

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

טכניים (למשל, רישום הילדים בבתי ספר והעברת החפצים הפרטיים למדינה הזרה).

לצד היבטים אלו וכנגזרת מהם קיימים היבטי מס שיש ליתן עליהם את הדעת בטרם העזיבה את ישראל. שני פסקי דין (ע"מ 970/07 ועמ"ה 9048/05) וחוזר מס הכנסה 1/2012 שפורסמו לאחרונה, מהווים בעינינו הזדמנות טובה לדון ולנתח בקצרה את השלכות המס בישראל הנלוות למעבר של עובד לעבוד מחוץ לישראל.

כפי שנראה להלן, לשאלות דוגמת מיהות המעביד של העובד במהלך שהותו מחוץ לישראל- חברה ישראלית או חברה זרה, משך תקופת חוזה העבודה של העובד מחוץ לישראל, מקום מגורי משפחתו הקרובה של העובד, חשיבות רבה בבחירת מתווה המס האופטימאלי לעובד.

מתווי המס הפוטנציאליים בעת מעבר לעבודה

מחוץ לישראל

ארבעה מתווי מס עיקריים חולשים ככלל על מיסוי הכנסותיו של עובד מחוץ לישראל. במתווה המס הראשון העובד נחשב כמי שניתק את תושבותו הישראלית לצרכי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). במתווה המס השני, העובד נחשב כמי שניתק את תושבותו הישראלית לצרכי אמנת מס, ובלבד שקיימת אמנת מס בין ישראל לבין המדינה הזרה בה מועסק העובד. במתווה המס השלישי העובד ימשיך

רשומון מס בנושא מיסוי בינלאומי: "מורה נבוכים

להיבטי מס הקשורים לניוד עובדים מחוץ לישראל

"(Relocation)

תקציר הרשימה

לניוד עובדים מחוץ לישראל (Relocation) נלוות, בין היתר, השלכות מס ישראליות ובינלאומיות. ברשימה זו נציג מתווי מס שונים, הקשורים לניוד עובדים ולהשלכות אלו. לכל מתווה יתרונות וחסרונות משלו. מובן, כי בחירה במתווה המתאים צריכה להיעשות תוך בחינת מכלול הנסיבות הספציפיות של כל עובד ועובד, ותוך התייחסות לפסיקה חדשה של בתי המשפט (עניין סגמן ועניין גריידי) ולחוזר 1/2012, שפורסם לאחרונה על ידי רשות המסים, הכול כמפורט להלן.

פתח דבר

התופעה של תושבי ישראל, אשר עוזבים את ישראל לתקופות שונות על מנת לעבוד מחוץ לישראל, הינה תופעה שגורה בעשורים האחרונים. תופעה זו ידועה בשם Relocation, או ניוד עובדים, בעברית. ככל מעבר מחוץ לישראל, תופעה זו טומנת בחובה היבטים רבים, וביניהם היבטים משפחתיים (למשל, תקופת החוזה והשאלה האם לעזוב עם כל המשפחה?), היבטים משפטיים (חתימה על חוזה עבודה עם המעסיק הזר), היבטים כלכליים (למשל, גובה השכר ויוקר המחיה במדינה הזרה) והיבטים

היחיד אינו בישראל, אזי הוא יחשב כתושב חוץ לצרכי מס.

בנוסף, נזכיר, כי יחיד יוחזק כתושב ישראל, אם שהה בישראל בשנת מס מסוימת 183 ימים או יותר, או אם שהה בישראל בשנת מס מסוימת 30 ימים או יותר, וביחד עם השנתיים שקדמו לשנת המס האמורה, שהה בישראל לפחות 425 ימים.

הנה כי כן, עובד אשר מירב הזיקות יראו, כי מרכז חייו הועתק מישראל בזמן עבודתו מחוץ לישראל, יוכל לטעון, כי הוא אינו תושב ישראל לצרכי מס. לשם כך דרוש ככלל, כי המעסיק של העובד יהיה תושב זר, כי חוזה העבודה של העובד יהיה לפרק זמן בלתי מוגבל, או למספר שנים (רצוי 3 שנים ומעלה) וכי זמן שהותו של העובד בישראל במהלך עבודתו מחוץ לישראל יהיה מינימאלי, ככל הניתן. גם העתקת מגורי המשפחה הקרובה מחוץ לישראל ומכירת ו/או השכרת בית המגורים בישראל לתקופה ארוכה יכולים לסייע.

עובד, אשר יצליח להוכיח, כאמור, כי מרכז חייו מצוי מחוץ לישראל במהלך עבודתו אצל המעסיק הזר, ייחשב כתושב חוץ. בתור שכך, הוא לא יהיה חייב במס על הכנסותיו שהופקו מחוץ לישראל, ובנוסף, הוא כלל לא יידרש לדווח עליהן בישראל. כלומר, פטור ממס וחשוב לא פחות, פטור מדיווח. עם שובו לישראל יתכן ויהיה אף זכאי להטבות הניתנות לתושב חוזר, כהגדרתו בסעיף 14(ג) לפקודה.

כפי שנראה להלן, סביר, כי רשות המסים תתנגד לניתוק תושבותו הישראלית של יחיד, אשר עזב לעבוד מחוץ לישראל לתקופה קצובה של מספר

להיחשב כתושב ישראל לצרכי מס ויחולו על חישוב המס של הכנסותיו הזרות כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982 (להלן: "הכללים"). במתווה הרביעי, העובד, גם כן ימשיך להיחשב כתושב ישראל לצרכי מס ויחולו לגבי אופן חישוב הכנסותיו הזרות תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972 (להלן: "התקנות"). נסקור להלן כל אחת מהחלופות האמורות, תוך בחינה של היתרונות והחסרונות של כל חלופה ויחסי הגומלין ביניהן.

מתווה המס הראשון – ניתוק תושבות לצרכי דין

פנימי (הפקודה)

שאלת התושבות של עובד לצרכי הדין הפנימי (הפקודה) תוכרע ככלל באמצעות מקום מרכז החיים של העובד ובהתאם לפרמטרים המפורטים בסעיף 1 לפקודה ובפסיקה רלוונטית (ראו למשל ע"א 477/02 ועמ"ה 7038/03). מובן, כי דיון ממצה בשאלת מרכז החיים של העובד חורג מגבולות רשימה זו. עם זאת, ניתן לומר לענייננו, כי על פי מבחן "מרכז החיים" יש לבחון את מרבית זיקותיו של היחיד ולקבוע בעזרתם אם מרכז חייו מצוי בישראל. מקום בית הקבע, מקום המגורים של היחיד ובני משפחתו, מקום האינטרסים הכלכליים והחברתיים ומבחינה משנה נוספים יכריעו בסוגיה. כמו כן, הפסיקה מורה, כי לצד מבחנים אלו, המהווים מבחנים אובייקטיביים, יש לבחון את כוונתו של היחיד. דהיינו, היכן הוא רואה את מרכז חייו מבחינה סובייקטיבית. אם ימצא, כי הן מבחינה אובייקטיבית והן מבחינה סובייקטיבית מרכז חייו של

מרכז האינטרסים החיוניים שלו, המקום בו הוא נהג לגור ומדינת האזרחות של העובד. כל מבחן נחות מהמבחן שקדם לו ומהווה כלל הכרעה בפני עצמו. לאמור, במידה ונמצא, כי בית הקבע של העובד ממוקם במדינה הזרה ולא במדינת ישראל, העובד יסווג לאלתר כתושב המדינה הזרה לצרכי אמנת המס. במידה ונתקשה להחליט על מקום בית הקבע של העובד נעבור לבחון את מרכז האינטרסים החיוניים שלו, וכן הלאה.

לאחרונה במסגרת חוזר מס הכנסה 1/2012 שכותרתו "קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל" (להלן: "החוזר"), נדונו שני מקרים העוסקים בנייתוק תושבות על פי אמנה.

בסעיף 2.6 לחוזר נדון עניינו של יחיד, אשר ביצע רילוקיישן למדינת אמנה לתקופה שעולה על שלוש שנים. היחיד, אזרח ישראלי, עזב את ישראל יחד עם אשתו ובתו למדינת אמנה. העזיבה נעשתה על רקע קבלת הצעת עבודה מחברת האם הזרה של החברה הישראלית, בה הועסק העובד לפני העזיבה. מועד העזיבה חל בסוף שנת 2007 ומועד החזרה לישראל היה שלוש שנים מאוחר יותר, בסוף שנת 2010. ימי השהייה של היחיד ובת זוגו לא עלו על 40 יום לשנה בשנים 2010-2008. ליחיד הייתה דירה ששכר לכל תקופת שהותו במדינת האמנה. מנגד, לא היה בנמצא ליחיד ולמשפחתו בית בישראל. העובד ביקש מרשות המסים, שתכיר בו כתושב חוץ לעניין אמנת המס החל מיום עזיבת המשפחה את ישראל. רשות המסים קיבלה את

שנים שלאחריה שב לישראל (והשוו למשל להחלטת מיסוי 22/07).

מתווה המס השני – ניתוק תושבות לצרכי אמנת

מס

אפשרות נוספת, שיש לבחנה, לעניין מעמדו של העובד לאחר עזיבתו את ישראל, הינה האפשרות, כי העובד הפך להיות תושב המדינה הזרה לצרכי אמנה למניעת כפל מס (להלן: "אמנת מס"), ככל שקיימת, בין אותה מדינה לבין ישראל. ישראל חתומה כיום על כחמישים אמנות למניעת כפל מס. סעיף 196(א) לפקודה, קובע, כי הוראות אמנת מס, גוברות, ככלל, על הוראות דיני המס המקומיים. כלומר, אף אם נמצא לכאורה, כי העובד אינו ניתק את תושבותו לצרכי הפקודה, עדיין ניתן לטעון, כי העובד אינו נחשב כתושב ישראל לצרכי אמנת המס. היתרון בסיווג עובד כתושב חוץ לצרכי אמנת מס, קיים באשר לפי המודל המקובל של אמנות המס (למשל, אמנת מודל ה-OECD) עליהן חתומה ישראל, הכנסות שכר, לא תהיינה כפופות ברגיל למס בישראל. הפטור יינתן, ביחס להכנסות שכר שהופקו מחוץ לישראל במהלך תקופת סיווגו של העובד כתושב מדינת החוץ לצרכי אמנת המס. החיסרון קיים בכך, שלכאורה סיווגו כתושב חוץ לצרכי אמנת מס אינו פוטר את העובד מחובת דיווח בישראל על הכנסותיו מחוץ לישראל. על מנת לקבוע, האם העובד נחשב לאחר עזיבתו את ישראל כתושב מדינת החוץ יש להתייחס דרך כלל למבחנים הבאים ולפי סדרם: מקום בית הקבע של העובד,

דוגמאות אלו ממחישות היטב את עמדת רשות המסים לתושבותו של יחיד, אשר מבקש לעשות רילוקיישן לתקופה מוגבלת בזמן. עמדה זו מטבע הדברים אינה נטולת ביקורת. כך ניתן לטעון למשל, כי אין כל אחיזה חוקית או פרשנית לרף שלוש השנים הקבוע בחוזר. לא ברור מהיכן שואב החוזר את שלוש שנות השהייה מחוץ לישראל, אשר רק לאחריהן מתאפשר ניתוק התושבות לצרכי אמנת המס. בעינינו מדובר ברף שרירותי, המתעלם מכך שגם קביעת תושבות לצרכי אמנת מס מבוססת על מבחן עובדתי פרטני ולא על חזקות מספריות שרירותיות. יתרה מזו, סעיף 2.7 לחוזר מכפיף לפתע את מבחן בית הקבע למבחן האינטרסים החיוניים, למרות שככלל מבחן בית הקבע בחלק ניכר מאמנות המס גובר על מבחן האינטרסים החיוניים ומהווה מבחן נפרד ועצמאי. ניתן גם לבקר את ההחלטה בסעיף 2.6 לחוזר, לפיה נותקה התושבות של היחיד וזוגתו רק כחצי שנה לאחר מועד העזיבה, לא כל שכן, לאור העובדה, כי היחיד קיבל אישור תושבות ממדינת האמנה זמן קצר לאחר מועד העזיבה. עמדה זו עלולה לחשוף את היחיד וזוגתו לכפל מס וספק אם עומדת בקנה אחד עם הפרשנות המקובלת לאמנות כפל מס. גם ההבחנה שעורך החוזר בין תושבות לצרכי אמנת מס לבין תושבות לצרכי הפקודה ראויה לביקורת. על כך ברשימה אחרת.

שני מתווי המס הבאים חלים באופן חלופי, ככלל, על יחיד, אשר עוזב את ישראל לצרכי עבודה, אך נותר

בקשתו. ההחלטה שניתנה בעניין קבעה, כי מאחר והיחיד ובני משפחתו התגוררו דרך קבע במדינת האמנה, הם יחשבו כתושבי מדינת האמנה לצורכי אמנה. סיווגם זה יחל רק חצי שנה לאחר מועד העזיבה של ישראל. הובהר בסעיף, כי תוקף החלטה זו יפה לצרכי אמנת המס בלבד ולא לצורך הדין הפנימי (תושבות המשפחה לפי הפקודה).

בסעיף 2.7 לחוזר נדון מקרה דומה בו ביצע יחיד רילוקיישן למדינת אמנה, אך בשונה מהדוגמה הקודמת, תקופת עבודתו של היחיד הייתה פחותה משלוש שנים. היחיד, אזרחי ישראל, עזב את ישראל יחד עם משפחתו למדינת אמנה בחודש דצמבר 2008. בבעלותם של היחיד ומשפחתו היה בית בישראל שהושכר למשך כל תקופת שהייתם מחוץ לישראל. המשפחה שכרה דירה למגורים לאורך כל תקופת שהייתם במדינת האמנה. היחיד נחשב כתושב מדינת האמנה החל מ-1 לינואר 2009. בני הזוג כלל לא שהו בישראל בעת תקופתם מחוץ לישראל. עם סיום משרתו של היחיד בחברת האם הזרה, בתחילת חודש מרץ 2011, חזרה המשפחה לישראל. היחיד וזוגתו ביקשו שיכירו בהם כתושבי חוץ לעניין אמנת המס ממועד עזיבתם את ישראל. הם נענו בשלילה. נקבע, בחוזר, כי היות והיחיד ומשפחתו התגוררו במדינת האמנה תקופה הקצרה משלוש שנים (שנתיים ושלושה חודשים), אזי **"המעבר למדינת האמנה חל לצורך עבודה בלבד ולא לצורך מגורי קבע"**. לכן, בראייתה של רשות המסים טרם התהווה להם בית קבע מחוץ לישראל.

ילדיו הגרים עמו- בסכום שלא יעלה על הסכום הנקוב בתוספת או על הסכום שהחזיר לו מעבידו, לפי הנמוך שביניהם". חשוב להדגיש, כי לשון ההוראה יוצרת עיוות. עובד ששילם על הוצאות הדיור מכיסו ולא קיבל החזר בגין ממעבידו, לא יהיה רשאי לנכות הוצאה על דיור. לעומת זאת, עובד ששילם הוצאות הדיור וקיבל החזר ממעבידו, יוכל לדרוש בניכוי הוצאות אלו עד גובה החזר מהמעביד. כלומר, מתקבל מצב בלתי מאוזן במסגרתו נוצר חיסרון כיס לעובד שאינו מקבל החזר הוצאות דיור מהמעביד וכפל הטבה לעובד שמקבל החזר ממעבידו ועדיין רשאי לנכותה לצרכי מס. מצב מוקשה זה אושר לפני מספר חודשים בעניין סגמן (ע"מ 970/07). לאור לשון ההוראה קבע בית המשפט המחוזי באותו עניין, בין השאר, כי הוצאות דיור ששולמו על ידי עובד בסין לא יותרו לעובד בניכוי, היות ולא הוכח, כי ההוצאות הוחזרו לעובד על ידי מעבידו. מעניין, כי דרישתו של העובד לנכות הוצאות חינוך לילדיו נדחתה באשר נמצא, כי העובד קיבל החזר מחברה מקומית הקשורה למעביד. כמו כן, בית המשפט מדגיש את חשיבות התיעוד של ההוצאות, כתנאי להתרתן לצרכי מס, ובלשונו: "הכללים קובעים תנאי להכרה בניכוי ההוצאות. התנאי הבסיסי המופיע ברישא לסעיף 6 לכללים הינו כי "הוגשו מסמכים או קבלות לאימות כל הוצאה". אי תיעוד מספק של ההוצאות היה בעוכריו של העובד באותו עניין.

החיסרון המרכזי של הכללים טמון בכך, שההכנסה החייבת המחושבת בהם מוכפלת במדרגות מס

תושב ישראל לצרכי מס בעת עבודתו מחוץ לישראל. הבחירה בין מתווים אלו תעשה בהתאם להוראות הדין הרלוונטיות ונסיבות המקרה הספציפי, כמפורט להלן:

מתווה המס השלישי: כללי מס הכנסה (בעלי

הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982

בהתאם להוראות סעיף 1 לכללים ולענייננו, הכללים חלים על עובד תושב ישראל, אשר נשלח על ידי מעביד ישראלי לצורך ביצוע עבודה לתקופה רצופה העולה על 4 חודשים. "מעביד" מוגדר באותו הסעיף כ- "מעביד שהוא תושב ישראל, מדינת ישראל, רשות מקומית בישראל, הסוכנות היהודית לארץ ישראל, הקרן הקיימת לישראל או קרן היסוד – המגבית המאוחדת לישראל".

משטר הכללים מעגן חישוב מס מורכב ומיוחד ביחס להכנסה של העובד, המופקת מחוץ לישראל. כך, בין היתר, סעיף 5 לכללים, מאפשר קבלת פטור ייחודי ממס (שיכול להסתכם באלפי דולרים לחודש), המחושב כאחוז מהמשכורת הבסיסית כהגדרתה בכללים ובכפוף להכנסתו של העובד בפועל. פטור זה מחליף ככלל את נקודות הזיכוי הקיימות בפקודה. סעיף 6 לכללים מסדיר שורה של ניכויים לצרכי מס, לרבות את תקרת ההוצאה המותרת לאותם ניכויים - הוצאות חינוך ילדים (סעיף 6(2)), הוצאות טיפול רפואי (סעיף 6(3)) והוצאות אש"ל (סעיף 6(3)). סעיף 6(1) לכללים עוסק בהתרת הוצאות דיור לעובד ומשפחתו וקובע, כי יותרו לעובד בניכוי "הוצאות בשל דיור שלו, של בן זוגו או של

לח"ל על ידי מעביד ישראלי לצורך ביצוע עבודה לתקופה קצרה מארבעה חודשים ; עובד הנשלח לח"ל על ידי מעביד ישראלי לצורך ביצוע עבודה לתקופה רצופה שאינה עולה על ארבעה חודשים. למיטב ידיעתנו, טרם ניתנה פסיקה בשאלת התחולה של הכללים או התקנות ביחס לעובד, אשר נשלח לתקופה ארוכה מ-4 חודשים, אך אינו שווה ברצף מחוץ לישראל מעל פרק זמן זה. למשל, בשל ביקורים משפחתיים שהעובד עורך בישראל אחת למספר חודשים.

בדומה לכללים גם התקנות מסדירות שורה של הוצאות, המותרות בניכוי לעובד, השווה בחו"ל. הוצאות טיסה, הוצאות לינה, הוצאות אחרות (הוצאות אש"ל) והוצאות חינוך.

בניגוד לכללים, חישוב המס נעשה לפי חישוב מס רגיל, המתחשב, בין היתר, בנקודות הזיכוי ובמדרגות המס הקיימות בסעיף 121 לפקודה.

לאחרונה, בפסק הדין בעניין גריידי (עמ"ה 9048/05), דן בית המשפט המחוזי בניכוי הוצאות אש"ל שהתקבלו בעת נסיעת עבודה מחוץ לישראל. המערער באותו עניין היה שוחט, אשר עבד כשכיר של מספר חברות המייבאות בשר כשר מחו"ל. לצד שכרו החודשי עבור העבודה בחו"ל, קיבל המערער תשלום במזומן עבור דמי אש"ל לכיסוי הוצאותיו בחו"ל. בפועל נתברר, כי הוצאות אלו הוצאו על ידי העובד רק בסופי שבוע. בימי אמצע השבוע המערער כלל לא נדרש להוצאות הנ"ל, היות וקיבל מקום לינה וכלכלה ממפעלי הבשר איתם עבד. פקיד השומה, לא הסכין להתיר חלק מהוצאות האש"ל

דולריות, השמורות לכללים בלבד. מדרגות אלו לא עודכנו בעשרים השנה האחרונות וכפועל יוצא מכך אין אינן מותאמות למדרגות המס השקליות בסעיף 121 לפקודה. כך לדוגמה, עובד אשר הכנסתו החייבת ממשכורת החוץ לאחר כל הניכויים והזיכויים המותרים בכללים הינה כ- 16,500 ₪, ימוסה בשיעור המס הגבוה ביותר בכללים - 48%. אם נשווה לסעיף 121 לפקודה, לאחר יישום המלצות וועדת טרכטנברג, הרי שבשנת 2012, עובד ימוסה בשיעור מס של 48%, על הכנסה חודשית מעל לסכום של 40,790 ₪. על רקע דברים אלו, דומה, כי הגיע העת ליזום תיקון לכללים, אשר יתאימו לרוח הזמן והתקופה.

לבסוף, הכללים מאפשרים גם לקבל זיכוי בגין מיס כפל ששולמו במדינת החוץ בגין עבודת העובד (סעיף 10). יצוין, בהקשר לכך, כי לפי אמנות המודל המקובלות (ראו למשל סעיף 19 לאמנת המודל של ה-OECD), המיושמות באמנות המס של ישראל, תשלום המשתלם לעובד ישראלי על ידי הממשלה או גוף הקשור אליה, לרבות רשות מקומית עבור ביצוע שירותים במדינה הזרה, יהיה פטור על פי רוב ממס במדינה הזרה.

מתווה המס הרביעי: תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972

התקנות מהוות מעין ברירת מחדל עבור עובד שנותר תושב ישראל ובמקביל לא ניתן ליישם לגביו את הכללים. כך למשל, עובד המועסק על ידי מעסיק שאינו תושב ישראל (מעסיק זר); עובד הנשלח

ביטוי בתלוש השכר של העובד. ההנחה המקובלת של אותן חברות דומה להנחה של המערער בעניין גריידי. דהיינו, עצם קיומה של תקרה מחד והעדר דרישה להצגת קבלות מאידך, מאפשרת את ניכוי ההוצאה ללא דיווח על החזר ההוצאה בתלוש המשכורת של העובד. פסק הדין מבהיר, כי מעתה על מנת לסווג את התשלום לעובד כהחזר הוצאות, יהיה על החברות לוודא שהוצאות האש"ל הוצאו בפועל על ידי העובד (בין אם על ידי דרישת תיעוד מתאים ובין אם על ידי תצהיר בפועל). אחרת, כדבריו של בית המשפט מדובר בשכר מוסווה, אשר חייב לבוא לידי ביטוי בתלוש השכר של העובד.

סיכום

ברשימה זו ראינו, כי עומדות ליחיד אשר יוצא לעבוד מחוץ לישראל ארבע חלופות מס עיקריות. כל חלופה משפיעה באופן שונה על חבות המס ועל חובת הדיווח של היחיד בישראל. מובן, כי הבחירה בכל אחת מהחלופות חייבת להיעשות בהתאם לנסיבות המקרה הספציפי. בנסיבות מסוימות יתאפשר אף שילוב בין החלופות. מצאנו, כי חלופת ניתוק התושבות לצרכי הפקודה, מאפשרת ככלל פטור מדיווח ומחבות מס בישראל על הכנסות שהופקו מחוץ לישראל. חלופה זו אפשרית בעיננו, כאשר מדובר בין היתר על שהות ארוכה מחוץ לישראל ומחייבת היערכות מבעוד מועד של העובד ובני משפחתו. חלופת ניתוק התושבות לצרכי אמנת מס, רלוונטית כמובן רק בעת ביצוע רילוקיישן למדינת אמנה. חלופה זו מאפשרת קבלת פטור על הכנסות

בניכוי לצרכי מס. לטענתנו, לא ניתן לדרוש ניכוי הוצאות אש"ל ע"פ התקנות אם הוצאות אלו לא הוצאו בפועל על ידי הנישום. המערער טען מנגד, בין היתר, כי התקנות מכירות בהוצאות לינה וכלכלה (הוצאות אש"ל) עד רמה מסוימת ללא צורך בהצגת קבלות. מכאן מסיק המערער כי מקבל התשלום זכאי לבחור את אופן השימוש בסכומים, ולהימנע מהוצאה בפועל.

בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה ובחר להבהיר, כי "הקריטריון לניכוי העולה מהוראות החוק, הוא השימוש בכספים, דהיינו, הוצאתם בפועל". נגזר מכך, לשיטתו של בית המשפט, כי עצם העובדה, שהתקנות מורות, כי הסכומים עד לתקרה מסוימת מותרים בניכוי, אין בה כדי ללמד שלא נדרש שההוצאה תהא הוצאה בפועל. גם העובדה, שהמשיב אינו נוהג לדרוש הצגת קבלות להוכחת הוצאות אלו, כל עוד הן מתחת לרמה שנקבעה בתקנות, אינה מאפשרת לנישום ליהנות מהסכום האמור מבלי שהוציא הוצאה בפועל. באופן פרקטי, לשם קבלת החזר, נדרש העובד להציג את הקבלות בגין ההוצאות האש"ל. עם זאת, בית המשפט מנחה, כי ניתן גם להסתפק בתצהיר של העובד, לפיו הוציא את הוצאות האש"ל בפועל.

דומה, כי לפסק הדין בעניין גריידי חשיבות רבה בכל הקשור לחברות בעלות פעילות בינלאומית. למיטב ידיעתנו, חברות רבות נוטות לסווג את דמי האש"ל המשולמים לעובד שנשלח לחו"ל כהחזר הוצאות עד לתקרה המותרת בתקנות, ללא שהחזר זה בא לידי

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח)
מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר
המשרד www.ampeli-tax.co.il.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ
משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ
עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או
אחרים המסתמכים על רשימה זו.

מחוץ לישראל, אך ספק אם מקנה פטור מדיווח
בישראל גם על ההכנסות שהופקו מחוץ לישראל.
בחוזר שפורסם לאחרונה מחזיקה רשות המיסים
בעמדה, לפיה עובד אשר שוהה מחוץ לישראל פחות
משלוש שנים, אינו מנתק את תושבותו גם לצרכי
אמנת מס. מדובר בעמדה פרשנית בלבד של רשות
המיסים, אשר ניתן לקרוא עליה תיגר במקרים
המתאימים. שתי החלופות הבאות, יוצאות מנקודת
מוצא, כי העובד שנשלח לעבוד מחוץ לישראל נותר
תושב ישראל לצרכי מס. ציינו בהקשר לכך את
הכללים שחלים ככלל על עובד השוהה מעל ארבעה
חודשים מחוץ לישראל ונשלח על ידי מעביד ישראלי.
התקנות לעומתן פועלות כברירת מחדל. לאור
הכשלים הקיימים בכללים, כמפורט לעיל, מומלץ
למעבידים ולעובדים לבחון בטרם עת, אימוץ
התנהלות, אשר תאפשר יישום של התקנות על פני
הכללים. כן יש ליתן את הדעת לדגשים העולים
מפסיקת בתי המשפט בעניין **סגמן** ביחס לכללים
ובעניין **גריידי** ביחס לתקנות.

לסיכום, בחירה בחלופה המתאימה בנסיבות
המקרה הספציפי יכולה להיטיב עם עובד, שיוצא ו/או
נשלח לעבוד מחוץ לישראל. במקרה הצורך, רצוי
שמעבידים יעשו את בחינת החלופות עבור עובדיהם
בטרם שליחתם לעבודה מחוץ לישראל. מומלץ אף
שהבחינה תעשה בשיתוף פעולה עם העובד לפני
מעברו של העובד לחוץ לישראל וזאת בכדי לתאם
את ציפיותיהם של העובד והמעביד ולאמץ את
מתווה המס האופטימאלי בראיית שני הצדדים.