



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1073/05 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1071/06 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערערת יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ
ע"י בא כח עוה"ד ד"ר אמנון רפאל

נגד

המשיב פקיד שומה חולון
ע"י בא כח עוה"ד אלפא ליבנה

2

3

פסק דין

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

לפני ערעור על שומה שקבע המשיב לשנות המס 1999 ו – 2000 (עמה 1073/05) וערעור נוסף על שומה
שקבע המשיב לשנות המס 2001 ו – 2002 (עמ"ה 1071/06).

רקע ותיאור המחלוקות

בשנות המס הרלוונטיות העסיקה המערערת עובדים זרים שחלקם "מומחי חוץ" כמשמעות מונח
זה בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושבי חוץ), התשל"ט -1979 (להלן: "תקנות
השהיה"). בהודעה המפרשת את נימוקי השומה לשנים 1999 – 2000, טוען המשיב:

"במשכורות המשולמות לעובדים הזרים נכללים סכומים הפטורים ממס
תחת הסעיף מומחה זר (להלן – "הוצאות פטורות"). המשיב יטען כי
סכומים אלו גבוהים מהסכומים שיצאו בפועל לשם הוצאות שהייה
(סעיף 3).

המערערת מספקת את הוצאות השהייה (דיוור וכלכלה) לכל העובדים
הזרים. קיים מטבח על כל הציוד הדרוש: נקנים מצרכים וישנם טבחים
המבשלים את כל הארוחות המסופקות לעובדים. נתונים אלו עלו מספרי
המערערת ומביקורת שערך המשיב בעסק (סעיף 4).

לפיכך, יטען המשיב כי יש לאשר הוצאות שהייה פטורות ממס רק
בגובה הוצאות שהוצאו בפועל ולא כפי שקיבלו ביטוי במשכורות
העובדים הזרים.

סכום הצו הוצא בגין ההפרש בין הוצאות הפטורות לבין הוצאות
שהוצאו בפועל על ידי המערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1073/05 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1071/06 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 סכום זה גולם בשיעור של 30% בהתאם לשיעור המס השולי של
2 העובדים המקבלים את הוצאות השהייה, כדלקמן:
3 ... (סעיף 5).
4 המערערת שילמה סכומים עבור ביטוח בריאות לעובדים ושירותי
5 בריאות כגון: תרופות וכו', ללא חיוב במס. המשיב ראה סכומים אלו
6 כחלק משכר העובדים ולפיכך גילם בשיעור המס השולי הממוצע –
7 20%, כדלקמן:
8 ... (סעיף 6).
9 המערערת חייבה את עובדיה במס בגין שווי רכב צמוד בסכומים נמוכים
10 מהמתחייב עפ"י תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז –
11 1987.
12 המשיב חייב את ההפרש בין השווי עפ"י דין לבין השווי שחוייב בפועל
13 בגילום של 30% כדלקמן:
14 ... (סעיף 7).
15
16 טענות דומות העלה המשיב גם בהודעה המפרשת את נימוקי השומה לשנים 2001 – 2002.
17
18 טענות המערערת
19
20 א. המערערת נהגה לפי הוראת ביצוע 32/88 והוראות ביצוע נוספות שפרסם המשיב ובהן
21 נקבעה נוסחה לחישוב הוצאות מומחה חוץ בגין ארוחות ונקבעו סכומי הוצאות מינימום
22 ומקסימום שיתרו בניכוי כהוצאות לארוחות. בהקשר זה מוסיפה המערערת וטוענת נגד
23 שיעור המס (30%) שקבע המשיב בגין תוספת ההכנסה החייבת שחשב וקבעה כחוב נכויים.
24 לטענתה חישוב נכון של ההכנסה החייבת של כל עובד היה מוביל לקביעת מס בשיעור 10% -
25 20% ולא כפי שקבע המשיב.
26
27 ב. המערערת הייתה חייבת לבטח את עובדיה הזרים וממילא הוצאות הביטוח הוצאו לצרכיה
28 ולא לנוחות העובד, ועל כן, לא היה מקום לזקוף הוצאות אלה לעובדים.
29
30 ג. שומת המשיב בעניין שימוש העובדים ברכב מתעלמת מתקופות בהן לא הועמדו לרשות
31 העובדים רכבים, עקב גניבה או תאונה. שווי השימוש ברכב שזקפה המערערת לעובדיה
32 תואם במדויק את תקופת החזקת הרכב בידי העובדים בפועל.
33
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1073/05 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1071/06 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35

דיון

הוצאות השהייה

1. סעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") מתיר להכיר בהוצאה שיצאה בייצור הכנסה בשנת המס לרבות החלופות הקבועות בסעיף 17 וניכויים אחרים שייקבעו בתקנות. מכוח הוראה זו נקבעו תקנות השהייה, הקובעות כי במשך 12 חודשים ראשונים לשהייתו בישראל זכאי 'מומחה חוץ' לנכות סכום שהוציא בעד לינה או דמי שכירות וכן סכום שהוציא בעד ארוחות (תקנה 2 (2) לתקנות השהייה).

נציבות מס הכנסה פרסמה מעת לעת הוראות ביצוע וחוזרים ליישום תקנות השהייה (מוצגים מע/1, מע/2, ר – מע/3). בסמוך לשנת 1988 פורסמו "הוראות ביצוע – מס הכנסה מספר 32/1988 (מוצג מע/3), בהם כללים ליישום תקנות השהייה, וכך נקבע:

"ארוחות – הסכום שהוציא בפועל עבור ארוחות בשל כל יום שהיה בישראל אך לא יותר מסכום של 70 ₪ ליום (מותאם ל – 3/88) (סעיף 5ב).

תשומת לב פקידי השומה מופנית לכך כי לפי התקנות ההוצאה המותרת היא הסכום שהעובד הוציא אותו בפועל ולא מדובר בסכום גלובלי הניתן לעובד בניכוי... (סעיף 6).

...

הוצאות לארוחות

בדרך כלל סכום שלא יעלה על 25 ₪ ליום עבור שלוש ארוחות הינו סביר, יש להתיר סכום כזה ללא בדיקה מיוחדת (סעיף 8א).

כל סכום נוסף יותר רק אחרי שהוכח להנחת דעת פקיד השומה כי אותו עובד הוציא בפועל סכום העולה על 25 ₪ ליום. אמנם התקנות לא מחייבות המצאת קבלות בשל ארוחות, אבל על העובד/המעביד/החברה להספקת כח אדם לשכנע את פקיד השומה, כי הכנסותיו בישראל מאפשרות לו לעמוד בהוצאה גבוהה יותר מהמקובל. יש לזכור כי משכורתם של עובדים אלה אינן גבוהות ובאשר הם באים לכאן לחסוך כמה שאפשר יותר, ולכן ניתן להניח שאינם משלמים סכומים גבוהים בעד ארוחותיהם (סעיף 8ב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1073/05 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1071/06 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 ביום 4.6.1989 פורסמה "הוראת ביצוע מס' 89/26 גביה" (מוצג מ/ע/1), וכך נקבע בה:

2

3 "בסעיף 8 בהוראה האמורה (הוראת ביצוע 88/32 מ.א) נקבע כי הסכום

4 שיוכר בגין הוצאות לארוחות בארץ, יהיה 25 ₪ ליום, ומי שדורש יותר,

5 עליו לנמק הבקשה בפני פקיד השומה.

6 ההוראה האמורה הקשתה על מתן אישורים מעל 25 ₪ ליום, ובמקביל

7 רבו המקרים שמעבידים ניצלו נתון זה בקביעת המשכורות לעובדים

8 אלה. הוראה זו באה לתת קווי הנחיה מדוייקים יותר בנושא (סעיף 1).

9

התרת הוצאות לארוחות

10 בשינוי לאמור בהוראה הקודמת, הסכום שיש להתיר כהוצאה בגין

11 ארוחות לעובדים זרים המועסקים בישראל, יהיה בגובה 50% מהשכר

12 לפני כל ניכוי עד תקרת שכר של 80 ₪ ליום שתתעדכן עפ"י סעיף 120 ב'

13 לפקודה), אך לא פחות מ- 15 ₪ ליום.

14

... (סעיף 2).

15

16 ביום 8.5.2001 פרסמה נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין "חוזר מס הכנסה 5/2001 -

17 ניכויים/משפטית" בעניין תיקון מיום 21.12.2001 לתקנות שהשייה, וכך נקבע בו:

18

19 "...החוזר מבטל את הוראות הביצוע 88/32, 89/26 ו- 92/34 החל

20

מינואר 2001.

21

...

22

תחולת תקנות אלה לגבי הכנסה שהופקה בשנות המס 2001 ו- 2002.

23

ניכוי הוצאות שהיה יותר החל מינואר 2001 רק למומחה חוץ כהגדרתו

24

בתקנות. הגבלת הוצאות שהיה לחצי משכרו של המומחה, כפי

25

שנקבעה בהוראת ביצוע 89/26 בטלה החל מינואר 2001.

26

יותרו לניכוי רק ההוצאות המפורטות בתקנות שהן: לינה או דמי

27

שכירות על פי מסמכים שאומתו להנחת דעתו של פ"ש, והוצאות

28

שהוציא המומחה בשל ארוחות בשל כל יום שהיה בישראל (עד 250 ₪

29

ליום נכון לינואר 2001). כבעבר לא נדרשים מסמכים לאימות ההוצאה

30

בשל ארוחות, אך אם נוכח פ"ש כי המומחה לא הוציא אותן הוצאות

31

(גורם אחר נשא בהן, כל הכנסת המומחה העברה לחו"ל וכדומה) לא

32

יתירן לניכוי".

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1073/05 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1071/06 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 מהאמור בסעיף 17 לפקודה ובתקנות השהייה עולה שמומחה חוץ זכאי לנכות מהכנסתו
2 הוצאה שהוציא בפועל לארוחות ובלבד שלא תעלה על הסכומים שנקבעו מעת לעת (להלן:
3 "הוצאת שהיה פטורה ממש").
4
- 5 2. מאופן התנהלותה וטיעוניה של המערערת עולה, כי לגישתה זכאי מומחה חוץ להפחית
6 מהכנסתו הוצאת שהיה פטורה ממש בשיעור המקסימלי שנקבע מעת לעת ללא קשר
7 להוצאה שהוציא בפועל, בבחינת הוצאה רעיונית או תיאורטית או "הסדר ניכוי
8 נורמטיבי". איני מקבל גישה זו. אמנם אין בתקנות השהיה או בהוראות הביצוע שלעיל
9 חובה להמציא לפקיד השומה מסמכים לאימות ההוצאות שהוציא מומחה חוץ על ארוחות,
10 אולם ברור שבכך אין כדי לאיין את הדרישה הקבועה בסעיף 17 לפקודה ובתקנות השהיה
11 לפיהן זכאי מומחה חוץ להפחית רק הוצאה שהוציא בפועל על ארוחות. אוסיף, כי טענת
12 המערערת לפיה קביעת סכום הניכוי הנורמטיבי נועדה למנוע עומס ביורוקרטי בהוכחת
13 סכומי הוצאות האוכל והשתיה של מומחי החוץ, מקובלת עליי, אולם בכך אין כדי להצדיק
14 התעלמות מסכום ההוצאה שהוציא ממומחה חוץ בפועל על מזון ושתיה, מקום שסכום
15 ההוצאה ידוע לעובד, למעביד ולמשיב.
16
- 17 3. בטענתה לפיה זכאי מומחה חוץ להפחית מהכנסתו הוצאת שהיה פטורה ממש בשיעור
18 המקסימלי שנקבע מעת לעת ללא קשר להוצאה שהוציא בפועל, נסמכת המערערת על
19 האמור בהוראת ביצוע 89/26 (מוצג מ/ש/3). אלא שאיני מוצא בנוסח הוראת הביצוע שלעיל,
20 תמיכה בטענת המערערת. הוראה זו באה לשנות מהשיעור המקסימלי של הוצאת השהיה
21 הפטורה ממש כדי שלא להקשות על מתן אישורים מעל 25 ש"ח ליום, אולם היא לא שינתה
22 מההוראות האחרות שנכללו בהוראת ביצוע 88/32 ובכלל זה הדרישה לפיה רק הוצאה
23 שהוצאה בפועל על ארוחות תהווה הוצאת שהיה הפטורה ממש.
24
- 25 4. בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור הודתה המערערת כי בהתאם להסכמיה עם העובדים
26 סיפקה לחלק מעובדיה 2 ארוחות ביום וניכתה ממשכורתם את עלות הארוחות (סעיף 3).
27 המערערת ביקשה לתמוך את גרסתה זו בעדותו של מר אחמד אריק, מנהל העבודה של
28 המערערת בתקופה הרלבנטית (נ' 17 – 22 לפרוטוקול הדיונים מיום 14.4.2010), אולם עדות
29 זו לוקה בסתירות ביחס למספר הארוחות שסופקו לעובדים (שורה 4 ו – 14 בעמוד 18
30 לפרוטוקול ושורה 20 ו – 31 בעמוד 19 לעומת שורה 2, 4 ו – 6 בעמוד 20 לפרוטוקול), ועל
31 כן, איני נותן בה אמון.
32
- 33 מפרוטוקול ביקורת שנערכה ביום 12.12.2002 באתר העבודה המרכזי בגבעת שמואל (מוצג
34 מ/ש/2), שנתמך בעדותו של המפקח מר נחום שאול (להלן: "מר נחום") (נ' 29 לפרוטוקול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1073/05 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1071/06 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 הדיון מיום 14.4.2010, עולה כי בימי עבודה אכלו העובדים ארוחות בוקר וערב במטבח
2 באתר המרכזי והכינו את ארוחת הצהריים אותה לקחו עמם למקומות העבודה. בנוסף
3 עובדים שנשארו בימי חופש, שבת וחג קיבלו שלוש ארוחות במטבח באתר המרכזי. משאין
4 חולק שהמערכת סיפקה לעובדיה שתי ארוחות ביום, נראה לי סביר שהעובדים השלימו
5 את הארוחה השלישית מאוכל שסופק במטבח באתר המרכזי כפי שתואר בפרוטוקול
6 הביקורת. זאת במיוחד בהתחשב בעובדה שעובדי המערכת הגיעו לישראל במטרה לשלוח
7 למדינות מוצאם את הסכומים שחסכו ממשכורתם. על כן, אני מעדיף את טענת המשיב
8 לפיה המערכת סיפקה לעובדיה שלוש ארוחות ביום במשך כל תקופת שהותם בארץ.
9
- 10 5. באשר לאופן חישוב הוצאות שהיה הפטורות ממס של עובדי המערכת בתקופה
11 הרלבנטית, העיד מר נחום, המפקח שערך חלק מהשומות של המערכת (ש' 14 ע' 24
12 לפרוטוקול הדיון מיום 14.4.2010):
13
- 14 **"ש. במאזן בוחן לסוף 99 איזה נתונים שאבת משם?**
15 **ת. רואים במאזן הבוחן הזה כי ההוצאות באתרים באמצע העמוד, יש**
16 **ארוחות עובדים 756,130 ₪. זה מה שהכרנו כהוצאות בפועל עבור**
17 **ארוחות. ההוצאות בפועל עבור ארוחות שהיו לעובדים, כל הסכום הזה**
18 **העובדים שילמו, ניכו להם מהשכר, ולכן רואים שהיתרה מתאפסת**
19 **במאזן.**
20 ...
21 **ש. את השומה שלך בנית על סמך הכרטיסים הללו?**
22 **ת. כן, שזה ההוצאות האמיתיות שהיו. את ההפרש בינם לבין הוצאות**
23 **השהיה חייבנו בגילום.**
24 **ש. לאורך כל שנות השומה הכרתם במלוא הכרטיסים או שהייתה**
25 **הבחנה בשינויים?**
26 **ת. ב-99 ו-2000 הכרנו בכל הסכומים, בכל ההוצאה. ב-2001 וב-2002 הכרנו**
27 **ב-20 אחוז.**
28 **ש. למה?**
29 **ת. ב-2001 וב-2002 חל שינוי של ה-10,000 ₪ מה שצמצם באופן משמעותי**
30 **את מספר המומחים הזרים. הכרנו 20 אחוז מההוצאות שבכרטיס".**
31
- 32 6. מעדות זו של מר נחום עולה כי המערכת ידעה את סכום ההוצאה הכולל שהוציאה בפועל
33 על ארוחות. לכך יש להוסיף, כי מתלושי השכר של העובדים שהוצגו בפני (מוצג מע/1) עולה
34 שהמערכת חייבה את כל עובדיה על ארוחות, ומעדותו של רו"ח דניאל צרפתי, עולה כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1073/05 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1071/06 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 סכומי החיוב נגזרו מהוצאה הכוללת שהוציאה המערערת על הארוחות שסיפקה לעובדיה
2 (ש' 18 ע' 11 לפרוטוקול הדיון מיום 15.3.2010). משידעה המערערת את סך ההוצאה
3 הכוללת על ארוחות ו/או את הסכום שהוציא כל אחד מהעובדים על ארוחות היה עליה
4 להפחית מהכנסתו של כל מומחה חוץ סכום זה כהוצאת שהיה פטורה ממס. במקום זאת,
5 הפחיתה המערערת מהכנסתו של כל עובד מחצית משכרו כהוצאת שהיה פטורה ממס,
6 וכזאת לא הייתה רשאית לעשות. אוסיף, כי אפילו היה נמצא שחלק מעובדי המערערת
7 סיפקו לעצמם אוכל באופן עצמאי, ונוכח האמור לעיל בעניין עדותו של מר אחמד אריק אני
8 מפקפק באפשרות זו, לא הייתה המערערת רשאית לפעול כפי שפעלה ביחס לכל עובדיה.
9
- 10 7. צידוק לאופן פעולתה האמור, מוצאת המערערת בכך שבשנות המס 1996 – 1998 נהגה
11 כאמור ודוחותיה הכספיים אושרו על ידי המשיב. עוד מוסיפה המערערת כי באופן זה נהגו
12 גם חברות אחרות שהעסיקו עובדים זרים. אלא שאפילו טעה המשיב בעת שאישר את
13 הדוחות הכספיים של המערערת לשנות המס 1996 – 1998 ו/או דוחות של מעסיקים
14 אחרים, אין בכך כדי לשלול ממנו את החובה לתקן את טעותו ולפעול כדין ביחס לשנות
15 המס 1999 – 2002. אין נישום יכול להסתמך על "טעות" ואישר לכאורי משלא "נתפס",
16 של פעולה שהיא מנוגדת להוראה מפורשת של הפקודה (סעיף 17).
17
- 18 8. לטענת המערערת בהוראות הביצוע שפרסם המשיב גלום "הסדר ניכוי נורמטיבי" שבשלו
19 לא דאגו מומחי החוץ והמעסיקים לשמור תיעוד מתאים על כל רכישה של פריט מזון
20 ומשקה, ועל כן, אין המשיב רשאי להשתחרר מ"הסדר הניכוי הנורמטיבי" באופן
21 רטרואקטיבי אלא רק ביחס לשנות המס 2003 ואילך. עוד טוענת המערערת כי השתחררות
22 רטרואקטיבית של המשיב מ"הסדר הניכוי הנורמטיבי" גרמה למערערת "נוק ראיתי"
23 שבגיננו יש להעביר את נטל השכנוע אל המשיב.
24
- 25 טענות אלה של המערערת אינן נראות לי ואני דוחה אותן. ראשית, וכפי שהובהר לעיל לא
26 היה בנמצא "הסדר ניכוי נורמטיבי" וככל שהמערערת הסתמכה על הסדר שלא היה אין לה
27 להלין אלא על עצמה. שנית, המערערת דווקא שמרה תיעוד ביחס להוצאות המזון והמשקה
28 שהוציאה על אספקת מזון ומשקה לעובדיה ובהתאם נערכה לה השומה בעניין זה.
29 משמצאתי כי לעובדים סופקו שלש ארוחות ביום בידי המערערת, ולמצער למרביתם, לא
30 נגרם למערערת "נוק ראיתי".
31
- 32 9. לטענת המשיב בשנים 2000 – 2001 רוב העובדים של המערערת לא היו מומחי חוץ
33 כמשמעותו בתקנות השהייה, דהיינו משכורתם הייתה נמוכה מסכום המינימום שנקבע,
34 וממילא לא היו זכאים להוצאות שהיה פטורות ממס, אלא רק ל – 2.25 נקודות זיכוי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1073/05 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1071/06 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 לפיכך, חישוב המשיב את השומה לשנים 2001 ו- 2002 לפי 20% מסכום ההוצאות שבספרי
2 המערערת מתוך הנחה שרק 20% מעובדי המערערת עונים להגדרת מומחה חוץ, אף שבפועל
3 נמצא ששיעור מומחי החוץ מכלל עובדי המערערת היה נמוך יותר.
4
- 5 טענה זו של המשיב, נתמכת בעדותו של רו"ח צרפתי דניאל ממנו עולה כי בשנים 2001 –
6 2002 העסיקה המערערת 35 עובדים שהוכרו כמומחי חוץ מתוך כ- 400 – 450 עובדים (ש'
7 19 ע' 14 לפרוטוקול הדיון מיום 15.3.2010), ועל כן, היא מקובלת עליי.
- 8 10. לטענת המערערת, סכומי ההוצאות לארוחות שחישב במשיב "הינם כה אבסורדיים עד
9 שהם נופלים מסכומי המינימום שנקבעו בהוראות הביצוע". לתמיכה בטענה זו ערכה
10 המערערת טבלה ממנה עולה כי בשנת 1999 הכיר המשיב בהוצאת שהייה פטורה ממס בסך
11 18 ₪ ליום ובשנת 2000 הכיר בהוצאה כאמור בסך 20 ₪ ליום, וכדומה לזה בשנים 2001 ו-
12 2002 (סעיף 31 לסיכומים).
13
- 14 טענה זו של המערערת אינה יכולה להועיל לה. כאמור, המערערת סיפקה לעובדיה את
15 המזון והמשקה לאחר שרכשה את חומרי הגלם במרוכז וסביר להניח שבדרך זו הוזילה עד
16 מאוד את ההוצאה הכרוכה בכך, כפי שהסביר מר נחום בעדותו (ש' 26 ע' 33 לפרוטוקול
17 הדיון מיום 14.4.2010). על כן, אין בתוצאות אליהן הגיעה המערערת ביחס לשיעור ההוצאה
18 היומי על מזון ומשקה, כדי ללמד על רמת התזונה של עובדיה, וממילא לא על סבירות
19 קביעת המשיב ביחס להוצאה זו.
20
- 21 11. בחישוב השומה גילם המשיב את ההפרש בין הצהרת המערערת לבין הוצאת השהיה
22 הפטורה ממס אליה הגיע, לפי 30% ובעניין זה העיד מר נחום (ש' 2 ע' 27 לפרוטוקול הדיון
23 מיום 14.4.2010):
24
- 25 "ש. איך ביצעתם את החיוב?
26 ת. חישבנו את ההפרש בין הוצאות השהיה לבין ההוצאות בפועל.
27 ההפרש הזה, המעסיק היה אמור לחייב את העובדים. מאחר ולא חייב
28 אותם, חייבנו את זה בגילום בהתאם למס השולי של העובדים, 30 אחוז.
29 ש. כיצד קבעתם את המס השולי?
30 ת. 2001 – 2002 לא הייתה בעיה היות והגדרתו של מומחה חוץ הוא מי
31 שמרוויח מינימום 10,000 ₪. ב 99 וב 2000 עשינו חישוב של סך הכל
32 השכר החייב במס שדווח על ידי המעביד בטופס 126, הוספנו לזה את
33 הוצאות השהיה הפטורות, החסרנו את ההוצאות שהכרנו ואת התוצאה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1073/05 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1071/06 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 חילקנו בסך כל העובדים שהיו באותה שנה ואז קיבלנו משכורת
2 ממוצעת. אותו סכום נפל במדרגת המס של 30 אחוז".
3
4 בא כח המערערת לא חקר את מר נחום בחקירה נגדית, ביחס לאופן חישוב המס האמור,
5 ועל כן, איני רואה לנכון לקבל את הטענות שהעלתה המערערת בסיכומיה ביחס לשיעור
6 הגילום (סעיפים 38 – 40).
7
8 12. נוכח כל אלה, איני רואה לנכון להתערב בקביעת המשיב באשר לשיעור הוצאות השהיה
9 הפטורות ממס.
10
11 שווי שימוש ברכב
12
13 13. בהתייחסו לפערים בין הצהרות המערערת לקביעותיו בעניין שווי השימוש ברכב, העיד מר
14 נחום (ש' 28 ע' 37 לפרוטוקול הדיון מיום 14.4.2010):
15
16 "ש. מפנה למש/9 ממה נובעים הפערים?
17 ת. אני מניח שיש שתי סיבות. או שרכבים חויבו בקבוצה נמוכה יותר או
18 שגם לא חויבו עבור חלק מהשנה.
19 ש. בדקת אם ברכבים שלא חויבו בחלק מהשנה לא נעשה שימוש באותו
20 חלק?
21 ת. אני לא יכול לבדוק. ההנחה שרכב נמצא אצל מעביד נעשה בו שימוש.
22 ...
23 ש. ביקשת פרטים מהחברה על צורת או שיטת זקיפת שווי הרכב?
24 ת. רו"ח צרפתי נתן לי ניירות עבודה שלו לגבי השווי וגם בניירות שלו
25 נמצאו הפרשים, אמנם נמוכים יותר.
26 ש. מה היה ההפרש בינד לבין צרפתי?
27 ת. ב2001 למשל אצל צרפתי היה ההפרש 16,470 ₪ ואצלי 41,290 ₪. ב
28 2002 אצל צרפתי 2,830 ₪ אצלי 10,580 ₪.
29 ש. ממה נבעו ההפרשים בינד לבין צרפתי?
30 ת. ...הוא עשה חיוב של 9 חודשים לשנת 2001 בעוד שהרכב הזה היה
31 רשום אצל החברה עד 27.12.01, כלומר 12 חודשים.
32 ש. צרפתי הסביר שהרכב נמכר אך הבעלות לו עברה בו עד 27.12.
33 ת. הוא לא נתן לי מסמך לאימות. יכול להיות שהוא הסביר".
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1073/05 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1071/06 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 בהמשך נטען כלפי מר נחום שלא ביקש מסמכי אימות ומר נחום הסביר שבמהלך הדיון
2 ביקש מסמכי אימות אף שלא נמצא לכך תיעוד (שם, ש' 19 ע' 38 לפרוטוקול הדיון).
3

4 בסיכומיה טענה המערערת כי "יתכן ויעברו ימים רבים מהיום בו סיים הרכב לשרת את
5 העובד ועד ליום בו נמכר בפועל לאדם אחר" שאז ניתן להעביר את הבעלות במשרד הרישוי,
6 אולם בהעדר תיעוד בדבר התקופות בהן לא היו רכבי המערערת בשימוש עובדיה, אין די
7 בעדותו של רו"ח צרפתי בעניין זה, משום שרו"ח צרפתי לא יודע מידיעה אישית מה קרה
8 עם כל אחד מהרכבים של החברה. על כן, איני רואה לנכון להתערב בקביעתו של המשיב
9 בעניין זקיפת שווי השימוש ברכב.
10

11 הוצאות ביטוח רפואי

12
13 14. המשיב ראה בסכומים שהוציאה המערערת עבור ביטוח לעובדים, תרופות וכיוצא בזה
14 כחלק משכר העובדים החייב במס, ואכן, נראה כי כך יש לראות הוצאה זו שנועדה לרווחת
15 העובד. העובדה שהמערערת חויבה לבטח את עובדיה מלמדת שההוצאה הכרוכה בביטוח
16 העובדים נועדה לרווחת העובדים ולא לתועלתה של המערערת, ראה ע"א 3457/99 מנהל
17 מע"מ גבעתיים נ' קינטון 1992 בע"מ (פורסם בתקדין). לעניין זה אוסיף את שכבר נאמר
18 לעיל. קביעות המשיב בשנות מס קודמות אינן כובלות את המשיב בשנות מס אחרות, ועל
19 כן, אין בעובדה שבשנים קודמות לשנות המס נשוא ערעור זה הותר למערערת לנכות
20 הוצאות ביטוח רפואי, כדי להנציח מצב זה גם בשנות המס של ערעור זה.
21

22 סוף דבר

23
24 הערעורים בעמה 1073/05 ובעמה 1071/06 נדחים.

25
26 המערערת תשלם למשיב את הוצאות המשפט ושכ"ט עו"ד כולל של 45,000 ₪.

27
28 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים.
29 ניתן היום, כ"ט אייר תשע"ב, 21 מאי 2012, בהעדר הצדדים.
30

31 
32 מגן אלטוביה, שופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1073/05 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1071/06 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1
- 2