



## בית המשפט המחוזי בירושלים

בפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 9048/05

### המערערים:

1. גריידי אלונה

2. גריידי יצחק

ע"י ב"כ עוה"ד יצחק ברובסקי

נגד

### המשיב:

פקיד שומה ירושלים 1

ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ

## פסק דין

### המחלוקת:

1. עובד, הנשלח לחו"ל ומקבל הוצאות אש"ל בעבור תקופת עבודתו שם, אך אינו מוציא הוצאות אש"ל בפועל – האם ניתן למסות את הסכומים שקיבל? זו השאלה בה עוסק ערעור זה.

המערער הינו שוחט שנשלח לחו"ל לצורך שחיטת בשר, כעובד שכיר של מספר חברות המייבאות בשר כשר מחו"ל. למערער, אשת המערער, עסק לסידור פאות, והיא בן הזוג הרשום. יחד עם שכרו החודשי עבור העבודה בחו"ל קיבל המערער תשלום במזומן עבור דמי אש"ל לכיסוי הוצאותיו בחו"ל. לשיטת המערער דמי האש"ל פטורים ממס והוא נמנע מלדווח עליהם כהכנסה בדוחו"ת שהגיש.

על פי גישת המשיב, חלק מדמי האש"ל הם בגדר הכנסה, אותו חלק שלא ניתן ליחסו להוצאה, והוא הוציא למערער שומות בצו בהקשר זה, לשנים 2000-2003. הוצאת הצווים נעשתה לאחר שהובהר כי, בהשוואה בין 31.12.03 ו-31.12.97, יש למערערים גידול הון בסכום של 204,207 ₪. גידול הון זה הוסבר ע"י המערערים עצמם בקבלת האש"ל, שאינו נכלל במסגרת השכר המדווח בטופסי 106.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### בפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 9048/05

2. עמדת המשיב נשענה על העובדה לפיה בגדר הסברת גידול ההון, המערער עצמו הבהיר (לפני הוצאת הצווים ולאחר מכן גם בחקירתו בבית המשפט) כי למעשה קיבל בימי החול מקום לינה וכלכלה ללא תשלום מהמפעלים איתם עבד בחו"ל ורק בסופי שבוע לן בבתי מלון והשתמש בדמי האש"ל שניתנו לו. מהראיות עלה כי, דפוס התנהלות זה מאפיין את כלל השוחטים הנוסעים לחו"ל לעבודה דומה.

לענייננו, עפ"י תצהיר המפקח מטעם המשיב, ח' אבורבה, ימי השהיה בחו"ל היו: 142 ימים בשנת 2000, 200 ימים בשנת 2001, 193 ימים בשנת 2002 ו- 161 ימים בשנת 2003.

#### טענות הצדדים:

טענות המערער:

3. בערעור נטען כי, אין מקום להתערבות המדינה ברצונו של מקבל האש"ל לסבול אי נוחות והסתגפות, כפי שעשה במקרה זה, כדי לחסוך וכך לפצות את אשתו וילדיו בגין ימי הניתוק מהם.

4. עוד נטען על ידי המערער כי בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) התשל"ב-1972 (להלן: "תקנות הוצאות מסוימות") מצויה הכרה בהוצאות לינה ואש"ל עד רמה מסוימת ללא קבלות. מכאן כי מקבל התשלום זכאי לבחור את אופן השימוש בסכומים, ולהמנע מהוצאה בפועל.

5. המערער מוסיף כי על הכנסת עבודה, אין עורכים שומה לעובד אלא למעביד, ואם טעה המעביד וביצע את הניכוי הנובע מהתשלום במלואו, הוא הכתובת לגביית החסר. עפ"י הנטען, העובד מצוי מחוץ לתמונת המס בשל חובת הניכוי במקור. המערער, בהיותו שכיר, לא היה חייב להגיש דוחות על הכנסותיו ולכן אין מקום לטענה לפיה לא דיווח על ההכנסות מדמי אש"ל בדוחות שהגיש.

כן נטען כי הוצאות אלו מדווחות ע"י המעביד משום שהן הוצאות בייצור הכנסתו של המעביד ולא הוצאות בייצור הכנסתו של העובד.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### בפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 9048/05

6. ב"כ המערער הוסיף כי כל עובדי משרד החוץ, שליחי הסוכנות, שליחי חברות ישראליות בחו"ל ואחרים מסוגם, אינם נדרשים להוכיח את הוצאותיהם. לדבריו, אין כל הוראה בפקודת מס הכנסה הקובעת כי, אם ניצל אדם סכום קטן מסכום האש"ל שנקבע ע"י מומחים לדבר, עליו להיות ממוסה. ב"כ המערער הפנה גם להוראת התקשי"ר (26.33) ממנה עולה כי כאשר מדינה זרה הזמינה ומימנה את שהייתו של עובד מדינה הוא יקבל החזר על פי תעריף שנקבע, ללא קבלות. אציין כי בדיקתי העלתה כי סעיף זה לתקשי"ר בוטל ב 4.6.09 בהודעת נש"מ סט/20. סעיף 26.291 לתקשי"ר מפנה ל"הוראות הוועדה הבינמשרדית לשכר ותנאי שירות בחוץ לארץ". עיון בהוראות אלו מלמד כי אין בהן קביעה הפוטרת את העובד מתשלום מס הכנסה כאשר לא הוציא בפועל הוצאות בגינן זכה לתשלום אש"ל.

טענות המשיב:

7. המשיב נשען מנגד על הוראת סי' 2(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 וטוען כי עולה הימנה שתשלומים מעין אלו הנדונים כאן, נחשבים הכנסה מעבודה לצורך מס. עפ"י הסעיף האמור האמור הכנסה מעבודה כוללת:

**"תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה".**

8. המשיב מוסיף כי החוק והתקנות מבהירים כי הניכוי יכול להיות מבוצע רק כאשר הוצאת האש"ל הוצאה בפועל. המשיב מפנה להוראת סעיף 17 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961, הדנה בניכוי הוצאות וקובעת כי הניכוי יבוצע לגבי הוצאות שיצאו בייצור ההכנסה:

**"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד...".**

המשיב מפנה גם לנוסח תקנות הוצאות מסוימות הנ"ל שיצאו מכוח סי' 31 לפקודה. גם תקנות אלו מבהירות כי, ההוצאות המותרות לניכוי, הן רק הוצאות שהוצאו



## בית המשפט המחוזי בירושלים

בפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 9048/05

**בפועל.** כך בתקנה 2 (2) נקבע בהקשר לנסיעה לחו"ל כי, יותרו לניכוי "2) הוצאות ש הוצאו בקשר לנסיעה לחוץ לארץ...".

ב"כ המשיב מדגיש כי הביטוי, "הוצאות שהוצאו", עובר כחוט השני, החל מסעיף החוק המתיר את ניכוי של הוצאות מהכנסת הנישום (ס' 17 לפקודה), עובר לתקנות שהותקנו מכוח ס' 31 לפקודה, אשר מגדירות כ"הוצאה" את אותן הוצאות שהוציא הנישום, וכלה בתקנה הספציפית שצוינה. לדבריו ברור בעליל כי המחוקק התיר ניכוי ההוצאות מההכנסה רק במקום של הוצאה בפועל ואין כוונתו להביא לכך שיהיה די בהגדרת המעסיק את ההוצאות כ"הוצאות אש"ל" כדי שיותר הניכוי.

לעניין הוראת התקשי"ר הנזכרת (26.333) ציין המפקח **אבורבה** בתצהירו כי, הוראות התקשי"ר בסעיף זה לא דנות כלל בעניין הגשת קבלות, וכי הוצאות האש"ל של עובדי המדינה מדווחים בתלוש המשכורת של העובד והן חבות בתשלום בגין הכנסת עבודה.

על יסוד הגישה האמורה, הפחית המשיב מימי השהיה של המשיב בחו"ל בשנים הנדונות את ימי סוף השבוע (2/7) ואת דמי האש"ל בגין הימים האחרים, ראה כהכנסה חייבת ביד המערער לפי סעיף 2(2) לפקודה, ובהתאם לכך הוצאו הצווים לשנות המס בהן עסקינן.

### דין

9. מאחר שאין מחלוקת כי חלק מדמי האש"ל ניתנו בעבור ימי השבוע שבהם לא נשא המערער בהוצאות כלכלה ולינה, ולאור הלשון הברורה של ההוראות הרלבנטיות אליהן הפנה ב"כ המשיב, כמובא לעיל, לא יכול להיות ספק כי בדין הוכנסו סכומי האש"ל שלא ביטאו הוצאה בפועל לגדר ההכנסה מעבודה של המערער. כטענת המשיב, במקום בו לנישום השכיר אין הוצאות בגין המחיייה, כל התשלומים שנותן לו המעביד לצורך זה, הינם חלק משכר העבודה. אין ספק כי אין בידי המעביד והמערער לשנות את מהות התשלומים שניתנו באמצעות כינוי התשלומים כ"דמי אש"ל פטורים ממס".



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### בפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 9048/05

10. השיקול הרלבנטי לעניינינו, אינו העובדה שהנישום "הסתגף" ונמנע מלהוציא סכומים אלו, אלא דווקא העובדה שהסכום לא הוצא בפועל, וכך הצטרף להכנסה מעבודה. הוראות הדין מעלות לבדיקה את התשובה לשאלה, **אם הייתה הוצאה בפועל**. לכן, אם בסכומים שניתנו לא היה משום כיסוי הוצאות של המערער, מדובר **בשכר מוסווה**. המערער הודה בעדותו כי כל תנאי השכר נקבעים לפני שהוא יוצא לחו"ל ורק בשל העובדה כי החזר הוצאות האש"ל לא נכלל בשכר, הוא מסכים לצאת לחו"ל, ומכאן שהוא ידע היטב שתשלומים אלו הגדילו, למעשה, את שכרו.
11. יוטעם, עצם העובדה שהתקנות מורות כי הסכומים עד לתקרה **מותרים בניכוי**, אין בה כדי ללמד שלא נדרש שההוצאה תהא הוצאה בפועל, או כי מדובר "בפטור מהוכחת העמידה בהוצאה" (כלשון ב"כ המערער) או כי עסקינן בפטור ממס.
- יתר על-כן, אף אם נכונה הטענה שהנישום אינו נדרש, בגדר ההתנהלות המקובלת מול פקיד השומה, להוכיח את רמות ההוצאה הספציפית באמצעות קבלות עד לגובה הסכומים שנקבעו בתקנות, אין בכך כדי ללמד כי אין לראות סכומים אלה כהכנסה כאשר הנישום לא הוציא הוצאות אלו. זאת מהטעם שהקריטריון לניכוי העולה מהוראות החוק, הוא **השימוש בכספים**, דהיינו, הוצאתם בפועל. לשון אחר, אפשר שהמשיב אינו נוהג לדרוש הצגת קבלות להוכחת הוצאה זו, כל עוד היא מתחת לרמה שנקבעה בתקנות, ואולם לא מצאתי עיגון בחוק (או בתקנות) **לזכותו של הנישום** ליהנות מהסכום האמור מבלי שהוציא הוצאה בפועל.
12. אוסיף כי עסקינן במקרה שבו הנישום עצמו הבהיר כי קיבל חנים את האכילה והלינה, ולכן למעשה לא מתעוררת כלל שאלת הצורך בקבלות. אילו הצהיר הנישום כי שילם עבור צרכי המחיה, המצב היה אחר. כאמור המערער עצמו הבהיר בהליך השומה כי לא שילם עבור צרכים אלו (בימי החול), ועשה כן רק בשישי-שבת.
13. המערער ביקש להוכיח כי גם עמדת רשות המס שונה מזו שביטא המשיב לפני ואולם לא עלה בידו. פקיד שומה ירושלים 3, **מר עזרא מרדכי**, הוזמן כעד ע"י המערער והעיד כי לגבי שוחטים הוא מאשר 114 דולר ליום ללא קבלות (פרוטוקול מיום 21.2.11 עמ' 1). אבל הוא הוסיף:



## בית המשפט המחוזי בירושלים

בפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 9048/05

**"במידה ואני יודע שהשולח נותן לו דירה בודאי שלא אתן לו את  
ההוצאה הזו" (שם, עמ' 2).**

כמו-כן אמר כי אם הסכום האמור לא ניתן במשכורת, אלא בנפרד,

**"אתה צריך להכיר בזה כהכנסה אצל העובד" (שם עמ' 3).**

14. אדגיש כי, מתקנה 6 לתקנות עולה מפורשות, כי אין זה נכון, שלנישום **זכות** להימנע מהוכחת ההוצאה באמצעות קבלות. בתקנה זו נאמר:

**"לא יותרו לניכוי ההוצאות המפורטות בתקנות אלה, אלא אם  
הגיש הנישום מסמכים או קבלות לאימות ההוצאות להנחת  
דעתו של פקיד השומה וכן הוכחות אחרות כפי שיקבע הנציב"**

אמנם, תקנה 2(ב)(3) לתקנות הוצאות מיוחדות מאפשרת לנישום לנכות סכום קבוע שאינו מוכח בהתאם לתקנה 6 – זאת ביחס **להוצאות הלינה**. סייג זה אינו מתאפשר ביחס ל"הוצאות אחרות", על פי תקנה 2(ג) לתקנות. מאחר ובענייננו לא הצהיר המערער על הוצאות שהוציא בפועל – לא ניתן לסווג את הוצאותיו ולהתאימן לאחד משני הכללים השונים, זה של הוצאות הלינה או זה של הוצאות אחרות. מכל מקום, בענייננו אין נפקות לסיווג ההוצאות מאחר והמערער טען בפה מלא כי לא הוציא כלל הוצאות במהלך ימי החול – ולפיכך, כפי שהוסבר לעיל, אינו זכאי לניכוי ההוצאות, בין אם הוצאו לצורך לינה או לכל צורך אחר. ודוק, גם הסייג לפיו ניתן לנכות הוצאות לינה ללא הוכחת ההוצאות אין משמעו פטור גורף ממס בגובה התקרה אלא הניכוי מתאפשר על סמך **הצהרת הנישום** כי הוציא את ההוצאות בפועל.

גם ב"כ המשיב בסיכומיו הבהיר כי אינו מבקש לסתור את האמור בתקנות הוצאות מסוימות לפיהן, הוצאות נסיעה ושהייה בחו"ל מותרות בניכוי ואף חלקן מותר בניכוי ללא תיעוד (בגין קבלות) ואולם, **הוא מדגיש כי כדי שיוותרו הוצאות אלה בניכוי יש לבחון קודם כל אם הייתה הוצאה**. עמדה זו מקובלת עלי, כפי שפרטתי לעיל.





## בית המשפט המחוזי בירושלים

### בפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 9048/05

15. גם לעניין הטענה, לפיה היה מקום להוציא את השומה למעביד ולא לעובד, מקובלת עלי תשובת המשיב. אכן, החרגי המצוי בסעיף 134 א לפקודה (ובתקנות שהותקנו מכוחו) לעניין חובת הגשת דו"ח ע"י יחיד, הקבועה בס' 131 לפקודה, פוטר רק אדם שקיבל משכורת ושנוכה ממנה מלוא המס לפי הוראות הפקודה. מכאן כי, במקום בו לא נוכה כל המס בגין הכנסת העבודה, קמה חובת הגשת הדו"ח.
16. יתר על כן, וזה העיקר, מהבחינה העקרונית, החובה לתשלום המס בגין הכנסת עבודה חלה על העובד ולא על המעביד. כך בע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ. הד הקריות בע"מ (מסים) נאמר בהקשר זה:

**"חובת ניכוי במקור החלה על מעביד לעניין מס שעובדו חייב בו על פי דין, לא נועדה מעיקרה אלא לאכיפה יעילה של החבות במס, ולהוזלת מחירה של הגביה... במעשה הניכוי ובהעברת הכספים אין המעביד משמש אלא כמתווך בכפיה בן העובד לבין האוצר, כמו היה שליח בכפיה של העובד ובה בעת שליח בכפיה של האוצר. החבות מעיקרה הינה חבות העובד ותפקידו של המעביד אינו אלא תפקיד של גובה מס".**

בי"כ המשיב מדגיש כי המערער ידע שהתשלומים בגין דמי האש"ל, שניתנו לו, לא קיבלו ביטוי בתלוש המשכורת, וגם ידע באיזו מידה אין לו הוצאות בפועל, ולכן היה עליו לדווח למשיב על הכנסות אלה ולשלם בגין מס הכנסה, ומשלא עשה כן, אין בידו להטיל את החבות במס על המעביד.

17. מאותם טעמים אין גם יסוד לטענת המערער לפיה הוצאות האש"ל מדווחות על ידי המעביד משום שהן הוצאות בייצור הכנסתו של המעביד. אין ספק כי מדובר בהכנסת העובד, כשהעובד מקבל אותה לשימוש, בשל עבודתו, גם אם לא פורטה בתלוש המשכורת. כבר הובהר שהמעביד חייב לגביה בניכוי במקור אך ורק מטעמי נוחות הגביה של המס, וראו ע"א 438/40 פקיד השומה חיפה נ' הד הקריות הנ"ל.

18. יש גם לדחות טענת המערער לפיה לא היה מקום להוציא את השומה שכן היא התבססה על הפרש שנמצא בין שתי הצהרות הון. המערער הוא זה שהסביר את גידול ההון בין השנים 1998-2004 בהכנסה האמורה, ומשנתבררה התמונה החליט



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### בפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 9048/05

המשיב בדין לחייבו במס כנדרש. הפסיקה הבהירה כי הצהרות ההון הן כלי ראוי לבחינת הכנסות הנישום ראוי, ע"א 552/02 חנני נ' פקיד שומה חיפה (מסים), ע"א 409/86 רימר נ' פקיד שומה חדרה (מסים). לנוכח הגידול בהון-הנטל להראות כי מקור גידול ההון אינו נובע מהכנסה החייבת במס, מוטל על כתפיו של המערער והוא לא עמד בו. יתר על כן, הובהר כי המשיב ראה כהכנסה רק את התקבולים שלא באו לכסות הוצאה, ודרך פעולתו הייתה סבירה והוגנת.

לאור האמור, הערעור נדחה.

המערער ישלם הוצאות המשיב בסך 7,500 ₪.

ניתן היום, י"ג טבת תשע"ב, 08 ינואר 2012, בהעדר הצדדים.  
המוכירות תעביר העתק פסק הדין לצדדים.

מרים מזרחי  
שופטת