה, להתאמה בין שיעורי המס בישראל לאלו שבחו"ל, לשמירה על שוויון בין עובדים שונים ממדינות שונות וכדומה.

14. הכללים אינם חלים על כל עובד המועסק מחוץ לישראל. הכללים חלים רק על עובד המועסק אצל מעביד ישראלי, דהיינו מעביד שהוא תושב ישראל או גוף ציבורי ישראלי, כמפורט בהגדרת מעביד. העובד עליו יחולו הכללים מוגדר בסעיף 1 לכללים:

"(1) יחיד תושב ישראל, שנשלח למדינת חוץ לשם ביצוע עבודה בשביל מעביד, במשך תקופה רצופה העולה על ארבעה חודשים; לעניין זה, מי שביצע עבודה תקופה רצופה כאמור, יראוהו כעובד מהיום שבו החל בביצוע העבודה;

(2) יחיד תושב ישראל, המבצע עבודה בשביל מעביד במדינת חוץ, במשך תקופה רצופה העולה על ארבעה חודשים, ואינו עובד כמשמעותו בפסקה (1) (להלן – עובד מקומי ישראלי); לעניין זה, מי שביצע עבודה תקופה רצופה כאמור, יראוהו כעובד מהיום שבו החל בביצוע העבודה".

רואים אנו כי תנאי לתחולה הינו כי העובד נשלח לבצע את עבודתו מחוץ לישראל "בשביל המעביד", דהיינו לקידום ענייניו ועסקיו של המעביד. אם עובד נשלח לחו"ל שלא לשם ביצוע עבודה



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-12-31912 הרמן-זמל פרוייקטים בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

עבור המעביד הישראלי, אין תחולה לכללים (למעט עובד מקומי ישראלי, כמוגדר בס"ק (2) להגדרה).

15. תנאי נוסף לתחולה, שהוא העומד במרכז המתלוקת, עוסק בתקופת העבודה. על פי ההגדרה יחולו הכללים רק על מי שנשלח לבצע עבודה "תקופה רצופה" של ארבעה חודשים.

הצדדים חלוקים בשאלה האם הוראה זו, בדבר תקופת העבודה, משמעה רציפות בשהייה מחוץ לישראל, דהיינו כי הכללים יחולו רק על מי ששהה לצורך העבודה מחוץ לישראל במשך 4 חודשים ומעלה, או שמא גם על עובד שבמהלך ארבעת חודשי העבודה שב מעת לעת לחופשות בישראל. בשאלה זו נדון כעת.

### רציפות העבודה

16. מהראיות שהובאו מתברר, כי על פי נהלי העבודה אצל המערערת יצאו העובדים לחו"ל למשך כ-50 יום ולאחר מכן שבו לארץ לחופשה בת שבועיים (עמ' 6). משך התקופה של 50 הימים לא היה קשוח ולעיתים נשאר העובד ימים ספורים מעבר לכך, או מעט פחות מכך בהתאם לצרכי העובד ומשפחתו (שם).

אין טענה ואין ראייה כי בתקופות בהן שהו העובדים בישראל לצרכי חופשה, הם עבדו במקומות אחרים או אצל מעבידים אחרים. יתרה מזו, בסעיף 8.3 להסכמי ההעסקה נאמר מפורשות, כי העובד לא יהיה רשאי לעבוד בכל עבודה אחרת.

17. המשיב סבור כי הכללים חלים על תקופת עבודה רצופה של העובד ולעומתו המערערת סבורה כי הכללים חלים רק כאשר העובד שהה בחו"ל מעל 4 חודשים. דומני, כי פרשנות ראויה של ההגדרה בכללים, מחייבת את המסקנה כי הדין עם המשיב.

18. כפי שניתן לראות מלשון ההוראה, התקופה אותה יש למנות הינה תקופת העבודה ולא תקופת השהייה. בס"ק (1) להגדרה נאמר מפורשות "לעניין זה מי שביצע עבודה תקופה רצופה כאמור יראוהו כעובד מהיום שבו החל בביצוע העבודה" (ההדגשה הוספה).

המבחן הינו רציפות העבודה ולא רציפות השהייה. חזרתו של עובד לישראל לחופשה, כמו גם חופשה בכל מקום אחר בעולם, אינה קוטעת את תקופת הרציפות בעבודה (והשוו סעיף 2 לחוק פיצויי פיטורים, התשכ"ג-1963; סעיף 4(ב) לחוק חופשה שנתית, התשי"א-1951; תע"א (בי"ש) 2562/07 גייד נ' העמותה לקידום ענף הכדורגל בערד (8/12/10)). לו רצה מתקין הכללים לקבוע מבחן המבוסס על ימי שהייה בחו"ל, היה יכול לעשות כן כפי שנעשה למשל בסעיף 1(א)(2) לפקודה, לעניין הגדרת תושב ישראל. זאת ועוד, גם בהוראת סעיף 2(ב) לכללים, הקובעת כיצד יחושב שכרו



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-12-31912 הרמן-זמל פרויקטים בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

של עובד שעבד מחוץ לישראל תקופה הנופלת מ-12 חודשים, ההתייחסות הינה לתקופת עבודה ולא לתקופת שהייה.

19. זאת ועוד, תכלית הכללים הינה לקבוע הוראות מאזנות ביחס לחישוב המס החל על עובד ישראלי העובד מחוץ לישראל מבלי ששינה את תושבותו בישראל. הכללים מתייחסים לשכרו של מי שעבד מחוץ לישראל וקיבל משכורת חוץ. הכללת מבחן של ימי שהייה באופן ששולל את תחולת הכללים על עובד ששב לישראל לחופשה, תייתר את הכללים ותימנע תחולה על עובדים שעבורם נקבעו הכללים. ודוקו, הכללים אינם מטילים חבות מס מוגברת על העובדים, אלא משנים את מדרגות המס ודרך חישוב השכר. יתרה מזו, הכללים קובעים פטור ממס על חלק מהמשכורת הבסיסית (כלל 5 לכללים).

20. עוד נשים לב להוראת סעיף 5' לכללים, שעניינה החזר הוצאות ביקור מולדת. הוראה זו מלמדת כי מתקין הכללים הכיר בביקורי מולדת כחלק מעבודת העובד ולא ראה בביקור שכזה כמפסיק את רציפות העבודה. כך גם נקבעו הוראות בדבר ניכוי הוצאות של העובד, כמו הוצאות דיוור, שכר לימוד של ילדים, ביטוח רפואי ועוד. אם נקבל את גישת המערערת, הרי שעובד שהגיע לחופשת מולדת לא ייהנה מניכוי ההוצאות וברי שלא לכך כוונו הכללים. פירוש שכזה גם מנוגד להיגיון ולהכרה כי יש לאפשר לעובד מחוץ לישראל לדאוג לעצמו ולמשפחתו לצרכים בסיסיים, כמו קורת גג, ביטוח רפואי ולימודים.

### סיכום ביניים

21. ניתן לסכם ולקבוע כי לשון הגדרת עובד בכללים ותכליתם של הכללים מחייבת את המסקנה כי התקופה הרלבנטית לתחולת הכללים הינה תקופת העבודה ולא תקופת השהייה. מכאן ברור, כי עובד שמועסק מחוץ לישראל ושב לישראל לחופשה, או אפילו יצא לחופשה במדינה אחרת, במהלך תקופת עבודה של 4 חודשים, אינו קוטע את רצף העבודה ויחולו על הכנסתו הכללים האמורים. עם זאת ברור כי אם עובד שהה מחוץ לישראל יותר מ-4 חודשים, אולם לא עבד בהם ברציפות (כגון שעבר לעבוד אצל מעסיק שאינו מעביד על פי הכללים או שפוטר ושב לעבודה לאחר תקופה וכיוצא באלו), לא יחולו על מיסוי הכנסתו הכללים.

### ניכוי הוצאות אש"ל

22. הקביעה כי הכנסתם של העובדים וניכוי המס במקור משכרם יעשה על פי הכללים, מייצרת למעשה את הדיון בשאר הטענות. הוצאות דיוור, ביטוח רפואי וכו' של העובדים, ינוכו רק על פי הכללים. עם זאת, מצאתי לנכון להעיר בקצרה מספר הערות לגבי טענות המערערת.

23. המערערת פיצלה את שכרם של העובדים, כך שכללו שני מרכיבים; שכר בגין עבודה, ותשלום הוצאות שהייה בחו"ל – אש"ל. דרך זו אינה תואמת את הדין. בין אם חלים הכללים ובין



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-12-31912 הרמן-זמל פרוייקטים בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

אם חלות הוראות הפקודה, ברי שנישום החייב במס רשאי לנכות רק הוצאות שהוצאו בפועל (סעיף 17 לפקודה). אין בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972, משום הכרה בהוצאות שלא הוצאו בפועל (תקנה 6 לתקנות; וכן ע"מ (חי') 970/07 סגמן נ' פקיד שומה חיפה (28/8/11)).

המערערת לא הציגה ולו ראייה אחת על הוצאות שהוצאו בפועל, על דרישות תשלום או על החזרים. על-כן, גם אם היה מקום להכיר בהוצאות כלשהן, הרי שבהעדר ראייה על ההוצאות דין הטענה להידחות. ככל שלמי מהעובדים ראיות על הוצאות המוכרות על פי הדין והכללים, הרי שפתוחה בפניו הדרך להגיש דו"ח על הכנסות ולדרוש החזר על פי סעיף 160 לפקודה, אך ברי שאין להכיר בניכוי גורף של הוצאות שלא הוכחו, כפי שביקשה המערערת לעשות.

### הוצאות נסיעה לחו"ל של קריימר

24. אין חולק כי מר יגאל קריימר, שאינו עובד של המערערת אלא של תברה המספקת שירותים וציוד למערערת, התבקש על ידי המערערת לצאת לחו"ל ולייעץ למערערת. הוצאות נסיעתו מומנו על ידי המערערת. מדובר בסך של 9,311 ₪.

בהעדר כל נתון אחר וכל ראייה אחרת, הרי שמימון נסיעתו של מי שאינו עובד אצל המערערת מהווה טובת הנאה אצל המקבל ועל-כן היה על המערערת לנכות את המס במקור. מכאן, שגם הטענה בעניין זה דינה להידחות.

### סוף דבר

25. בשים לב לכל האמור, אני דוחה את הערעור על כל חלקיו.

המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עורך דין בסך כולל של 7,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

ניתן היום, ב' תמוז תשע"ד, 30 יוני 2014, בהעדר הצדדים.





**בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים**

ע"מ 11-12-1912 הרמן-זמל פרויקטים בע"מ נ' פקיד שומה חדרה