

מבזקי מס קבוצת המסים

עדכון ממחלקת מיסוי ישראל



3 באפריל 2022

לקוחות וידידים נכבדים,

מבזק מס 20/2022 - הטלת דמי ביטוח לאומי בגין רכיבים שלא נדונו בהסכם שומה; הפחתת ניכויים משכר הברוטו של עובדים

ביום 22 במרץ 2022 ניתן פסק הדין של בית הדין האזורי לעבודה בחיפה בעניין **אליבט מערכות בע"מ** (להלן: "התובעת") כנגד המוסד לביטוח לאומי (להלן: "המל"ל").

בפברואר 2019 נחתם בין התובעת לפקיד השומה הסכם שומת ניכויים המהווה הסכם פשרה (להלן: "הסכם השומה"), ובמרץ 2019 החל המל"ל בביקורת ניכויים לתובעת בגין השנים שנידונו בהסכם השומה.

בהחלטת המל"ל המעודכנת מדצמבר 2019 נקבעו לתובעת דמי ביטוח בהתבסס, בין היתר, על הסכם השומה. בהחלטתו קבע המל"ל, בין היתר, כי התובעת זקפה בחסר הטבות לעובדיה וניכתה דמי ביטוח לאומי בחסר לגבי רכיבים שלא נידונו בביקורת פקיד השומה: פריסת שכר והפחתת ניכויי רשות משכר הברוטו של עובדים. ניכויי הרשות הינם קיזוזים שונים שמבצעת התובעת משכר הברוטו של עובדיה כתוצאה משימוש ברכבי ליסינג בהיקף העולה על הזכאות בהתאם להסדר הליסינג, המהווה חלק מהסכם העבודה. מדובר, למשל, בקיזוזים שנעשו משכר עובדי התובעת בגין חריגה מקצובת דלק המותרת לפי הסדר הליסינג, תשלום בגין שימוש ברכב בתקופת חופשה ללא תשלום או בגין החלק היחסי של הרכב במקרה של עובד שמועסק במשרה חלקית, התחשבות בגין מרכיב עלות הרכב לעובדים שבחרו לעשות שימוש ברכב יקר מזה שלו היו זכאים לפי תפקידם בתובעת, דמי שימוש בכביש אגרה וקנסות בגין עזיבת הסדר הליסינג.

השאלות המשפטיות איתן מתמודד בית הדין הינן כדלקמן:

- האם ביקורת ניכויים שעורך המל"ל יכולה לכלול סוגיות שלא נבחנו קודם לכן בביקורת ניכויים שערך פקיד השומה?
- לעניין חישוב דמי ביטוח לאומי, האם רכיבי שכר מסוימים צריכים להיות מנוכים משכר הברוטו של עובדי המעסיק, או שמא משכר הנטו?

טענתה המרכזית של התובעת הינה כי המל"ל אמנם הסתמך על הסכם השומה, אולם הוא הרחיב את החיוב בדמי ביטוח מעבר להסכם השומה ובניגוד לעמדת פקיד השומה. כמו כן, טוענת התובעת כי הרכיבים בגינם קוזז השכר הם חלק משווי השימוש ברכב, ומדובר למעשה בניכוי הוצאתה כמעסיק, שיש לו אינטרס לספק פתרון תחבורתי זמין לעובדיו. מנגד, טוען המל"ל כי פעל כדין ולא פרץ את מסגרת השומה שנערכה, אלא התייחס בהחלטתו לנושאים שפקיד השומה לא התייחס אליהם. באשר לקיזוזי השכר משכר העובדים בערכי ברוטו, טוען המל"ל כי מדובר בהוצאה פרטית של עובד התובעת (ולא בהוצאה של התובעת עצמה כמעסיק), ולפיכך יש לנכותה משכר העובד בערכי נטו וכפי שנהוג לגבי הוצאה פרטית אחרת של עובד.

בית הדין **דחה** את התביעה, וזאת מן הטעמים המרכזיים הבאים:

1. **'הצורך באחידות' למול הסכם השומה לא חל כאשר הסכם השומה "שותק" ביחס לרכיבים שבמחלוקת.** בית הדין דחה את טענת התובעת, לפיה אי התייחסות לרכיב כזה או אחר במסגרת הסכם השומה משמעה כי המעסיק אינו נדרש לשלם מס נוסף בגין אותו רכיב. זאת, בהתאם לעניין מד"א (ראו גם את **מבזק מס 85/2020** מיום 7 בספטמבר 2020), שם קבע בית הדין הארצי לעבודה, בין היתר, כי משנערכה שומת ניכויים ע"י פקיד השומה, לרבות במסגרת פשרה, רשאי המל"ל להתבסס עליה בהוצאת שומת הניכויים. אולם, בית הדין הסכים עם טענת המל"ל לפיה הלכת מד"א חלה כאשר הופעל שיקול דעת ע"י אחת הרשויות, ולא במצב שבו הנושא לא נבחן ע"י אותה הרשות. לכן, אם אין בנמצא קביעה עובדתית כלשהי של פקיד השומה, הרי שלא ניתן לומר שהמל"ל סתר באופן כלשהו את עמדת פקיד השומה;
2. **'הצורך באחידות' למול הסכם השומה אינו מחייב בהכרח התאמה מלאה לחלוטין של הסכם השומה,** כך שבמקרים הנכונים והראויים, ולפי שיקול דעתו המנהלי, רשאי המל"ל "לפרק" את שומת מס הכנסה, ואף להתייחס למה שיש בה ולמה שאין בה, וזאת בשים לב להבחנות אפשריות שנקבעו במסגרת החוק ולתכליות השונות של החוקים מכוחם פועלות כל אחת מהרשויות;
3. **'הצורך באחידות' למול הסכם השומה לא חל כאשר תכליות חוק הביטוח הלאומי מצדיקות החלטה נבדלת ונפרדת של המל"ל,** למשל במקרים בהם ישנו שוני בהסדרים הנורמטיביים שלפיהם נקבע החיוב ע"י פקיד השומה לעומת המל"ל. נקבע כי המל"ל פעל כדין מכוח הוראות ומטרות חוק הביטוח הלאומי, וכדי לשקף את שכרם האמיתי של עובדי התובעת על מנת שבבוא העת הגמלה שתשתלם להם תהיה מבוססת על נתוני אמת. בהקשר זה, בית הדין התרשם כי אופן פעולתה של התובעת - קיזוז משכר הברוטו תוך הקטנת השכר המבוטח אצל המל"ל - עלול לפגוע בעובדי התובעת בפן הביטוחי;
4. **רכיבי השכר שנוכו ע"י התובעת משכר עובדיה הם בגדר הוצאה פרטית של העובד, ואין להם קשר למעסיק.** לעמדת התובעת, הרכיבים בגינם קוזז השכר הם חלק משווי השימוש ברכב, ומדובר למעשה בניכוי הוצאתה כמעסיק, שיש לו אינטרס לספק פתרון תחבורתי זמין לעובדיו. בית הדין דחה טענה זו, וקבע כי מדובר בחיובים בגין חיוב העובד **מעבר** להסדר הליסינג, ולא בחיובים שנעשים בגדרו של ההסדר. לכן, שימוש יתר ומעבר למכסה המותרת אינו מהווה חלק מאינטרס המעסיק, ואין מדובר בעלות המעסיק. בהמשך לכך, בית הדין תמך בעמדת המל"ל, לפיה הוצאה פרטית של עובד צריכה להיות בניכוי משכר הנטו (ואין כל הגיון וטעם לנכותם משכר הברוטו), כפי שמנכים ממנו החזר הלוואה או ביטוח רפואי שהמעביד שילם והעובד מחזיר. כך, למשל, חריגה מקצובת הדלק נחשבת כהוצאה פרטית של העובד, שאינה כלולה באינטרס של התובעת, וזאת אף כפי שעולה מהסכמי העבודה המקזזים נסיעות פרטיות. באופן דומה, קנס שמושת ככל שהעובד החליף לרכב גדול יותר מהווה הוצאה פרטית, משום שרכב עם מספר מקומות ישיבה גדול יותר (7 מקומות במקום 5 מקומות שהקצה מעסיק) משרת את צרכי העובד;
5. **לפי הוראות החקיקה עובד שכיר אינו יכול לנכות הוצאות.** סעיף 132(1) לפקודת מס הכנסה דן בניכויים שאין להתירם וקובע כי בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל הוצאות פרטיות והוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו. בית הדין קבע כי חוק הביטוח הלאומי אינו מפנה לסעיף האמור, לכן אינו רלוונטי לצורכי תשלום דמי הביטוח לשכירים, שאינם זכאים לנכות הוצאות לצורכי החוק ובכל הקשור לחישוב דמי הביטוח. משכך, אין כל אפשרות לפי הוראות הדין הרלוונטיות להתחשב בפטורים, הנחות, זיכויים והפסדים, שכן הם מחושבים לצורכי מס, אולם אינם מחושבים לצורכי ביטוח לאומי;
6. **'הצורך באחידות' למול הסכם השומה לא חל כאשר המדובר בפיקציה שמטרתה לעקוף את ההסדר החקיקתי לגבי שווי שימוש רכב.** התובעת טענה כי בשל טובת ההנאה שצומחת לעובד מהעמדת הרכב ע"י המעסיק נזקפת לחובת העובד תוספת שווי שימוש להכנסתו בהתאם לתקנות מס הכנסה, שמחויבת גם במס הכנסה וגם בדמי ביטוח לאומי. התובעת אף טוענת כי עמדת המל"ל תוביל למעשה לכפל חיוב. בית הדין סבר כי לא מדובר בכפל חיוב בציינו כי סוגיית שווי השימוש, לחד, והשאלה האם ניכויי הרשות משכר העובדים ברוטו נעשה כדין, לחוד. כך, בעוד שמישור ההכנסה (זקיפת שווי רכב) נעשית לפי תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), תשמ"ז-1987, הרי שמישור ההוצאות קבוע בתקנה 4 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה-1995, שם נקבע כי "לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסת עבודה".

מדובר בסוגייה שכיחה המחייבת בדיקה והתייחסות ספציפית.

קבוצת המסים של PwC Israel עומדת לרשותכם במתן הסברים נוספים.

אבישי ברדוגו, שותף מסים, בדוא"ל Avishay.Bardugo@pwc.com, טל. 03-7954783
אלאונורה חיימוב ויטבסקי, דירקטורית מסים, בדוא"ל Eleonora.Haimov@pwc.com, טל. 03-7954416

בברכה,

PwC Israel

פרסום זה הינו לצורך מידע כללי בלבד בנושא הנדון ואינו מהווה ייעוץ מקצועי ו/או חוות דעת מקצועית. פרסום זה אינו מביא בחשבון מטרות, מצב פיננסי או צרכים כלשהם של מקבל המידע. אין לפעול על פי המידע הכלול בפרסום זה ללא קבלת ייעוץ מקצועי ספציפי. אין במידע הכלול בפרסום זה משום מצג או אחריות (מפורשת או משתמעת) לדיוק או לשלמות המידע המופיע בו. ובהתאם למותר על פי דין, קסלמן וקסלמן רואי חשבון וכל ישות אחרת החברה ברשת PwC, השותפים בהן, עובדיהן ונציגיהן אינן מקבלות על עצמן ו/או חבות בכל אחריות ו/או חבות זהירות להשלכות כלשהן של פעולה ו/או הימנעות מביצוע פעולה על ידי המשתמשים בפרסום זה ו/או על ידי מישהו אחר בהסתמך על המידע המופיע בפרסום זה או לגבי כל החלטה המבוססת עליו, או לכל מקי ישיר ו/או עקיף ו/או אחר שיגרם כתוצאה מהשימוש בפרסום ו/או במידע הכלול בו.