



ניכויים / מיסוי יחיד - העמדת דירת מגורים לטובת העובד אינה בהכרח הכנסת עבודה

שוכנע פקיד השומה שהלינה הייתה הכרחית לייצור ההכנסה של הנישום.

מנגד טוען המשיב כי מדובר בטובת הנאה, וגם אם תתקבל טענת המערערת כי יש למעט סכום ההפרש מכח תקנה (א2)(א), הרי שאין מתקיימת בעובדים הסיפא של התקנה מכיוון שמדובר בלינה סמוכה לאזור העבודה (פחות מ 100 ק"מ).

כמו כן, לטענת המשיב, את הוראות תקנה 2(א2) לתקנות ניכוי הוצאות, יש לפרש לאורו של סעיף 32 לפקודה, ובהתאם לגבי הוצאות שאינן כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, ובפרט הוצאות הבית והוצאות פרטיות, יש לנקוט בפרשנות מצמצמת.

מהי לינה הכרחית לייצור הכנסה - קביעתו של כבוד השופט אלטוביה

צריך לפרש את החריג בצמצום, אולם אין בכך כדי לעקר את החריג, ובהתאם הוצאה המותרת בניכוי לא תיחשב כטובת הנאה בידי העובד.

יש להבחין בין מגורים שנבחרו על ידי עובד לבין מגורים המוכתבים על ידי המעסיק בהתאם לצורכי העבודה. מקום בו העובד בוחר את מגוריו באופן עצמאי כפי נטיית ליבו, אזי מדובר בלינה שאינה הכרחית לייצור ההכנסה של העובד הזר, אולם מקום בו המעסיק מכפיף את העובד לתנאי המגורים אותם הוא מציע מתוך התחשבות באינטרסים של המעסיק, אזי יש לראות את הלינה כהכרחית לייצור הכנסה מצד העובד, "שאם לא תאמר כך, יימצא שהסיפא של הסעיף היא בבחינת "אות מתה"."

המבחן הינו ההכרח מול הבחירה.

השופט קובע כי הלינה הכרחית לייצור ההכנסה, ולכן כנסת לגדרו של החריג בתקנה.

דיון 2 - מהי טובת ההנאה בידי העובד

במסגרת חוק עובדים זרים ובמסגרת תקנות עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים) (מגורים הולמים), תשס"א-2000, נקבעו תנאים למגורים הולמים כגון שטח מינימאלי לעובד (4 מטר נטו), תנאי סניטציה בסיסיים ועוד.

בפס"ד צ.ג.י. פרסונל (ע"מ 8096-11-14), אשר פורסם ביום 20.8.2018 נדונה השאלה האם מגורים שהעמידה המערערת לעובדיה הזרים מהווים הטבה לעובד החייבת במס.

רקע

המערערת עוסקת בהעסקה והשמת עובדים זרים בענף הבניה, ובהתאם להוראות חוק עובדים זרים, תשנ"א-1991 (להלן: "חוק עובדים זרים"), העמידה מגורים לרשות עובדיה ורכשה עבורם ביטוח רפואי. בהתאם להוראות חוק עובדים זרים, המערערת רשאית לנכות משכר העבודה של העובדים חלק מהעלויות הכרוכות בהעמדת המגורים ורכישת הביטוח הרפואי, וכך אכן נעשה.

בשנות המס שבערעור, חייב המשיב את המערערת במס בגין ההפרש שבין עלות המגורים והביטוח הרפואי לבין הסכום שניכתה המערערת מהעובדים בגין מגורים וביטוח רפואי (להלן: "סכום ההפרש") בטענה שמדובר בהכנסה של העובדים ממנה היה צריך לנכות מס במקור.

דיון 1 - האם הלינה הכרחית לייצור ההכנסה

סעיף 2(2) לפקודה, קובע - כי כל טובת הנאה שניתנה לעובד ממעביד הינה הכנסת עבודה...למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; כלומר סעיף 2(2) לפקודה, מוציא מגדר "הכנסת עבודה" תשלומים המותרים לעובד כהוצאה, ועל כן, אפשר שלצורך סיווג סכום ההפרש יש לבחון האם סכום ההפרש בגין הוצאות המגורים והביטוח הרפואי מותר לעובד כהוצאה.

המערערת טוענת כי אין מדובר בטובת הנאה, וגם אם כן הרי שסכום זה ממועט מכח הסיפא של סעיף 2(2)(א) לפקודה כיון שמותר לעובד כהוצאה, כאמור בתקנה 2(א)(א) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972 לפיהן:

"(א) הוצאות לינה שהוציא נישום בישראל... במקום המרוחק פחות מ-100 קילומטרים ממקום מגוריו או במקום עיסוקו העיקרי, לא יותרו בניכוי, זולת אם

חברים נכבדים אנו
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 749

נושאי השבוע:

ניכויים / מיסוי יחיד

העמדת דירת מגורים לטובת העובד אינה בהכרח הכנסת עבודה

מיסוי בינלאומי

עסקה מלאכותית, בשימוש בסעיפי האמנה

ביטוח לאומי

המוסד לביטוח לאומי אינו חייב להחזיר ביוזמתו תשלומי "יתר" שנכחו מעובד שכיר במספר מקומות עבודה

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכנס רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



לעניין הביטוח הרפואי

רכישת הביטוח נעשתה לרווחת העובדים הזרים וגם אם למעוררת יש תועלת מכך מדובר בתועלת שולית לעומת התועלת שמפיק העובד מהביטוח הרפואי. על כן, הוצאה זו מהווה טובת הנאה החייבת במס מכוח הוראות סעיף 2(2) לפקודה.

מע"מ תשומות על העמדת מגורי העובדים

ייתכן וכפועל יוצא מפס"ד לא תכול גם תקנה 15 לתקנות מע"מ הקובעת כי לא יותרו בניכוי תשומות על העמדת מגורי העובדים. נציין את הלכת קינטון ע"א 3457/99, בה נשללה טענת החברה כי תשומות המגורים לא היו לרווחת העובדים הזרים כי אם לתועלת החברה, ולכן נקבע בהתאם לתקנה 15א כי מדובר בשירות שניתן מהחברה לעובד וכל עוד לא חויב במס עסקאות הרי שהתשומה בגינה לא תותר.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) ענבל שני, ורו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

בהתחשב בתנאים בהם שיכנה המעוררת את עובדיה, נראה כי הנאת העובדים מהמגורים הייתה "הנאה בלתי ניכרת", בלשון המעטה, לעומת התועלת שהפיקה מכך המעוררת.

השופט שוכנע שאין לראות בהוצאה שהוציאה המעוררת לצורך העמדת מגורים לעובדים הזרים שהעסיקה, כטובת הנאה של העובדים כמשמעותה בסעיף 2(2) לפקודה. הסכומים שגבתה המעוררת מהעובדים משקפים את טובת ההנאה השולית שצמחה להם מעצם העמדת מקומות המגורים. כלומר, העובדים שילמו בגין אותה טובת הנאה. סכום ההפרש באשר למגורים הוא הוצאה בידי המעוררת ואינו צריך להוות הכנסה בידי העובדים.

לסיכום - העמדת דירה למגורי העובד יכול ותמועט מהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) בין אם מתוקף אי היותה טובת הנאה ובין אם יחול עליה הריג של לינה הכרחית לייצור הכנסה;

מיסוי בינלאומי - עסקה מלאכותית, בשימוש בסעיפי האמנה

ממניויתיה בסולל לצד שלישי, כאשר לרוכש ניתנה האופציה לרכוש את יתר מניות סולל בהמשך, ואכן בשנת 2009 מימש הרוכש את האופציה.

באמנה בין ישראל ללוקסמבורג שנחתמה בשנת 2004 (להלן: "האמנה") נקבע בסעיף 13(5) כי רווחים שמפיק תושב מדינה מתקשרת מהעברת נכס ניתן לחייבם רק במדינה המתקשרת שהמעביר הוא תושבה, כלומר בהתאם לאמנה, ניתן למסות את פרסול בגין רווח הון בלוקסמבורג בלבד. אולם, בסעיף 27 לאמנה הוחרגו חברות מסוג H29 מהאמנה ולגביהם לכאורה לא מתקיים הוראת סעיף 13(5) לאמנה. נציין כי בישראל, בדין הפנימי, לא היה פטור ממס על רווח ההון במכירה בתקופה האמורה.

פרוסול טענה בין היתר שדינה להיות פטורה ממס על רווח הון, שכן מכירת מניות סולל בוצע ב-2008 כאשר פרוסול הייתה חברה SOPARFI, הפטורה בהתאם להוראות סעיף 13(5) באמנה כאמור, מבלי שיחול הסייג של סעיף 27 לאמנה

עוד טענה פרוסול כי לא פעלה באופן מלאכותי, שכן פעלה בהמלצת החוק וממילא הייתה משנה את

ביום 14.8.2018 פורסם פס"ד פרוסול (ע"מ-50783-14-01) שדן בטענת פקיד השומה להפעלת סעיף 86 לפקודה ("עסקה מלאכותית") כשנטען כי נישום מנצל לרעה את הוראות אמנת מס בין ישראל למדינה זרה.

במקרה הנדון, פרוסול הולדינגס (להלן: "פרוסול"), חברה לוקסמבורגית, החזיקה במניות של חברה ישראלית בשם סולל מערכות סולריות בע"מ, תחת משטר לוקסמבורגי שחוקק ב-1929 עבור חברות השקעה בלוקסמבורג (להלן: "H29"), הפוטר חברת החזקות ממס על רווח הון.

בלוקסמבורג חוקק חוק בשנת 2006 במטרה לבטל את משטר H29, לפיו חברות רשאיות להמשיך לפעול תחת משטר H29 עד ליום 31.12.2010 בכפוף לכך שלא ימכרו את אחזקותיהן לצד שלישי.

בנובמבר 2007 שינתה פרוסול את מעמדה לחברה מסוג SOPARFI, כאשר גם במשטר זה במקרים מסוימים קיים פטור (כגון במקרה דנן) ממס על רווחי הון. בינואר 2008 מכרה פרוסול חלק

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי חיבה אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



בהתייחס לאמנה ציין השופט כי נקבע בפרוטוקול שהמדינות המתקשרות מחילות את הדין הפנימי שלהן ביחס לניצול לרעה של הוראות האמנה (בניגוד לטענת פרוסול) ולכן סעיף 86 לפקודה, שהינה הוראה אנטי תכנונית חלה ביחס לאמנה.

נזכיר שבחוזר מס הכנסה 3/2001 "סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס" ישנה התייחסות להפעלת סעיף 86 במקרים המתאימים.

לגבי מימוש האופציה ומכירת יתרת המניות בשנת 2009 קבע השופט כי משום שהמימוש היה תלוי ברצון הקונה, ומשום שממילא בסופו של דבר משטר המס בלוקסמבורג היה משתנה - לא יראו בעסקה זו כעסקה מלאכותית, ויחול הפטור בישראל כמופיע באמנה.

נדגיש:

- א. ביהמ"ש לא מקבל את עמדת הרשות לפיה כפל פטור ממס מהווה ניצול לרעה של האמנה.
- ב. ביהמ"ש לא התייחס לעמדת הרשות שצוינה בהודעה על הוצאת הצו לפרוסול כי עצם שינוי מעמד חברת פרוסול בדין הלוקסמבורגי מהווה פירוק חברה ומכירת נכסיה וממילא חייבת במס ריווח הון.

לסיכום נראה כי שינוי מעמד חברה מאפשר ביצוע תכנוני מס מעניינים ולגיטימיים, וזאת מאחר ועצם השינוי לא נפסל, עוד נראה, כפי שהיה בעבר – נדרש טעם כלכלי לביצוע עסקה!

משרדנו עוסק בליווי עסקאות מורכבות וישמח לסייע במקרים המתאימים.

לפרטים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) חגי אלמקייס ורו"ח (משפטן) אייל סנדו, ממשרדנו.

מעמדה עד שנת 2010. פרוסול טענה שהיא רשאית לבחור בפעולה המבוצעת כדין משיקולי מיסוי לגיטימיים, על אף העיתוי.

לעומת זאת רשות המיסים טענה כי פרוסול ניצלה לרעה את הוראות האמנה על מנת להיפטר מתשלום מס רווח הון ולכן שינתה את מעמדה שלא בתום לב בסמוך לפני העברת המניות לרוכש.

לטענת רשות המיסים, למעשה פרוסול חותרת לכפל פטור ממס ולא לכך התכוונו הצדדים בכריתת האמנה והדבר אינו עולה בקנה אחד עם הוראות ה-OECD. עיתוי שינוי מעמדה של פרוסול מעיד על הכוונה לחמוק מתשלום מס ומהווה עסקה מלאכותית.

השופט בחן את הוראות האמנה ואת החוק הלוקסמבורגי לביטול משטר H29 וקבע כי ביטול המשטר נועד לבטל את המשטר המזיק ולא על מנת שחברות יחמקו ממס. לפרוסול לא הייתה פעילות עסקית מעבר להחזקת מניות סולל ולכן ברור שמטרת שינוי מעמדה נועד אך ורק כדי לנצל לרעה את מהלך החקיקה בלוקסמבורג. **השופט מציין שלו היה לו "צל צלו של ספק" שעסקינן בתכנון מס לגיטימי למטרה אחרת, היה שוקל את פסיקתו אחרת.**

השופט התייחס להגדרת "עסקה" במונח "עסקה מלאכותית" שיכולה להיות מורכבת כרצף של פעולות ונסיבות ולכן לקח בחשבון את מכלול הפעולות של פרוסול כבר החל משנת 2007 בה פרוסול ניהלה מו"מ ואף חתמה על הסכם עקרונות עוד באוקטובר 2007, בטרם הפכה לחברת SOPARFI. לאור החלטתו כי המדובר בעסקה מלאכותית, קבע השופט את מועד מכירת מרבית מניות סולל באוקטובר 2007, טרם שינוי מעמדה, ומשכך חל מס רווחי הון בישראל.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי חיבה אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



ביטוח לאומי - המוסד לביטוח לאומי אינו חייב להחזיר ביוזמתו תשלומי "יתר" שנוכו מעובד שכיר במספר מקומות עבודה

לטענתנו, חובת המל"ל להשיב לו את דמי הביטוח העודפים מובנת מאליה, ואף קיבלה ביטוי מפורש בפסיקת בית המשפט העליון (אף שלא ניתן כל תימוכין או איזכור לאמירה זו) ואף בחוק הביטוח הלאומי.

המבקש ביקש להכיר בתביעתו כתובעה ייצוגית ולהכיר בקבוצת התובעים את כל השכירים ומקבלי הפנסיה שהיו להם הכנסות משני גורמים לפחות, שלא ערכו תיאום דמי ביטוח ונוכו מהם דמי ביטוח בעודף.

הבקשה כהכרה בתביעה ייצוגית הוגשה לביה"מ המחוזי אשר קבע כי ההליך ידון בביה"ד האזורי לעבודה.

עמדת המל"ל

בהתאם לתקנות, חלה על עובד שכיר החובה לערוך תיאום דמי ביטוח, ולמסור למל"ל מידע על המשכורות ממספר מקורות. אפשרות נוספת היא לבקש החזר של דמי הביטוח שניכר שנים ביתר.

בכל אופן ככל שמבוטח סובר כי שילם דמי ביטוח ביתר, קובעות התקנות כי עליו לפנות למל"ל באופן יזום בטופס שנקבע, להציג ראיות ופירוט כלל הכנסותיו לאותה שנה, וככל שיימצא כי אכן שילם בעודף, יושב זה לו.

נוהל זה דומה לזה הקבוע לעניין השבת מס הכנסה שנוכה ביתר, אף שם נדרש הנישום להגיש בקשה על התימוכין לה, ואין השבה יזומה.

שיעור דמי הביטוח של עובד שכיר נקבע עפ"י הכנסה חודשית ולא שנתית.

למל"ל אין המידע הדרוש לבצע ביוזמתו החזר תשלומים בהיעדר נתונים אודות ההכנסה החודשית של המבוטח, אלא נתוני הכנסה שנתית המתקבלים מהמעסיקים השונים.

בהיעדר נתונים חודשיים הכוללים את סך ההכנסות, לרבות מקורות נוספים, כגון: הכנסות

- ביה"ד האזורי לעבודה (ת"צ 22654-03-16) דחה ביום 21 באוגוסט 2018 את תביעתו של יוסף אלבו (להלן: "המבקש") להכיר בתביעתו כתובענה ייצוגית בגין אי השבה יזומה של תשלומי יתר מעל תקרת התשלום המקסימלית ששולמה לטענתו למוסד לביטוח לאומי (להלן: "המל"ל").

עיקרי החוק

- מבוטח שעובד אצל מספר מעסיקים, זכאי להחזר ההפרש בין הסכום ששילם ככל שהיה גבוה יותר מהתשלום שהיה נדרש לשלם על פי דין.
- בהתאם לתקנות, עובד המועסק כשכיר בידי מספר מעסיקים, רשאי לבצע תיאום דמי ביטוח.
- אף שבוצע תאום כאמור, ואף ככל שלא בוצע - היה ונוכו ממנו תשלומים ביתר, עליו להגיש למל"ל דין וחשבון על הכנסותיו בשנה הרלוונטית, בצרוף אסמכתאות. ככל שיימצא כי נוכח התשלומים ביתר הם, יוחזר לו בתוך 3 חודשים מיום הבקשה.
- עובד שביצע תאום דמי בטוח, והכנסותיו מעל לתקרה – חייב להגיש דוח שנתי מפורט למל"ל.
- שיעור דמי הביטוח שעל שכיר לשלם למל"ל נקבע עפ"י הכנסתו החודשית ממקורות שונים, לרבות ביצוע פריסה כדן, ולא עפ"י הכנסתו השנתית.

תאור העובדות וטענות המבקש

- בשנים 2013-2014 עבד המבקש כשכיר בשתי חברות, שבהן היה בעל שליטה. לטענתו, לא נערך לו תיאום דמי ביטוח ולפיכך בשנים האמורות נגבו ממנו ביתר סכומים של כ-30,000 ₪.
- לטענתו, הדיווח החודשי למל"ל נעשה באמצעות טופס 102 שכולל את כל הנתונים הרלוונטיים. כמו כן המל"ל קיבל טופס 126 מרכז שנתי. על כן ידע המל"ל כי שילם ביתר, בעוד הוא עצמו לא היה מודע לכך.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי חיבה אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



והגיש את התביעה, וודאי יועציו המקצועיים השונים ידעו את ההליכים המתבקשים. בנוסף ביה"ד נסמך על הלכות בניאל ויקטור ואף הלכת גלעדי וקובע כי: "אין להעניק זכויות למבוטח רק משום שלא היה ער לזכויותיו. בירור הזכויות והגשת תביעה, כך נפסק, הן פעולות שנמצאות במתחם האחריות של המבוטח ולא של המל"ל".

למבקש אין עילה לתביעה אישית כנגד המל"ל ומשכך אינו יכול להיכנס בגדר תובענה ייצוגית בתביעה האישית.

הבקשה נדחתה.

בשונה מהמקובל בתביעות שונות כנגד המל"ל, המבקש חוייב בהוצאות בסך של 20,000 ₪.

בשולי הדברים

בהתאם לתקנות המל"ל, החזר דמי ביטוח יש לדרוש מהמל"ל בתוך 7 שנים מסוף שנת המס שבה נוכו הסכומים העולים על הניכוי המרבי.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) ישי חיבה.

מקרנות פנסיה או מקורות נוספים כגון דמי שכירות, הכנסות פסיביות וכו', לא ניתן לדעת אם שולמו דמי ביטוח ביתר.

• על כן נדרשת פניה יזומה לרבות הצרופות הנדרשות כאמור.

דיון והחלטה

• השאלה אינה אם יושבו דמי ביטוח שנוכו ביתר.

• על כך אין המל"ל חולק. השאלה היא האם על המל"ל ליזום בדיקות עצמאיות לגבי כל מבוטח העובד במקום עבודה נוסף, ולבחון אם יש תשלום עודף. המסקנה היא - לא.

• יש פרוצדורה מפורטת בחוק ובתקנות, על פיה על מבוטח הסובר ששילם ביתר לפעול, וביוזמתו הוא.

• דווקא עובדת היותו של המל"ל נאמן על כספי כלל המבוטחים, מעלה שחובת הזהירות בה הוא חב, מונעת ממנו לשלם למבוטחים, כל עוד לא המציאו לו את כל הנדרש לצורך הבדיקה, כאמור.

• טענתו של המבקש בדבר אי ידיעתו את הוראות החוק והתקנות, נדחתה, ולו רק משהתייעץ

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ