

מיסים לד/4 (דצמבר 2020) א-121

## הדרכים להפחתת העיוות המיסויי שנוצר במציאות של עבודה מהבית

### מאת

עו"ד (רו"ח) דניאלה גבאי בן-זאב\*

### ההוצאות הנודדות

במסגרת הסגר הזמני שהוטל על תושבי המדינות השונות במהלך התפרצות נגיף הקורונה, אשר כלל במקרים רבים הגבלות תנועה ואיסור יציאה לעבודה שאינה חיונית, הפכה העבודה מהבית ("עבודה מרחוק") לכלי משמעותי להמשך פעילות המשק, בישראל ובעולם כולו, ויש המנבאים כי צורת העסקה זו עתידה להפוך לסטנדרט בשנים הקרובות. בתי-עסק רבים בישראל, הפכו בשנה החולפת את צורת ההעסקה מרחוק לצורה המקובלת בעסקיהם, וצמצמו לאפס (או כמעט לאפס) את הנוכחות הפיזית של עסקיהם, תוך התוויה מאורגנת של מעבר לביצוע העבודה על-ידי העובדים מבתיהם.

לאור התועלת המשקית הגלומה בעבודה מרחוק, נדונות כיום בישראל תוכניות לאומיות לקידום עידוד העבודה מרחוק.<sup>[1]</sup> ואומנם, לצד הקשיים הכלכליים המשמעותיים שכפתה מגפת הקורונה, במובן זה היא הביאה עמה בשורה מודרנית של ממש, כאשר צורה זו של העסקה מרחוק טומנת יתרונות רבים הן לעובד והן למעסיק ולעסק. במקביל, על אף התועלת הרבה לעובד ולמעסיק, עבודה מרחוק יוצרת גם אתגרים לא מועטים, בהם אתגרים כלכליים שהשיח לגביהם טרם פותח כל צורכו.

אחד מאתגרים אלה, שכמעט ולא עלה לשיח בישראל, הוא היעדר ההתאמה בין דיני המס, בכל הנוגע להכרה לצורכי מס בהוצאות של עובדים מהבית, לבין המעבר לעבודה מהבית.

עמ' 122

אחד היתרונות הברורים הגלומים במבנה של העסקה מרחוק, הינו חיטון המעסיק בעלויות, בכל הנוגע לעלויות הכרוכות והנובעות ממימונו של מקום עסקים פיזי קבוע לעסק. במרבית המקרים, המעבר לדפוס של עבודה מהבית, הקטין את ההוצאות המשתנות של המעסיק במקום העבודה, כגון: הוצאות בגין חשמל, מים, תקשורת, ציוד משרדי, מיזוג אוויר וחימום, מזון ועוד. במעבר להעסקה מרחוק, למעשה, עשוי המעסיק לחסוך (או לצמצם באופן משמעותי) את כל אותן ההוצאות שהיה נדרש להעמיד לצורך הנוכחות

הפיזית של בית-העסק, הוצאות הנגזרות כמובן, בין היתר, ממאפייני בית-העסק וממאפייניה של נוכחות כאמור, ובדרך-כלל נהוג לייחסן להוצאות הנהלה וכלליות. בגין אלה, הגם שמדובר בעלויות שונות בסכומים נמוכים יחסית, האפקט המצטבר שלהן עשוי להיות מהותי, ולהסתכם במאות אלפי שקלים בשנה ויותר.

האומנם מדובר בעלויות שנחסכו על-ידי המעסיק עם המעבר למבנה של העסקה מרחוק?

התשובה לכך היא, שחלק מהעלויות אכן מתייתרות, ומכאן נחסכו על-ידי המעסיק או שחלה מצדו התייעלות במובן זה. כך, בין היתר, הוצאות דלק, הוצאות חניית עובדים, תשלומי ארנונה או שכירות משרד והוצאות נוספות שלגביהן ייתור ההוצאה אצל המעסיק אינו מוביל לתשלום הוצאה נוספת בצד העובד. ודוק, העובד אינו משלם בהקשר זה כל הוצאה נוספת מעבר להוצאות שלהן נדרש ממילא, גם בלא תנאי העבודה מרחוק. על דרך הדוגמה, אם עובד אינו נדרש להגיע למקום העבודה, גם אינו נדרש להסדר חניה, וכאשר הוא עובד מהבית ההנחה היא כי אין לו צורך במימון עצמאי של מקום חניה כנובע מצורכי עבודתו.

מאידך, חלק מן העלויות אינן מתייתרות ולמעשה אין הן נחסכות כלל, כאשר במקביל להקטנתן אצל המעסיק, חל גידול של הוצאות העובדים מהבית בגין אותן הוצאות ממש. כלומר, לגבי הוצאות אלה, המעסיק "מגלגל" אותן הלכה למעשה אל עובדיו, אשר נושאים בהן כל אחד לפי חלקו השולי היחסי. כך, בין הדוגמאות הנפוצות, נדרשים עובדים שכירים העובדים מביתם באופן קבוע לממן, הלכה למעשה, את מעסיקם בכל הקשור לעלויות של צריכת חשמל וצריכת מים, עלויות תקשורת ומערכת טלפונית ועלויות תחזוקתם, עלויות מיזוג אוויר וחימום, עלויות כיבוד בסיסי קל, עלויות תחזוקת מכשירי שתייה, עלויות חניה לעובדים ולמבקרים, עלויות ציוד משרדי מתכלה (עטים, דפים) ואף בחלק מהמקרים בצורך בביצוע התאמות לעבודה ארוכה וקבועה מהבית (מאבזור המשרד הביתי ועד שינויים פיזיים שונים בבית).

ביחס לסוג זה של הוצאות, העובדה שהמעסיק אינו משלם אותן באופן מרוכז, אין משמעותה כי נעלם הצורך שלו בהוצאות אלה, ולמעשה עלויות אלה מתפזרות על כלל העובדים המועסקים מרחוק (בדרך-כלל באופן מקביל לסכום החיסכון אצל המעסיק), כל אחד לפי חלקו היחסי. במילים אחרות, על-אף שבמבחן השכל הישר ובהיבטם המעשי של הדברים, מדובר בהוצאות בנות-קיימא המתחייבות מהמשך פעילותו של העסק, פיזורן לתשלום על-ידי כלל העובדים, חלף תשלומן במרוכז על-ידי המעסיק, יוצר מצג של הקטנת הוצאות המעסיק ומטשטש את האלמנט המצטבר המשמעותי העשוי להיות גלום בהן.

במישור הכלכלי-החשבונאי, אם כן, ביחס לעסקים אשר חוו מעבר מעבודה "בשגרה" למתכונת של עבודה מהבית, ניתן לאתר ולהצביע בנקל על אותו נתח הוצאות 'נודד', המועבר מהמעסיק לעובדיו בעצם העסקתם מהבית. ניתוח כזה מעלה, כי לצד היתרונות הגלומים במתכונת ההעסקה מהבית, מאלצת מתכונת זו גם הטלת נטל נוסף על העובדים, הנדרשים עתה לשאת בהוצאות נוספות כדי לאפשר את עבודתם מהבית. הוצאות אלה, עשויות כמובן לנוע על-פני מנעד רחב של סוגים בהתאם לאופי העסק ולצרכיו.

עמ' 123

## הוצאות נעלמות לצורכי מס

האם הגלוי במישור הכלכלי - גלוי גם לצורכי מס?

נדידת ההוצאה אל העובדים, מתבררת בעת האחרונה כ"מעלימה" את ההכרה בהן לצורכי מס. כידוע, במסגרת הוראת סעיף 17 [לפקודת מס ההכנסה](#), המסדירה את הניכויים המותרים מן ההכנסה החייבת, קבע המחוקק כי "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד". בתי-המשפט פירשו הוראה זו כחלה לגבי הוצאות המקיימות קשר הכרחי וברור לייצור הכנסתו של הנישום, <sup>[2]</sup> תחת מבחן האינצידנטליות - מבחן ההשתלבות ההכרחית של ההוצאה בתהליך ייצור ההכנסה גופו, ולפי אמת-מידה שבה נדרשת להתקיים "זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי...". <sup>[3]</sup> בהקשר זה, הרחיב בית-המשפט העליון וציון, כי הפרשנות בדבר הזיקה הממשית הדרושה, צריכה להיעשות באופן נרחב יחסית, כך שלא תכלול את "פס הייצור" של ההכנסה בלבד, אלא גם את הקשור והנלווה לו, וכך נקבע: <sup>[4]</sup>

"ייצור הכנסה" הוא תהליך שגבולותיו אינם תמיד ברורים. ניתן, דרך משל, לסבור כי רק הוצאות שנמצאות ממש ב"פס הייצור" של ההכנסה - אם נדמה את היחידה מניבת ההכנסה למפעל - הן בגדר "הוצאות בייצור הכנסה". זוהי פרשנות מצמצמת למונח "ייצור הכנסה". ניתן לעומת זאת לסבור כי תהליך ייצור ההכנסה אינו כולל רק את "פס הייצור", אלא גם רכיבים נוספים הנחוצים לצורך ייצור ההכנסה והמשמשים לצורך ייצור ההכנסה."

תובנות אלה, מתכתבות בצורה מעניינת גם עם תפיסתם המתפתחת של בתי-המשפט את מציאות התעסוקה המודרנית, כפי שניתן למצוא, לדוגמה, בדברי כבי' השופט קירש בעניין [ספידי-לינק](#), <sup>[5]</sup> שלפיהם בעידן הנוכחי ניתן לנהל עסקים חובקי עולם גם בישיבה על ספסל בשדרה.

עמ' 124

אלא שחרף תובנות חשובות אלה, דיני המס עודם מותאמים בעקרונם לדיכטומיה הישנה בין המשרד בו מתבצעת העבודה, לבין מקום המגורים, שאינו משמש מקום עבודה קבוע. לאורך שנים, ובסוגיות שונות, אישרו בתי-המשפט שוב ושוב את עמדתן של רשויות המס, שלפיה הוצאות שמוציאים נישומים, שכירים ועצמאיים, בהתייחס לסביבות עבודה לא קונבנציונליות שאינן נכנסות למודל המסורתי של "מקום עסקים קבוע", לטובת או בתוך

מסגרת המשמשת בעיקרון לפונקציות אחרות, אינן צריכות להיחשב להוצאות שייצאו בייצור הכנסת משלמיהן.

כך, כבר בשנות ה-60, <sup>[6]</sup> קבע בית-המשפט המחוזי בתל-אביב שפחת ששכיר תובע על מכונית שבבעלותו, אשר שימשה לעסק של מעבידו, לא יותר בניכוי וזאת מאחר ש"הפחת ניתן רק לגבי נכס המשמש לצורכי עסק או משלח יד". כדוגמה

נוספת, בעשור האחרון, שללו בתי-המשפט במספר מקרים, <sup>[7]</sup> את האפשרות של נישומים לנכות כ"הוצאות משרד" את הוצאות שנתהוו להם בבתי-קפה ובמסעדות שבהם קיימו את אורחות עסקיהם. בהמשך, אף הבהירו רשויות המס

בנושא זה, <sup>[8]</sup> כי הוצאות מסוג זה תותרנה "רק כאשר מדובר במשרד בו מנהל הנישום או העוסק את עיסוקו או משלח יד דרך קבע, או כאשר מדובר במקום ששימושו העיקרי הינו משרד", כגון חללי עבודה משותפים.

ניתן לומר, אפוא, כי העמדה המסורתית המושרשת בדיני המס, מחפשת לצבוע באופן חד-חד-ערכי את סוגי ההוצאות, תוך הבחנה ברורה בין הוצאות היוצאות עבור "בית-עסק" במובנו המסורתי, לבין הוצאות היוצאות בגין עבודה שבוצעה מחוץ לבית-העסק, הצריכות להיחשב כנושאות אופי פרטי. לאמור, על-אף שבתי-המשפט מכירים בכך כי עבודה יכולה להתבצע בצורות שונות וממקומות מגוונים, ואפילו על ספסל בשדרה, במישור הוצאות עדיין קיימת דרישה מובלעת בפרשנות הדין, שלפיה תותרנה רק הוצאות הקשורות במקום המהווה "בית-עסק".

בתוך כך, במסגרת קובץ הפרשנות של פקודת מס ההכנסה, <sup>[9]</sup> נתנו רשויות המס את דעתן בקשר להוצאה מעורבת, שיש בה אלמנט נוסף על האלמנט העסקי המובהק, וקבעו כי:

**"מקום שבו ניתן לפצל את ההוצאה פיצול ברור, יש להתיר את החלק הפירוטי שלה. בעל עסק או משלח יד העובד בביתו, יותרו לו הוצאות השייכות לחדר שבו מתנהל עסקו או משלח ידו, אם ניתן לזהות בבירור אילו הוצאות הוצאו בייצור הכנסתו בחדר זה..."**

כלומר, הוראות החב"ק מתירות בניכוי את ההוצאות המשויות לחדר בו מתנהל העסק (ובלבד שההוצאה ניתנת לזיהוי בבירור), וזאת כאשר אותו "החדר" שייך לבעלי העסק או משלח היד.

עמ' 125

מנגד, וכידוע, בחקיקת סעיף 17 לפקודה נקט המחוקק בלשון רחבה, החלה לגבי כל מי שעונה להגדרת "אדם", יחיד או חברה, מבלי להגביל את הזכות לתבוע ניכויים מותרים לנישומים עצמאים, בעלי עסק או משלח יד עצמאי בלבד. בהתאם, אף הוכר כי לא קיימת

כל מניעה עקרונית במישור הדין, לאפשר את זכאותם העקרונית של שכירים לתבוע ניכוי הוצאות מכוחו של סעיף זה. עם זאת, בהתבסס על הדברים האמורים לעיל ומתוקף פרשנותם המתוארת של רשויות המס, הוצאות שהוציא עובד שכיר במסגרת ביתו הפרטי על סוגיהן לרוב לא תותרנה בניכוי, שכן התפיסה היא כי מעסיקם הוא המקיים "בית-עסק קבוע" והוא התובע את ההוצאות הנדרשות בקשר לצורכי פעילות העסק (בעוד שהעובדים עצמם אינם נדרשים למימון הוצאות אלה).

לאור העובדה כי תפיסה זו אינה עומדת עוד במבחן המציאות, וכי היקפי ההוצאות הנישאים מהמעסיקים אל עובדיהם אך תופסים תאוצה, עמדתן של רשויות המס יוצרת עיוות לא מבוטל, שממדי עתידים להתברר רק במרוצת הזמן. הנה כי כן, אותן הוצאות נודדות, אשר כאשר הוצאו על-ידי המעסיק היו מותרות לו בניכוי מהכנסתו החייבת, כמו נעלמו, הפלא ופלא, מן החישוב לצורכי מס, וזאת מעצם העברתן מתשלום לספקים במישרין על-ידי המעסיק, להעמסתם לתשלום על-ידי העובדים. התוצאה היא, אפוא, כי על אף שטיבן ואופיין של ההוצאות לא שונה, ולא שונתה צריכותן לייצור ההכנסה בעסק, מעצם העובדה שהעובדים נשאו בהוצאות אלה במסגרת בתייהם הפרטיים - הן הופכות לבלתי מותרות בניכוי בחישוב ההכנסה החייבת הנובעת מהעסק - הן של העובד והן של המעסיק.

למועד כתיבת שורות אלה, פתרון לעיוות זה אינו נראה באופק. ראשית, על אף השיח המתעורר בקרב עובדים שכירים, דומה כי רשויות המס אינן מודעות לבעייתיות הטמונה בעיוות זה באופן מלא, לפוטנציאל המצטבר של העיוות העשוי אך

להעצים עם הזמן את השלכותיו. נראה כי בהקשר זה, עד אשר לא יוצגו בפני הרשות נתונים אמפיריים אשר ימחישו את היקף התופעה ואת היקף העלויות "המגולגלות" והנודדות אל העובדים השכירים, לא תתבסס ההבנה הנדרשת כאמור, ורשויות המס יוסיפו לסבור כי מדובר לכל היותר בתופעה "בשוליים". העובדה כי הנטל השולי המועמס על כל עובד יחיד בהקשר זה הינו קטן יחסית, אף היא איננה תורמת להמחשת העיוות.

שנית, דומה כי בצדק לא מבוטל טוענות רשויות המס, ששינויים מסוג זה צריכים להתבצע במסגרת חקיקה מוסדרת, שאף תתווה את כללי האצבע הדרושים לנסיבות, בהתאם למציאות התעסוקה החדשה. נכון להיום, לא ניתן לאתר יוזמת חקיקה בהקשר זה, ונראה כי במישור זה עוד חזון למועד.

**ואולם, הגם כי פתרון העיוות והתרת ההוצאות המתווספות כנגד הכנסתם של העובדים השכירים המועסקים מהבית עוד נראה רחוק. דעתנו היא כי ראוי לשקול פתרון חלופי, גורף יותר ופרטני פחות, אשר עשוי לאזן את מצב הדברים כלפי ציבור השכירים לפחות באופן חלקי, ולאפשר למסותם באופן קרוב יותר להתעשרות אשר נוצרה להם בפועל בשיטת העסקה זו, מבלי לכפות את המורכבות המתחייבת מהתרת הוצאותיו של כל עובד. על כך להלן.**

עמ' 126

### השבה חלקית של ההוצאה למעסיק

פתרון אפשרי אחד, העשוי גם לספק את תמונת המצב הנכונה ביותר לדעתנו, צריך להתקבל דווקא בבחינת **צד המעסיק**, ולא בבחינת עניינו המיסויי של כל אחד מעובדיו, וזאת באמצעות השבת (חלק) ההוצאה הרלוונטי לספרי מעסיק. במרבית המקרים, נדידת ההוצאות ואפקט "הפיזור" האמור שלהן בין עובדיו של המעסיק, יטשטשו את תוצאתו הכוללת, גם בשל הקשיים הפרקטיים החלים בקשר עם כימות ההוצאה אשר התווספה לכל עובד ועובד. עניין זה, נתון לא אחת להיבטים סובייקטיביים הקשורים בעובדות הנוגעות לכל עובד, ולפיכך ניטל האופי "האחיד" והפשטני שהיה להוצאות אלה, כאשר הוצאו על-ידי המעסיק. כך, לשם הדוגמה, עובד אשר הועבר להעסקה מהבית, ונדרש להדליק את המזגן בביתו גם במהלך שעות היום שבהן אמור היה להימצא בעבודה, יידרש למימון נרחב יותר של הוצאות בהתאם לתנאים השוררים בביתו, ולשאלת השטח שאותו עליו לחמם או לקרר. סביר, כי אף שקיימים מאפיינים 'עסקיים' ברורים בהפעלת המזגן בשעות היום בדוגמה זו, תהיה זו מלאכה מורכבת לבודד חלק הוצאה זה מחלקיה הפרטיים של אותה ההוצאה (יתר צריכת החשמל של הנישום בביתו). לאמור, ברי כי בגון זה, עשוי כל עובד לשלם על הוצאה זו סכומים שונים ובאופן שונה, בהתאם לתנאים האינדיבידואליים הנוגעים לבית מגוריו. זאת, לעומת המזגן שהיה צריך לפעול במשרדי המעסיק לרווחת כלל עובדיו, אילו היו העובדים מועסקים תחת קורת גג אחת, אשר הוצאות הפעלתו היו ניתנות ככל הנראה בניכוי לצורכי מס על-ידי המעסיק.

לאור מצב דברים זה, לצורך ניהול תקין ויעיל של עסקיהם ובמטרה להימנע מפגיעה בזכויות העובדים גם בהיבטים של דיני עבודה, עשויים מעסיקים רבים לבקש לשלם לעובדיהם החזר כספי, לרוב אחיד (לכלל העובדים מהבית) ומשוער (על בסיס אומדן תוספת העלויות ולא מדידתו המדויקת בפועל), בסכום סביר בקשר עם ההוצאות שנתווספו להם. החזר זה, מיועד ליתן ביטוי מסוים לעלויות הכלליות שבהן נשאו מבתיהם, במקומו של בית-העסק, אף אם הוא משקף הוצאות אלה בעניינו של כל עובד רק באופן חלקי. החזר כזה, כאשר מבוצע לפי אומדן סביר של העלויות המותרות בניכוי שצריכות היו להיגרם למעסיק, צריך למצוא את מקומו הטבעי בעסק, שכן, במצב דברים "רגיל", היה מותר בניכוי לצורכי מס כחלק מפעילותו השוטפת ולצורך ייצור הכנסותיו.

אלא שבמצב הקיים, חוששים מעסיקים מפני מתן החזר כאמור לעובדיהם, בין היתר, בשל אי הבהירות החלה על הנושא בהיבטי מס. בניגוד לרכישות ספציפיות של ציוד או מכשור לצורך הסדרת עבודתם של העובדים מרחוק (דוגמת כיסא, שולחן, מקלדת, מדפסת, מחשב וכיו"ב), שאותן אף יכול המעסיק לבצע בעצמו ולחלק לעובדים, ביחס להוצאות הכלליות ייקשה על המעסיק לבצע בדיקה פרטנית ומדויקת של הוצאות העובד, ובדרך-כלל יידרש לתשלום של החזר אחיד לכל עובד מבלי שניתן יהיה להתאימו באופן פרטני לאסמכתאות הדרושות להוכחת המימון שניתן בידי כל אחד מהם. בהתאם לכך, ייתכן בהחלט כי יידרש על-ידי רשויות המס, לזקוף שווי הטבה בין החזר לעובדים (תוך שחיקת החזר האפקטיבי שיתקבל בידם), ואף לא ברור האם תשלומים אלה יותרו למעסיק כתשלומים בעסקו.

עמ' 127

ההלכה המנחה כיום את רשויות המס קובעת, שכל סכום שמקבל עובד ממעסיקו הינו שכר החייב במס, וזאת במקרים מיוחדים וכאשר ניתן להצביע בבירור כי סכום הכסף ניתן למען

נוחות המעסיק. [10] לכן, ייתכן שכאשר המעסיק יבקש להחזיר לעובד את ההוצאות שהוציא העובד בביתו הפרטי לצורכי עבודתו מהבית, למעט סוגים ספציפיים של הוצאות, סכום התשלום לא יוכר כהחזר של ההוצאה בידי העובד - אלא יסווג כהטבה או כהכנסה נוספת מאת המעסיק.

שוב יוצא, אם כן, כי השילוב בין המעבר לעבודה מרחוק לבין התבניות הישנות הקיימות בדיני המס, עשוי להוביל לאבסורד מוחשי שבו מממנים העובדים בפועל את מעסיקם בחלק מההוצאות הנדרשות לו לצורך ייצור הכנסתו, בעוד שהחזרן עשוי להיחשב להכנסה "מסוות" או להטבה בידיהם. הגם כי ברור שהעובד נשא בהכרח בהוצאות אלה עבור מעסיקו, הקושי לכמתן ולהפרידן משאר הוצאות משק הבית, עשוי להפוך את התשלום מהמעסיק לשכר נוסף לעובד החייב במס, וזאת מבלי שנגרמה לעובד התעשרות כלשהי. מצב זה ממחיש עד כמה צוק העיתים הנוכחי, מחייב התוויית פתרונות גמישים, בתוך ניתוק מעכבות עבר ומעמדות שאינן רלוונטיות עוד, ובמישור זה עשויה להימצא ההקלה המידתית הדרושה.

בדיני המס הישראליים נהוג להבחין בין החזר הוצאות לעובד כאשר העובד שילם את ההוצאות מכיסו עבור עצמו ולטובתו שלו, לבין החזר הוצאות לעובד כאשר ההוצאות שולמו מכיס העובד עבור המעסיק ולכיסוי הוצאותיו של המעסיק. [11] השאלה אימתית תשלום מהמעסיק לעובד חייב בזקיפת שווי הטבה לשכרו של העובד, עלתה במקרים רבים ובסוגיות שונות ונדונה גם בערכאות המשפטיות בישראל. הכלל שנקבע, ואשר אומץ על-ידי רשויות המס הוא, כי במקרים בהם "טובת המעסיק" גוברת על "טובת העובד", אין לזקוף שווי בגין מימון ההטבה. כך לדוגמה, ציין בית-הדין האזורי לעבודה בעניין **דה-נשון**, [12] כי המבחן אשר פותח ואומץ בשורה של פסקי דין להכרעה בשאלה אימתית הוצאה שהוציא המעביד הינה הוצאה שתותר לו בניכוי לפי הפקודה, ללא זקיפת הכנסה כלשהי לעובד, הוא מבחן "נוחות המעביד או הנאת העובד". בעניין **בנק יהב**, [13] אף חידד בית המשפט העליון וקבע כי יש לבחון האם ההנאה חיונית למילוי תפקיד העובד אם לאו.

עמ' 128

בהתאם להבחנות אלה, כאשר העובד נושא בהוצאה שצריכה הייתה להיות משולמת על-ידי המעסיק לטובת הפעילות העסקית, על-פניו, אין הוצאה זו צריכה להיחשב להוצאה שיצאה לטובתו שלו, ובהתאם החזר שיקבל בגינה לא צריך להיות חייב במס בידי. כאמור, במרבית המקרים, "שייכותה" המקורית של ההוצאה למעסיק, יכולה להישאב מתוך ניתוח

בסיסי ופשוט של ספרי העסק ושל פעילותו, דהיינו, בחינת היבט המעסיק וההוצאות שהיה נדרש להן אילו לא העסיק את עובדיו מהבית. למצער, ביחס לעסקים קיימים אשר **עברו** למתכונת של העסקה מהבית לנוכח פרוץ המגפה, ניתוח כזה, עשוי לאפשר אומדן קונקרטי מהימן של ההוצאות "המגולגלות", אשר 'נעלמו' מדיווחי המעסיק בתוך קשר הכרחי לתשלומים שוטפים שבהם נושאים העובדים מבתיים. בהתאם לכך, לדעתנו, לפחות ביחס לעסקים אלה, אם נקבעו החוזרים מהמעסיק לעובדים בקשר סביר והגיוני עם ההוצאות 'החסרות' כאמור בספרי המעסיק, יש לראות בהחזרים אלה כהחזרי הוצאות לעובדים, ולא כתוספת לשכרם. חלוקה כזו צריכה, אפוא, להתפרש כהשבה של ההוצאה אל בעליה האמיתיים, אל המעסיק, ומשכך צריכה להיות מותרת למעסיק בניכוי מבלי לגרור חבות מס נוספת אצל העובדים, וכן צריכה להיות מותרת (כבעבר) בניכוי לצורכי מס על-ידי המעסיק.

גישה זו, אף עולה לדעתנו בקנה אחד עם עמדת רשויות המס ביחס להתרת הוצאות שכירים בגין עבודה מהבית: אין היא נוגדת את התפיסה שלפיה לא יותרו הוצאות שהוציא העובד לצורך ייצור הכנסתו של העובד עצמו, והיא אף מייתרת את הצורך לבצע או לקבל אומדן של הוצאותיו של כל עובד באופן אינדיבידואלי. גישה זו, למעשה, תאפשר להתיר רק את אותו החלק שבו אמור היה המעסיק להכיר ממילא כהוצאה בייצור הכנסתו (של המעסיק), המשולם עתה כמו-בעקפיין על-ידי עובדיו, ואפילו באופן חלקי בלבד. אם תיושם גישה זו מצד רשויות המס, היא אף עשויה לעודד מעסיקים לשמור על זכויות עובדיהם, תוך שמירת ההקבלה הצריכה להתקיים לצורכי מס בין בעלי ההוצאה האמיתיים לבין המכיר בה לצורכי מס, ובכך תתרום להשבת סדר הדברים על כנו לפחות במידה חלקית.

## הכרה קטגורית של סכום הוצאות חלקי לעובד

בחלק ממדינות העולם המפותחות כבר השכילו להבין, כי משבר הקורונה מחייב גם התאמה של דיני המס למציאות בה הבית הפך גם למקום העבודה, בכל הקשור להוצאותיהם של העובדים מהבית. כך למשל, בבריטניה נקבעו כללים

מיוחדים בעקבות התפרצות מגפת הקורונה לפיהם, אם העבודה מהבית נכפתה על העובד, ואם יוכל העובד להצביע על תוספת בהוצאות מסוימות כתוצאה מהעבודה מהבית (כגון חשמל, תקשורת, חימום ומים), תיחשבה הוצאות אלה למותרות בניכוי לצורכי חישוב מיסוי. מנגד, עלויות שתיוותרנה זהות ללא קשר לעבודה מהבית, כגון משכנתה, שכר דירה או ארנונה, לא תוכרנה כהוצאות לצורכי עבודה. בנוסף ועל-מנת להקל על החישוב וההפרדה בין סוגי ההוצאות נקבע שרשויות המס בבריטניה יכירו בסכום השווה לכ-130 ש"ח לחודש לכל עובד מהבית ללא כל צורך בהוכחה של הוצאה בפועל, ואילו כל סכום נוסף שירצה העובד לתבוע בניכוי כאמור - עליו לגבותו בהסברים ובמסמכים.

הסדר דומה שנועד להקל על העובדים מהבית נקבע באוסטרליה. שם נקבע כי בגין כל שעת עבודה מהבית יכול העובד לבקש כי יוכרו לו הוצאות לצורכי עבודה בסכום השווה לכ-2 ש"ח. לפי הסדר זה, עובד מהבית באוסטרליה זכאי מדי חודש להכרה לצורכי מס בסכום גלובלי של כ-320 ש"ח בגין כל הוצאותיו על העבודה מהבית, כביטוי להוצאות שבהן נשא בשם מעבידו.

עמ' 129

בישראל, כאמור, טרם ננקטו צעדים למציאת הסדר דומה להכרה קטגורית בסכום הוצאות אחיד. פתרון חלקי אפשרי מקביל, אשר יושם בדין הישראלי בעניינים אחרים, הינו כי חלף התרת ניכוי ההוצאות בידי העובד, תינתן לו הקלה במנגנון של תוספת נקודות זיכוי ממס כנגד הכנסתו החייבת של הנישום, כביטוי להוצאות שנצמחו לו ולא הובאו בחשבון בחישוב הכנסתו כאמור. כך כפי שנעשה בעבר, לדוגמה, ביחס להוצאות נסיעה מהבית לעבודה,<sup>[14]</sup> וביחס להוצאות ההשגחה והטיפול בילדים קטינים.<sup>[15]</sup> אומנם, גם פתרונות אלה צריכים למצוא את ביטויים בחקיקה, אך ברי כי לאור אופי ההקלה מדובר בחקיקה שתצריך דיונים סבוכים הרבה פחות, מזו אשר תהיה כרוכה בהתרת ההוצאות הפרטניות אשר נתהוו לכל עובד.

## סיכום

בשנתיים האחרונות חלה קפיצת מדרגה משמעותית בכל הקשור באמון הציבור בישראל ברשויות המס, וביכולתן להתאים עצמן למציאות המשתנה. הגם כי נראה שעוד רחוקה הדרך לקביעה בחקיקה של מפתח מסודר להכרה בהוצאותיהם הפרטניות (המעורבות) של עובדים המועסקים מהבית, מוטב יהיה אם במשרד האוצר וברשות המיסים יפעלו בהקדם, בדומה למקבילותיהם בעולם, לאיתור וליישום פתרונות, כדוגמת הפתרונות המוצעים לעיל, אשר יפחיתו ויקלו את העיוות בהקשר זה, ואשר יאפשרו תשלום מס אמת הוגן לפי התעשרותם האמיתית של עובדים שכירים אלה, במציאות התעסוקה החדשה.

\* שותפה במשרד YEC יוסי אלישע קלדרון ושות', מרצה באקדמיה וחברה בפורום ועדת המיסים של לשכת עורכי הדין. תודתי נתונה לרו"ח דרור חפצדי, מנהל כספים בחברה בינלאומית, על תרומתו לכתיבת מאמר זה.

- [1] ראו דו"ח האגודה הישראלית לאקולוגיה ולמדעי הסביבה בשיתוף המשרד להגנת הסביבה, משרד התחבורה ותוכנית ממשק, אשר פורסם ביום 5.4.2020.
- [2] ראו ע"א 284/66 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כ(4) 716, 718 (1966) ו"מיסים אונליין".
- [3] ראו ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי, פסקאות 17-18 לפסק-דינו של המשנה לנשיאה ריבלין "מיסים כג/3 (יוני 2009) ה-90; ראו גם ע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1, "מיסים" כה/1 (פברואר 2011) ה-70, פסקה 18 לפסק-דינה של השופטת ארבל.
- [4] ראו עניין ורד פרי, ה"ש 3 לעיל.
- [5] ע"מ 46960-07-13 ספיד-לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3, "מיסים אונליין" (5.7.15), פסקה 35 לפסק-דינו של השופט קירש.
- [6] עמ"ה 129/67 דוד גלברט נ' פקיד שומה ת"א 1, פד"א א' עמ' 33 ו"מיסים אונליין".
- [7] ה"פ 5523-11-18 משרד בקפה ת.א.ד.ל. בע"מ נ' רשות המסים בישראל, "מיסים" לג/1 (מרץ 2019) ה-195; ת"צ 20306-12-13 מהילי בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המסים, "מיסים" ל/6 (דצמבר 2016) ה-92.
- [8] ראו הודעת סמנכ"לית שומה וביקורת, רו"ח פזית קלימן, אל ציבור המייצגים והנישומים בעניין "הוצאות בגין 'שירותי משרד'" מיום 15.11.2018 (MA50D1-14-908-18).
- [9] קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה, סעיף 17: ניכוי הוצאות, עמ' ג-110.

- [10]. ראו, בין היתר, פסק-דינו של בית-המשפט העליון בסוגיית סיווג תקבולי אי תחרות [בע"א 8294/14 רוני גנגינה ואח' נ'](#) פקיד שומה פתח תקוה, "מיסים" לב/2 (יוני 2018) ה-73; פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי בסוגיית סיווג תקבולים בגין המצאות של עובד [בע"מ 8633-02-14 יורם \(רמי\) סגל נ' פקיד שומה נתניה](#), "מיסים" ל/3 (יוני 2016) ה-133 ואחרים.
- [11]. ראו, בין היתר, את הדיון המופיע בפסק-דינו של בית-המשפט העליון [ע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים 1 נ' בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ](#), "מיסים" כא/6 (דצמבר 2007) ה-113; וכן ראו לדוגמה פסקי-הדין [בע"מ 41014-02-16 עיריית רמלה נ' פקיד שומה רמלה](#), "מיסים" לד/2 (יוני 2020) ה-135 [ובעמ"ה 2/90 סנונית הנדסה בע"מ נ' פקיד השומה ירושלים](#), "מיסים" ו/5 (אוקטובר 1992) עמ' ה-148.
- [12]. בין דין אזורי לעבודה, [ב"ל 30052-07-12 דה נשון טרפיק בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי](#), "מיסים אונליין" (20.5.14).
- [13]. ראו עניין [בנק יהב](#), ה"ש 11 לעיל.
- [14]. [בעמ"ה 208/67 אליגולשווילי נ' פקיד שומה למפעלים גדולים](#), פד"א א', עמ' 139 ו"מיסים אונליין", קבע בית-המשפט שהוצאות נסיעה אל מקום העבודה לא יותרו בניכוי משום שהן "הוצאות שמוציא אדם כדי להגיע למקום ייצור הכנסה" ואינן הוצאות בייצור הכנסה; הן בבג"ץ 164/56 [בנימין זאב מלק נ' פקיד השומה למחוז ירושלים ואח' פד"י יא](#), עמ' 219, נקבע כי: "הוצאות של עובד לדמי נסיעה מביתו למקום עבודתו ומשם חזרה לביתו אינן הוצאות שהוצאו על ידיו בייצור הכנסתו ואין ניכוי מותר לפי סעיפים 11 ו-12 [לפקודת מס הכנסה](#), 1947... ומאז אין להתיר הוצאות כאלה". ראו גם ע"א 190/61 [מרדכי בורק נ' פקיד השומה](#), פד"י ט"ו, עמ' 1801, שם נקבע כי על אף שהנישום נאלץ להוציא הוצאות נסיעה ממקום מגוריו למקום עבודתו או עסקו, אילו אינן הוצאות מותרות בניכוי משום שהן אינן הוצאות בייצור הכנסתו, "אלא הוצאות שמוציא אדם כדי להגיע למקום ייצור הכנסה". בד בבד, בסעיפים 34 ו-36 [לפקודת מס הכנסה](#) נקבע, שכל תושב ישראל זכאי לנקודות זיכוי כזיכוי בגין נסיעתו לעבודה ובאופן זה הותר להביא בחשבון הוצאות אלה, אף אם באופן חלקי בלבד, בחישוב המס המגיע מהעובד.
- [15]. בעניין [ורד פרי](#), ה"ש 3 לעיל, פסק בית-המשפט העליון שהוצאות היוצאות בגין טיפול בילדים והשגחה עליהם איננה הוצאה המותרת בניכוי, על-אף ששליחת הילדים למסגרות הינה תנאי ליציאת הוריהם לעבודה, וזאת כי הוצאות השגחה על ילדים סווגו כהוצאה פרטית שכן התועלת צומחת לילדים ולהורים משהייתם בהכרחית במסגרות החינוכיות, גם בלא קשר לייצור הכנסתם. נטל המס המוטל על הורים בהקשר זה, קיבל ביטוי על-ידי המחוקק במספר מישורים, בהם קצבאות ונקודות קצבה, וכן מתן נקודות זיכוי להורים בגין ילדים קטינים, בהתאם להוראות סעיף 40 [לפקודת מס הכנסה](#).