



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8096-11-14 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1

לפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערערת: צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד דוד פיקאז

נגד

המשיב: פקיד שומה חולון  
ע"י ב"כ עוה"ד אדם טהרני  
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

2

3

4

5

6

### פסק דין

7

לפני ערעור על שומת ניכויים שקבע המשיב לשנות המס 2009, 2010 ו- 2011, כאשר בין הצדדים נותרו המחלוקות שלהלן:

9

10

א. האם מגורים שהעמידה המערערת לעובדיה הזרים מהווים הטבה לעובד החייבת במס.

ב. האם ביטוח רפואי שרכשה המערערת עבור עובדיה מהווה הטבה לעובד החייבת במס.

12

13

14

15

16

רקע

המערערת עוסקת בהעסקה והשמת עובדים זרים בענף הבניה, ובהתאם להוראות חוק עובדים זרים.

תשנ"א – 1991 (להלן: "חוק עובדים זרים"), העמידה מגורים לרשות 110 העובדים המועסקים על

ידה, ורכשה להם ביטוח רפואי. בהתאם להוראות חוק עובדים זרים. הייתה המערערת רשאית לנכות

משכר העבודה של העובדים חלק מהעלויות הכרוכות בהעמדת המגורים ורכישת הביטוח הרפואי,

20

21

22

23

24

בשנות המס שבערעור, חייב המשיב את המערערת במס בגין ההפרש שבין עלות העמדת המגורים ורכישת הביטוח הרפואי לבין הסכום שניכתה המערערת מהעובדים בגין מגורים וביטוח רפואי

1 (להלן: "סכום ההפרש") בנימוק שמדובר בהכנסה של העובדים ממנו הייתה אמורה המערערת  
2 לנכות מס במקור. המערערת אינה משלימה עם חיוב המס האמור.  
3  
4  
5

#### 6 עיקר טענות המערערת

7  
8 א. סכום ההפרש אינו הכנסת עבודה משום שמדובר בתשלומי חובה שהוטלו על המערערת  
9 מכוח חוק עובדים זרים (חובה לספק מגורים וביטוח רפואי) והוצאה זו מהווה תנאי הכרחי  
10 לפעילותה של המערערת הניתנת לניכוי מכוח הוראות סעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח  
11 חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה").  
12

13 ב. סכום ההפרש נועד לטובת המערערת, ועל כן, אין לראות בו הכנסת עבודה אצל העובד  
14 כמשמעותה בסעיף 2 (2) לפקודה, גם אם אגב הוצאת סכום ההפרש העובד מפיק מכך טובת  
15 הנאה. זאת משום, שכאשר מדובר בעובדים זרים המגיעים בגפם לישראל לתקופה קצובה  
16 לצורך ביצוע עבודתם, למעביד יש אינטרס שהעובדים יתגוררו במקום מגורים מרוכז ממנו  
17 מוסדרת הסעה מרוכזת לאתר העבודה. בהקשר זה, מדגישה המערערת כי היא בוחרת את  
18 מקום המגורים ואת השותפים למגורים ומספרם ואף את האמצעים הפיזיים במקום  
19 המגורים, מבלי שלעובד יש שיקול דעת בעניין.  
20

21 ג. בחיוב העובדים הזרים במס בגין סכום ההפרש מפלה המשיב את העובדים הזרים בניגוד  
22 "לסעיפי "אי אפליה" באמנות מס שונות, דוגמת סעיף 25 לאמנת המס עם סין האוסר  
23 להפלות לרעה תושבי מדינת אמנה לעומת תושבי ישראל".  
24

25 ד. אין חולק שהעמדת המגורים לרשות העובדים אינה ניתנת כ"שכר מוסווה" אלא משום  
26 החובה החוקית לעשות כן. לפיכך, אפילו קיים רכיב של הנאת העובד אזי על פי לשון סעיף 2  
27 (2) לפקודה, ותכליתו אין לזקוף לעובד הכנסת עבודה בשל שווי המגורים.  
28  
29

#### 30 עיקר טענות המשיב

31  
32 סכום ההפרש הוא טובת הנאה אצל העובדים כמשמעותה בסעיף 2 (2) לפקודה, ועל כן, היה על  
33 המערערת לנכות מעובדיה את המס בגין סכום ההפרש. לכך יש להוסיף כי חוזר מס הכנסה 5/2001  
34 קובע כי הוצאות ביטוח בריאות ייזקפו לשכר העובד וינוכה מהם מס.  
35  
36  
37  
38

1  
2  
3 1. סעיף 2 (2) לפקודה, קובע:

4  
5 "א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו;  
6 תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או  
7 טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים  
8 כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד, שהועמד  
9 לרשותו של העובד; והכל בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד  
10 במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;".

11  
12 בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (פורסם במיסים) (להלן: "עניין ניסים"),  
13 דן בית המשפט בסיווג תשלומים שקיבל העובד, וכך נקבע (פסקה 6 לפסק הדין של כבוד  
14 השופט עוזי פוגלמן):

15  
16 "עם זאת, בדומה לחברתי המשנה לנשיא וטעמיה, גם אני סבור כי מן הראוי לקבוע  
17 חזקה שלפיה כל תקבול שמשולם לעובד ממעבידו הוא הכנסה פירותית שמקורה  
18 בעבודה (לפי סעיף 2 (2) לפקודה). זאת, מכיוון שככלל, תקבול המשולם לעובד  
19 ממעבידו יהיה בתמורה לעבודתו. אולם לשיטתי חזקה זו ניתנת לסתירה. לשם סתירת  
20 החזקה האמורה, העובד לא יידרש בהכרח להצביע על הוראת חוק ספציפית הקובעת  
21 כי מדובר ברווח הון, אלא יידרש לשכנע את פקיד השומה ואת בית המשפט כי  
22 מאפייניו הפרטיקולאריים של התקבול מצדיקים את סיווגו כרווח הון, על רקע  
23 המבחינים שנקבעו בהלכה הפסוקה. להשקפתי, קביעת חזקה כאמור מאזנת כראוי בין  
24 החשש מפני הסוואת מס הכנסה כרווח הון, לבין השאיפה לגבות מס בשיעור הקבוע  
25 בדין בהתאם למהות התקבול".

26  
27 כאן, נכון לציין כי בסיכומי נסמך המשיב על פסק הדין של המשנה לנשיאה (כתוארה אז)  
28 כבוד השופטת מ' נאור בעניין ניסים, אלא שבעניין ניסים נחלקו דעות השופטים באשר  
29 לאופן יישום הוראות סעיף 2 (2) לפקודה, ודומני שדעתו של כבוד השופט פוגלמן משקפת  
30 את ההלכה שנקבעה בעניין ניסים, לפיה הכלל הוא שכל תקבול שקיבל עובד ממעסיקו  
31 מהווה הכנסת עבודה אלא אם הוכיח הנישום שתקבול כאמור אינו בגדר הכנסת עבודה.

32  
33 2. סעיף 2 (2) לפקודה, מוציא מגדר "הכנסת עבודה" תשלומים המותרים לעובד כהוצאה, ועל  
34 כן, אפשר שלצורך סיווג סכום ההפרש יש לבחון האם סכום ההפרש בגין הוצאות המגורים  
35 והביטוח הרפואי מותרים לעובד כהוצאה. בהקשר זה, ראיתי להוסיף, כי טענת המשיב  
36 לפיה משקודם לתיקון 22 נקבע שיראו "אכסניה או אוכל או מגורים" כחייבים במס מכוח  
37 הוראות סעיף 2 (2) לפקודה, קל וחומר שיש לראות מגורים שמספק המעביד כהכנסה בידי  
38 העובד לאחר תיקון 22 שנועד להרחיב את בסיס המס, אינה מקובלת עליי, לפי שסעיף 2 (2)  
39 מוציא מגדרו במפורש תשלומים המותרים לעובד כהוצאה. בעניין זה איני סבור שיש באמור  
40 בפסק הדין בע"א 3844/15 פקיד שומה פתח תקוה נ' שירותי בריאות כללית (פורסם באתר  
41 בית המשפט העליון), בעניין ההחרגה הקבועה בסעיף 2 (2) לפקודה, כדי לסייע למשיב.

1 אפשר שצריך לפרש את החריג בצמצום, אולם אין בכך כדי לעקר בכלל את החריג ובהתאם  
2 הוצאה המותרת בניכוי לא תיחשב כהשתכרות או טובת הנאה בידי העובד.

3  
4 3. לתמיכה בטענותיהם מצביעים שני הצדדים על הוראות תקנה (א2) לתקנות מס הכנסה (ניכוי

5 הוצאות מסוימות), התשל"ב – 1972 (להלן: "תקנות ניכוי הוצאות"), שזו לשונן:

6  
7 **"(א) הוצאות לינה שהוציא נישום בישראל באזור, ובלבד שהסכום המותר בניכוי אינו**  
8 **עולה על הסכומים הנקובים בפסקה (2) (ב) (1) (ב) כשהוא מחושב בשקלים חדשים**  
9 **לפי השער היציג של הדולר כפי שפורסם לאחרונה לפני מועד הלינה, ואולם הוצאות**  
10 **שהוציא נישום ללינה במקום המרוחק פחות מ – 100 קילומטרים ממקום מגוריו או**  
11 **ממקום עיסוקו העיקרי, לא יותרו בניכוי, זולת אם שוכנע פקיד השומה שהלינה**  
12 **הייתה הכרחית לייצור ההכנסה של הנישום."**

13  
14 בין הצדדים התגלעה מחלוקת האם מתקיימת בעובדים של המערערת הסיפא של תקנה  
15 (א2) לתקנות ניכוי הוצאות. מטיעוני המערערת עולה כי ככלל משכנת היא את עובדיה  
16 במקומות מגורים מרוכזים בקרבת אתר הבניה ועל כן, נראה כי מתקיים בעובדי המערערת  
17 התנאי לפיו הם לנים במקום המרוחק פחות מ – 100 קילומטר ממקום עיסוקם העיקרי,  
18 ובהתאם באים הם בגדרה של הסיפא לתקנה (א2) לתקנות ניכוי הוצאות.

19  
20 בסיפא של תקנה (א2) הוקנתה לפקיד השומה סמכות להתיר בניכוי הוצאות לינה אם שוכנע  
21 "שהלינה היתה הכרחית לייצור ההכנסה של הנישום".

22  
23 לטעמי, יש להבחין בין מגורים שנבחרו על ידי עובד זר בסביבה ובתנאים הקרובים לליבו  
24 לבין מגורים של עובד זר המוכתבים על ידי המעסיק בהתאם לאינטרסים שלו וצורכי  
25 העבודה. מקום בו העובד בוחר את מגוריו באופן עצמאי כפי נטיית ליבו וללא קשר למקום  
26 העבודה או למעסיק, אזי ככלל מדובר בלינה שאינה הכרחית לייצור ההכנסה של העובד  
27 הזר אפילו אם המעביד משלם הוצאה זו, אולם מקום בו המעסיק מכפיף את העובד לתנאי  
28 המגורים אותם הוא מציע מתוך התחשבות באינטרסים של המעסיק וצורכי העבודה, אזי  
29 יש לראות את הלינה כהכרחית לייצור הכנסה מצד העובד הזר, שאם לא תאמר כך, יימצא  
30 שהסיפא של הסעיף היא בבחינת "אות מתה".

31  
32 4. באשר לתנאי המגורים של העובדים הזרים אותם העסיקה המערערת, העיד מר יהודה בן  
33 סנן, הבעלים של המערערת (ש' 1 ע' 9 לפרוטוקול הדין מיום 21.11.2016):

34  
35 **"כן. תקנות, תקנות עובדים זרים, מגורים הולמים ככה זה נקרא פחות או יותר, מחייב**  
36 **אותנו לתת סל מאוד מאוד ספציפי מינימאלי בוא נגדיר את זה ככה, מינימאלי לעובד**  
37 **שאם אנחנו לא נעמוד במינימום הזה, אז אני כבעלים, כמנכ"ל, כמי שנושא באחריות**  
38 **צפוי לעונשים בחוק, כולל כתב אישום פלילי וכל המשתמע מכך לצערי הרב. אז לכן**  
39 **אנחנו משתדלים להקפיד הקפדה יתרה בסוגיית המגורים, שהם יעמדו בסטנדרט**  
40 **הראוי. לצורך זה אני גם הנהגתי אצלי בחברה ביקורות שוטפות על מגורי, ביקורות על**  
41 **מגורי העובדים.**

1 ...

2 מי, מי, כל הנוהל הזה נבנה ונולד בגלל הרגולטור ובגלל החוק ובגלל הבדיקות

3 שהרגולטור עושה בעצמו בנושא של מגורי עובדים זרים. הרגולטור, המודול הזה,

4 המודול הזה הוא בדיוק המודול שהרגולטור מפעיל בעצמו שהוא יורד לשטח ועושה

5 ביקורת מגורים בעצמו. הוא בודק האם יש תנאים סניטריים, האם יש 4 מטר,

6 שנייה, שנייה, בוא מבחינת התנאים שהמגורים נדרשים לעמוד בהם, בוא ניכנס קצת

7 לפרטים. קודם כל, מה השטח המינימאלי שחייב להיות לעובד?

8 כעיקרון 4 מטר נטו מחייה לעובד,

9 בדרך כלל זה אומר בדירה של מספר חדרים, כמה עובדים בחדר או כל עובד וחדר?

10 עוד פעם, מאחר שאנחנו חברה שמטרתה למקסם רווחים, אנחנו מנסים למקסם את

11 פוטנציאל הדירה ואם אנחנו משכירים דירה או קרוואן לעובד הזר, אז אנחנו משתדלים

12 למקסם את הכמות המקסימאלית של עובדים שישוהו בדירה בהתאם לתקנות. אם אני

13 מספר לו 4 מטר נטו מחייה, הוא יקבל 4 מטר מחייה. מטבח, שזה אומר פחות או יותר,

14 נניח חדר של 3 על 3, לדוגמא, אז זה 2 עובדים בחדר, כן. 2 עובדים בחדר, לא יותר מזה.

15 מכונת כביסה ל 6 או 8 אנשים. שירותים 1 ל 8 אנשים. כיור 1 ל 8 אנשים.

16 מקלחות?

17 עוד פעם,

18 מקלחות,

19 מקלחת אחת גם כן 6 או 8, אני לא זוכר את המספרים אם זה 6 או 8 אנשים אבל זה

20 מן הסתם מופיע באותו דוח.

21 נפח מקרר מינימאלי.

22 ...

23 80 ליטר לאדם.

24 300 קוב זה, 80 ליטר לאדם. יש הגדרות מאוד מאוד ספציפיות שאנחנו צריכים לעמוד

25 בהן ואנחנו, לדוגמא, רק לראות, אוקיי, לפני כן איזה סוג מבנים נקרא לזה, איזה סוגי

26 מגורים יש לעובדים של החברה?

27 אז, הסוגים הם כעיקרון מתחלקים ל 2 או 3.

28 כן.

29 אולי קצת יותר. יש קרוואנים, שזה אתרים מוסדרים של גופים חיצוניים שמסדירים

30 את מגורי העובדים הזרים. בזמנו, אם זה היה בצורגו בראשון לציון, אתר של 3000

31 עובד זר, מחנה מאוד מאוד גדול של קרוואנים ששם שיכנו עובדים, הרבה, יש את

32 האתר של צורגו במודיעין, כנ"ל, שם יש אתר מאוד מאוד גדול, בזמנו, אתרים שנסגרו

33 דרך אגב בגלל שהעירייה סגרה אותם. יש אתרים בינוניים וקטנים אחרים, בתחום

34 הקרוואנים אם זה בפתח תקווה, בכל מיני חברות שיש להם שטחים, שטחים פנויים

35 שלהם והם שמים שמה קרוואנים ומתחברים למערכות של אינסטלציה וביוב וכולי

36 וכולי ונותנים את כל השירותים שקשורים באותו מתחם. התנאי שלי לשים עובדים

37 במקומות האלה, אני מבקר גם את הקרוואנים דרך אגב, זה לא שעכשיו שמת בקרוואן

38 ומבחינתי אני פטור. אני עדיין חייב לתת מגורים הוגנים בהגדרה. לכן בודקים את אותו

39 4 מטר, סנטריה וכל האלמנטים,

40 אוקיי, חוץ מקרוואנים, איפה עוד יש עובדים?

41 בדירות, בדירות שאנחנו משכירים בשביל העובדים,

42 שוכרים.

43 שוכרים בשביל העובדים. הדירות ב 99 אחוז מהמקרים, 95 אחוז מהמקרים, אני לא

44 יודע סטטיסטיקה, הם בסמיכות לאתרי העבודה, כדי,

45 למה? כן.

46 א' כדי למקסם את ההגעה של העובד לאתר, לרכז אותם כמה שיותר קרוב, לייעל את

47 ההגעה שלהם, שלא יאחרו. עוד פעם, לחסוך בדברים אחרים כדי שהעובד יגיע בנוחות

48 למקום העבודה. אין סיכוי לשכן עובדים בדירות יוקרה בצפון תל אביב או במקומות

1 האלה, אנשים לא ישכירו לנו. לכן, רוב המגורים של העובדים הזרים הם מתמקדים  
2 אך ורק בשכונות מאוד מאוד ישנות, מאוד ישנות ובאזורים של, מוכי, לא הייתי רוצה  
3 להגיד אבל מוכי אבטלה ופשע וכדומה, זה המקומות היחידים שאנחנו מצליחים  
4 למצוא דרך אגב מגורים לעובדים הזרים. אי אפשר לשכן עובד זר בצפון תל אביב, זה  
5 לא יעבוד. גם העלויות הן יקרות יחסית לאזורים שאנחנו מצליחים לאתר

6 ...

7 כן, טוב הפסקתי אותך באמצע משהו? או שנמשיך לשאול. אוקיי. מי בוחר לעובדים  
8 את, מי קובע איפה העובדים יגורו?

9 פועל יוצא של שיטת העבודה והאופן שבו תאגידים כמו שלי עובדים, בעצם לעובד אין,  
10 אין שום סיי בנושא איפה הוא יגור, למעשה הוא מונחה, זה המיטה שלך, זה החדר  
11 שלך, פה אתה גר, פה אתה ישן, אלה האנשים, אלה הקולגות שלך שישנו איתך. אין  
12 לו, אין לו שום בחירה בנושא הזה. אנחנו לפעמים גם מניידים אותם אחרי חודש  
13 חודשיים,

14 רגע, אתה אומר בסדר, עכשיו לגבי המיקום, הניוד של העבודה, כן, אין נעשה ניוד של  
15 עובדים?

16 במידה והסתיים פרויקט במקום איקס מזיזים אותם לדירה אחרת בפרויקט אחד.

17 לעובד יש מילה בעניין הזה? בעניין אפשרות ניודו.

18 לא. שום מילה. זה מקום העבודה שלו, אם הוא לא רוצה לעבוד הוא רשאי להתפטר  
19 אבל הוא לא יכול להחליט ולקבוע איפה הוא יגור ואיפה הוא יישן. זה צרכי העבודה,  
20 זה צרכי העבודה.

21 אתה אומר העברה של עובד מנקרא לזה מקום מגורים 1 למשנהו, על פי החלטת  
22 החברה?

23 החלטת החברה בלבד. יתרה מזאת, שמעבירים אותו ומניידים אותו מדירה לדירה  
24 לפעמים מניידים אותו לדירה קיימת שגרים שם כבר עובדים, זאת אומרת הוא מצטרף  
25 לדירה קיימת. לשאלתך, שורה תחתונה לעובד אין שום אפשרות לבחור איפה הוא יגור  
26 ועם מי הוא יגור. יש לו את האפשרות להגיד אני לא רוצה, אבל במצב כזה אז הוא  
27 יחפש לו לעבוד בחברה אחרת, לא אצלי".

28  
29 5. מעדות זו של מר יהודה בן סנן, עולה שתנאי המגורים של העובדים הזרים שהועסקו על ידי  
30 המערערת ומיקומם נקבעו על ידי המערערת לטובתה ולטובת קידום האינטרסים הכלכליים  
31 שלה ולעובדים כלל לא הייתה זכות בחירה בעניין המגורים כל עוד היו מעוניינים לעבוד  
32 אצל המערערת. בניגוד לטענת המשיב, עדותו של מר יהודה בן סנן באשר לתנאי העמדת  
33 המגורים, נתמכה בהוראות הסכם העסקה אשר הוצג בדיון (מוצג מע/2), בו נקבע בסעיף  
34 14.1:

35  
36 "כאמור בסעיף 6.7 לעיל, העובד יתגורר במקום מגורים אשר יועמד לרשותו על פי  
37 שיקול דעתה הבלעדי של המעסיקה או של מי מטעמה. מעמדו של העובד בכל מקום  
38 כזה יהא מעמד של בר רשות בלבד. המעסיקה תהא רשאית להחליף את מקום מגוריו  
39 של העובד בהודעה מוקדמת של 72 שעות".

40  
41 6. מהאמור עד כאן, נראה כי הלינה באתרים ובדירות ששכרה המערערת למגוריהם היו  
42 הכרחיים לעובדים הזרים שהועסקו על ידי המערערת לצורך ייצור הכנסתם מעבודה  
43 בישראל. במצב דברים זה, נראה כי היה על פקיד השומה לראות בלינת העובדים הזרים  
44 שהועסקו על ידי המערערת בתנאים ובנסיבות שפורטו לעיל כהכרחית לייצור ההכנסה של  
45 העובדים.

1  
2 7. על אלה, ראיתי להוסיף כי כאשר מדובר בעובד זר הנאלץ לישון בישראל בתנאים  
3 המוכתבים לו, בוודאי בתנאים שפורטו לעיל, יש לראות בהוצאה של המערערת בעמדת  
4 המגורים כהוצאה "לנוחות המעביד" יותר מאשר להנאת העובד (להבדיל מהצורך הבסיסי  
5 לישון ולנוח לקראת יום העבודה). בהקשר זה ראיתי להביא דברים שנקבעו [בע"א 545/59](#)  
6 "דן" אגודה שיתופית בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב 5 (פורסם במיסים) הנזכר בסיכומי  
7 המשיב:

8  
9 "כאמור קבע השופט כי לגבי בגדי הקיץ והכובעים, כי אלה בגדי עבודה הם, שמטרתם  
10 לאפשר לעובד למלא את תפקידו. אני מקבל את המבחן, אותו קבע השופט כאשר שאל,  
11 אם ניתנו הבגדים כדי לציין את השתייכותו של העובד למוסד או למפעל מסוים וכדי  
12 להבטיח הופעה אחידה של העובדים, כמו במקרה של מדים, או אם ניתנו כדי לשמור  
13 על גופו ועל בגדיו הפרטיים של העובד מפני פגיעה או בליה וקריעה מיוחדת שמקורה  
14 בטיב העבודה. נכון שהשימוש בבגדי עבודה כאלה מאפשר לעובד לחסוך הוצאה,  
15 שעובד אחר נאלץ להוציאה עבור בגדים פרטיים, אך הנאה זו היא טפלה ואין לה שיעור  
16 בכסף...סיכומו של דבר, על אף הכללתה של "כל קצובה אחרת" במונח "השתכרויות  
17 ורווחים מעבודה", אין לחייב במס דברים שאינם מוסיפים למקבלם כל הנאה פרטית  
18 או שאינם מוסיפים לו אלא הנאה בלתי ניכרת לעומת מטרתם התועלתית...".

19  
20 בהתחשב בתנאים בהם שיכנה המערערת את עובדיה הזרים, נראה כי הנאת העובדים  
21 מהמגורים הייתה "הנאה בלתי ניכרת", בלשון המעטה, לעומת התועלת שהפיקה מכך  
22 המערערת.

23  
24 8. לטענת המשיב, את הוראות תקנה 2 (א2) לתקנות ניכוי הוצאות, יש לפרש לאורו של סעיף  
25 32 לפקודה, ובהתאם לגבי הוצאות שאינן כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, ובפרט  
26 הוצאות הבית והוצאות פרטיות, יש לנקוט בפרשנות מצמצמת.

27  
28 אין בנקיטת פרשנות מצמצמת ככל שנדרש כך, כדי לשלול אפשרות שהוצאה שבהעמדת  
29 מגורים שאכן מטיבה היא הוצאה פרטית, תוכר בכל זאת כהוצאה הכרוכה ושלובה בתהליך  
30 הפקת ההכנסה במקרה בו מכתוב המעסיק לעובד זר לא רק את מקום המגורים אלא גם  
31 את תנאיהם לצורך העבודה ו/או האינטרס של המעסיק, כמו במקרה כאן. יכול ולו  
32 המחוקק היה קובע תנאי מגורים מטיבים יותר עם העובדים ולא רק תנאים מינמליים,  
33 נושא המצריך בחינה החורגת ממתחם הדיון כאן, הגם שהם יהיו תנאים הנכפים על  
34 המעביד ועל העובד, יכול ומרכיב הנאת העובד היה מעפיל על צרכי המעסיק. לא זה המצב  
35 לעת שנות המס שבערעור כפי שעולה מהעדויות שבפני.

36  
37 על מנת להמחיש הדברים נציג מקרה היפוטי בו המעביד מאפשר\* לעובדים להישאר  
38 לישון במקום העבודה עד למשמרת הבאה. האם הרופא או האופה הנשאר לישון בבית  
39 החולים או במחסן הציוד קיבל שווה שכר עבודה בדרך הטבה עבור לינה במקרים אילו?  
40 דומני שהתשובה ברורה. לעומתם אם עובד המלון נותר לישון במלון, יקשה לקבל לכאורה  
41 כי אין מדובר בהטבה. אלא שכפי שהערתי בתחילה, דומה כי המבחן הנאות הוא מבחן

1 ההכרח ויכולת הבחירה. וכאן הדברים מתחברים עם הוראת סעיף 32. אם יש הכרח ענייני כי  
 2 העובד יישאר ללון במקום העבודה (או בסמוך לו), כשלא נותרת לו ברירה של ממש אלא  
 3 ללון במקום העבודה, כאשר המעביד מכתוב לו את המקום והתנאים כתנאי להעסקתו,  
 4 דומה שמדובר בהוצאה הכרוכה בהפקת ההכנסה. לכך מצטרפת אמת מידה נוספת והיא  
 5 רכיב "טובת ההנאה". כאשר הוצאה זו מכילה בחובה מרכיב זניח של "טובת הנאה" על  
 6 אחת כמה וכמה שאין מדובר בהטבה שהיא חלף שכר.  
 7 \*) אני בוחר במילה 'מאפשר' רק לצורך הצגת ההנמקה והמחשתה. במקרה שבפני המעביד לא "איפשר"  
 8 לעובדים, אלא קבע עבורם. )

9  
 10 9. מקובלת עליו טענת המשיב לפיה, מכך שהמחוקק קבע [בסעיפים 1 ו-1 ה לחוק עובדים](#)  
 11 [זרים, התשנ"א - 1991](#), חובה על מעסיקי עובדים זרים לרכוש להם ביטוח רפואי ולהעמיד  
 12 להם מגורים, והותקנו תקנות בעניינים אלה, יש כדי ללמד שההוצאה הכרוכה בהעמדת  
 13 המגורים נועדה לטובת העובדים. אלא שבמקרה כאן, נמצא כי בהתחשב במיקום המגורים  
 14 ותנאיהם, טובת ההנאה שביקש המחוקק להבטיח לעובד, טפלה או מהווה "הנאה בלתי  
 15 ניכרת" לעומת התועלת שמפיקה המעוררת מריכוז העובדים ושינועם למקומות העבודה  
 16 בזמנים ובתנאים הצריכים לה לביצוע העבודה בה מועסקים העובדים הזרים.

17  
 18 10. נוכח האמור עד כאן, שוכנעתי שאין לראות בהוצאה שהוציאה המעוררת לצורך העמדת  
 19 מגורים לעובדים הזרים שהעסיקה כטובת הנאה של העובדים כמשמעותה בסעיף 2 (2)  
 20 לפקודה. הסכומים שגבתה המעוררת מהעובדים משקפים את טובת ההנאה השולית  
 21 שצמחה להם מעצם העמדת מקומות המגורים כפי שתואר לעיל. רוצה לומר, העובדים  
 22 שילמו בגין אותה "טובת הנאה". 'סכום ההפרש' באשר למגורים הוא הוצאה בידי  
 23 המעוררת ואינו צריך להוות הכנסה בידי העובדים. ודוק, מלוא עלות העמדת המגורים היא  
 24 הוצאה בידי המעוררת כשהסכומים שנוכו מהעובדים עד לסכום ההפרש, הם הכנסה בידיה.  
 25 לא מצאתי שהיה מקום לנכות מס במקור בגין סכום ההפרש כאמור.

26  
 27 11. כאמור, היקף או סוג ביטוח הבריאות נקבע בחוק וסביר להניח שהסכמי הביטוח שנערכו  
 28 לכל אחד מהעובדים הזרים של המעוררת תואמים את דרישות החוק. על כן, וכפי שצוין  
 29 לעיל, רכישת הביטוח משרתת את טובת ורווחת העובדים הזרים שהועסקו על ידי  
 30 המעוררת. לצד ההנאה שיש לעובדים מרכישת הביטוח על ידי המעוררת, ובשונה מהעמדת  
 31 המגורים במיקום ובתנאים שהוכתבו על ידי המעוררת, לא ניתן למצוא בהוצאה הכרוכה  
 32 ברכישת הביטוח הרפואי לעובדים תועלת שמפיקה המעוררת ומכל מקום ככל שלמעוררת  
 33 יש תועלת כלשהי מרכישת הביטוח הרפואי לעובדיה, מדובר בתועלת שולית לעומת ההנאה  
 34 או התועלת שמפיק העובד מהביטוח הרפואי. על כן, ההוצאה הכרוכה ברכישת ביטוח  
 35 רפואי, מהווה טובת הנאה החייבת במס מכוח הוראות סעיף 2 (2) לפקודה.

36  
 37 סוף דבר



1 א. הערעור מתקבל ככל שמדובר בהוצאה שהוציאה המערערת בקשר עם המגורים שהעמידה  
2 לעובדיה הזרים בתקופה הרלבנטית.

3  
4 ב. ככל שמדובר בהוצאה שהוציאה המערערת על ביטוח הבריאות של עובדיה הזרים בתקופה  
5 הרלבנטית, הערעור נדחה.

6  
7 בהתחשב בתוצאת הערעור אני מחייב את המשיב בהוצאות משפט המערערת בסך 25,000 ₪

8  
9 **מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים**  
10 **ניתן היום, ט' אלול תשע"ח, 20 אוגוסט 2018, בהעדר הצדדים.**

11  
12 מגן אלטוביה