



## מיסוי ישראלי - מענקי קורונה - הוצ' שכר הנהלה כהוצאה קבועה

ביום 15.8.2023 ניתן פסק דין בנושא מענקי קורונה בעניין פרינטופ סחר בע"מ ("החברה") נ' רשות המיסים (עמ"נ 50021-08-22), ועל פיו זכתה החברה בתוספת מענקים משמעותית. משרדנו בשיתוף עם עמיתנו עו"ד אמנון סמרה, ליווה את החברה החל משלב ההשגה, דרך הייצוג בערר ועד לפסק דין של ביהמ"ש המחוזי.

החברה עוסקת במכירה ושיווק של מוצרי פרסום ומתנות לחברות וועדים ובין לקוחותיה העיקריים, משרד הבטחון. בחברה מועסקים כ- 20 עובדים, בין היתר בעלת השליטה כמנכ"לית החברה ובניה כ- סמנכ"לים, ומרבית העובדים עובדי יצור ומכירות. בתקופה מאי 2020 ועד יוני 2021 החברה חוותה ירידה במחזורים בשיעור שבין 63% ועד 74%. החברה הגישה בקשות למענקי השתתפות בהוצאות קבועות בהתאם לנוסחה בפרק ו' לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה) (להלן - "החוק") לשבע תקופות זכאות.

רשות המיסים ביקשה להגביל את סכומי המענקים לסכום ההוצאות הקבועות וזאת לאחר שטענה, כי המענקים, בהתאם לנוסחה שבחוק, עולים משמעותית על סך הוצאותיה הקבועות בתקופות הזכאות. בהוצאות השכר, כלל טענתה העיקרית של רשות המיסים הייתה כי הוצאות שכר אינן באות בגדר "הוצאות קבועות", זאת בהתאם לדברי ההסבר לחוק הקובעים "רכישות מספקים ותשלומי שכר" כדוגמה להוצאות משתנות.

ועדת הערר שדנה בערר החברה קבעה בפסק דין שניתן ביולי 2022 (ערר 1008-22 ונוספים) כי יש לחלק את שכר העובדים ל- 2 קבוצות: האחת כוללת את המנכ"לית ו- 2 הסמנכ"לים (בעלת החברה ושני בניה) והשנייה כוללת את המזכירה, הנהלת החשבונות, גרפיקאית, נהג ומחסנאים.

ועדת הערר קבעה כי נחה דעתה כי העסקת הסמנכ"לים נחוצה לצורך הישרדות העסק ו"שמירה על הקיים" וכי גם המשך פעילותה של המזכירה היה נחוץ לפעילות הסמנכ"לים, ולפיכך פסקה כי יש בהוצאות שכרם של אלו בלבד, כהוצאה קבועה

בנוסף להוצאות הקבועות, משרדנו בשיתוף עם עמיתנו עו"ד אמנון סמרה, ליווה את החברה החל משלב ההשגה, דרך הייצוג בערר ועד לפסק דין של ביהמ"ש המחוזי. בשבתו כביהמ"ש לעניינים מנהליים. ביהמ"ש קיבל את ערעור החברה בחלקו וקבע:

לרשות המיסים הסמכות להתחשב בגובה ההוצאות הקבועות, מקום בו קיים פער משמעותי בין המענק המבוקש המחושב על פי הנוסחה לבין ההוצאות הקבועות של העסק.

יש להדגיש כי ביהמ"ש מסייג קביעה זו למקרים בהם קיים פער משמעותי בין סכום ההוצאות הקבועות לסכום המענק המחושב ע"פ הנוסחה. לעמדת ביהמ"ש "אין פסול בכך שהמשיבה, ובעקבות כך הוועדה, בחנו את הוצאותיה הקבועות של המערערות, ומשעה שמצאו כי קיים פער משמעותי בין הוצאות אלו לבין סכום המענק המבוקש, סברו שיש להגבילו לגובה אותן הוצאות קבועות".

בנוגע לשאלה מה נכלל בהוצאות הקבועות קובע ביהמ"ש כי יש מקום להתערב בהחלטת ועדת הערר:

**נקודת המוצא הינה כי העוסק זכאי למענקים בהתאם לנוסחה שבחוק!** לעמדת ביהמ"ש כד הדבר לא רק בהקשר להוכחת הקשר הסיבתי, אלא גם במקרה שבו רשות המיסים מבקשת להגביל המענקים לסכום ההוצאות הקבועות, ומקל וחומר כאשר רשות המיסים מאחרת איחורים משמעותיים במתן החלטות, שאז מוטל עליה נטל מוגבר, מבלי שחזקת התקינות המנהלית תעמוד לימינה, כנקבע בהלכת פודולסקי.

חברים נכבדים אנו  
מתכבדים לפרסם  
בזאת את מבזק מס  
מספר 980

### נושאי השבוע:

#### מיסוי ישראלי

מענקי קורונה - הוצ' שכר הנהלה כהוצאה קבועה

#### מיסוי בינלאומי

מיסוי ספורטאים ואמנים בהתאם להוראות האמנה עם ארה"ב (הלכת הפועל אוסישקין)

#### ביטוח לאומי

פתיחת תיק ברשות המיסים אינה מבטיחה לעובד עצמאי זכות לדמי פגיעה

#### האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



התאמות כאלה ואחרות, ויש לקבלה במלואה.  
לעמדת ביהמ"ש קביעת ועדת הערר כי גם הוצאה שנקבעה כהוצאה קבועה יש להגביל לשיעור הירידה במחזורים, יש בה משום התערבות יתר. יש להניח כי גם ההוצאות הקבועות "המובהקות" משמשות לשם הפקת הכנסה, ולמרות זאת יש מקום לתת את מלוא המענק בגינן. עוד מציין ביהמ"ש את המגבלות בתוך נוסחת המענקים של שני המקדמים שמטרתם הגבלת סכום המענקים לסכום ההוצאות הקבועות (עד 15% מהמחזור)."

לעמדתנו, מן הראוי הוא כי קביעת ביהמ"ש, שלמנהל הסמכות לבחון את גובה ההוצאות הקבועות בעסק ולהגביל את סכום המענק לסכום זה, תיושם גם במקרים בהם ההוצאות הקבועות גבוהות משמעותית מסכומי המענקים המחושבים ע"פ הנוסחה, קל וחומר כשביהמ"ש מצדיק את קביעת מקדם ההשתתפות בהוצאות הקבועות לפי ההוצאות הקבועות. בהתייחס לכך שגם הוצאות ש, בעיקר של הבכירים שאינם "עובד ייצור", מהוות הוצאות קבועות, פסיקת ביהמ"ש עשויה להיות לעזר לאותם עוסקים שטרם התקבלו החלטות סופיות בעניינם, לצערנו, הם לא רבים, ככל הנראה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח רונית בר ולרו"ח (משפטן) בועז כהן, ממשרדנו.

- ביהמ"ש אינו מקבל את ההבחנה שעשתה ועדת הערר בין שכר המנכ"לית לשכר הסמנכ"לים, וקבע כי לא הוכח כל הבדל בנחיצות בין העסקת הסמנכ"לים, שהוכחה נחיצותם להנחת דעתה של ועדת הערר, למנכ"לית העומדת בראש החברה ומתווה הן את פעילות הסמנכ"לים, הן את פעילות יתר העובדים, שלא הוצאו לחל"ת.

- לשאלה האם הוצאות שכר מהוות הוצאות קבועות, קובע ביהמ"ש: **"איני סבור כי הוצאות שכר תחשבה כהוצאות קבועות רק במקרים חריגים וקיצוניים, כדי מצב שבו מדובר בשכרו של מנהל עסק שסגר את שערו והמטפל ב"כיבוי שריפות" בלבד"**.

ביהמ"ש מציין כי המחוקק התייחס לכך שעקב הירידה בפעילות יקטן כוח העבודה, ונתן לכך ביטוי בנוסחה ב"סכום השכר הנחסך" בשל עובדים שהוצאו לחל"ת.

העולה מכך, ששכר העובדים שנותרו, ובעיקר הבכירים, **הינם עובדים חיוניים ולכן המסקנה המתבקשת הינה שהוצאות השכר שלהם הינן הוצאה קבועה. בכל מקרה קובע ביהמ"ש כי יש לבחון כל מקרה לגופו.**

- ביהמ"ש מבטל את קביעת ועדת הערר שהחליטה כי הוצאות השכר יוכפלו במקדם הירידה במחזורי הפעילות וקובע כי מקום בו נקבע כי מדובר בהוצאה קבועה, אין כל מקום לערוך בה

## מיסוי בינלאומי - מיסוי ספורטאים ואמנים בהתאם להוראות האמנה עם ארה"ב

### (הלכת הפועל אוסישקין)

**חבות במס בדין הפנימי בישראל:**

הספורטאים הזרים שהם שכירים של קבוצות ישראליות, חייבים במס בישראל בהתאם להוראת סעיף 2(2) לפקודה בגין הכנסת עבודה שהפיקו בישראל בשנת המס. יצוין כי תקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח - 1998 מעניקות הקלות בנוגע לשיעור המס (25%) והוצאות שהייה שיובאו בחשבון בעת קביעת ההכנסה החייבת של ספורטאים זרים.

**בחינת הוראות האמנה למניעת כפל מס בין ישראל וארה"ב:**

- סעיף 17(1) לאמנה מאפשר לשתי המדינות (ישראל

במקרים רבים "בדרגים ציבוריים" בכלל ובפרט ספורטאים זרים תושבי ארצות הברית מגיעים לישראל במסגרת עיסוקם לתקופה קצובה.

לאחר מספר פסיקות בנושא (שיפורטו בקצרה

בהמשך), **נפסק לאחרונה פס"ד בביהמ"ש העליון**

**בעניין קבוצת הכדורסל הפועל אוסישקין (ע"א**

**8416/21) המאשר את פס"ד המחוזי (ע"מ 42976-01-**

**18 + ע"מ 21532-03-18) ומבהיר את אופן מיסויים של**

אלו, מבחינת הוראות אמנת המס בין ישראל לארצות

הברית. נציין באמרת אגב, שפסק הדין המחוזי דן גם

בסוגיית מס השכר, שלא תידון במבזק זה.

האמור במבזק זה,  
אינו מהווה חוות דעת,  
סקירת הדין הרלוונטי  
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



ומשתכר סכום של \$70,000 לשנה - בדוגמה זו קיימת לישראל זכות מיסוי מכוח סעיף 17 (הוא מקבל את שכרו מהקבוצה הישראלית) למרות שעל-פי סעיף 18 ההכנסה ברוטו אינה עולה על \$400 ליום ( $70,000/200=350$ ).

**לסיכום, מפסק הדין עולה כי מצב שבו לבדן ציבורי זר הכנסה בישראל אשר ניתן לחייבה במס בהתאם לסעיפים 16 או 17 לאמנה, אין אנו נזקקים כלל לסעיף 18. רק במקרים בהם לא ניתן לחייב את ההכנסה בישראל מכח סעיפים 16 ו-17 יש, לבדוק אפשרות של מיסוי ההכנסה בישראל מכח סעיף 18 לאמנה.**

הסוגייה נדונה בעבר בביהמ"ש המחוזי בערעור מ"ה בעניין עמותת אליצור אשקלון (2008), שם נקבע כבפס"ד אוסישקין (ע"מ 505/04, ראו מבזקנו מס' 270). הסוגייה נדונה שוב בביהמ"ש המחוזי בעניין עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל (עמ"ה 1051/04 + ע"מ 1061/05), שם דווקא נפסק ע"י כבוד השופט אלטוביה, בין השאר לאור עדותו של מר משה גביש, לשעבר נציג מס הכנסה ושותף למו"מ לכריתת האמנה עם ארה"ב, כי בניסוח סעיף 18 לאמנה, התכוונו מנסחי האמנה להיטיב עם ספורטאי חוץ תושבי ארה"ב;

בהתאם נקבע, כי יש לפרש את סעיף 18 לאמנה כהסדר מיוחד להרשאה לחיוב במס על-ידי מדינת המקור, שאין להוסיף עליו את הוראות סעיף 17 לאמנה.

ואולם כפי שנכתב לעיל, ביהמ"ש העליון חתם את הגולל על ה"וויכוח" בפרשנות סעיף 18 לאמנה, וקבע כי הפרשנות והישום הינם לפי פס"ד אוסישקין ולא לפי פס"ד ראשל"צ.

### מספר הערות נוספות:

- הקביעה בפסק הדין תקפה לכלל הספורטאים והאמנים הפועלים בישראל.

- הקביעה בפסק הדין תקפה לספורטאים ואמנים הפועלים בישראל כעצמאיים ולא רק כשכירים. בעניין זה יודגש, שבהתאם לסעיף 16 לאמנה עם ארה"ב, זכות החיוב של ישראל קמה רק אם היחיד האמריקאי שוהה בישראל לפחות 183 ימים בשנת המס (ביתר האמנות, ככלל, נבחן קיומו של "בסיס קבוע" בישראל).

וארה"ב) למסות את הכנסת העבודה של הספורטאים הזרים.

עם זאת - סעיף 17(2) לאמנה קובע כי בהתקיים 4 תנאים מצטברים, מדינת המקור (ישראל) מחוייבת להעניק פטור ממס לגבי הכנסת עבודה בישראל, בנייהם - כאשר הספורטאי הוא שכיר של מעביד זר, וכאשר הספורטאי שוהה בישראל פחות מ-183 יום בשנת המס.

בנסיבות המקרה שלפנינו, בהן הספורטאים הזרים הינם שכירים בקבוצה הישראלית, לא התקיימו כל ארבעת התנאים המצטברים לפטור, ולפיכך לישראל קיימת זכות מיסוי בהתאם לסעיף 17 לאמנה.

- סעיף 18 לאמנה מתייחס להכנסה שהפיק "בדרך ציבורי". בסעיף נקבע במפורש כי ספורטאי ייחשב כ"בדרך ציבורי", וכי על אף סעיפים 16 (הדן במיסוי עצמאיים) ו-17 (הדן במיסוי שכירים), הכנסה שהפיק יחיד שהוא תושב של מדינה מתקשרת אחת (במקרה שבפנינו - ארה"ב) מביצוע שירותים אישיים במדינה המתקשרת האחרת כבדרך ציבורי (במקרה שבפנינו - ישראל), כגון אמן תיאטרון, קולנוע, רדיו או טלוויזיה, מוסיקאי, או ספורטאי, רשאית המדינה המתקשרת האחרת (ישראל) לחייבה במס, אולם רק אם סכומה ברוטו של הכנסה זו עולה על 400 דולר של ארצות הברית, או שקולתם בלירות ישראליות, לכל יום שאותו אדם נוכח במדינה המתקשרת האחרת (ישראל) לשם ביצועם של שירותים כאמור בה.

הסוגייה העומדת בלב פסק הדין, היא היחס שבין סעיפים 16 ו-17, לבין סעיף 18:

לטענת רשות המיסים וכפי שנפסק - סעיף 18 בא להוסיף ולהרחיב את סמכות המיסוי של מדינת המקור (בעניינינו - ישראל) ואין בו כדי לגרוע מתוקף סעיפים 16 ו-17, על אף היותו סעיף ספציפי. לפיכך, זכות המיסוי נשמרת למדינת המקור ככל שהתקיימו תנאי סעיף 17, גם בנסיבות בהן אין זכות מיסוי על הכנסות הספורטאי הזר מכח סעיף 18 לאמנה.

לשם המחשה: ספורטאי זר שמשחק בקבוצה ישראלית, שוהה בישראל 200 ימים בשנת המס

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



בהתחשב בכך שפסק הדין פוגע בראש ובראשונה בספורטאים זרים המשתכרים מעט יחסית (ובהתאם, בקבוצות צנועות ונתמכות), אנו קוראים לרשות המיסים להחיל את ההלכה הקבועה בפסק הדין רק לגבי העתיד, לאחר שתינתן לקבוצות שהות להיערכות.

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי לרו"ח (עו"ד) חגי אלמקייס, ממשרדנו.**

הקביעה בפסק הדין תקפה לגבי פרשנות היחס שבין סעיף הספורטאים בכל האמנות, ולא רק באמנה עם ארה"ב.

גם לאחר פסיקה זו, זמר אמריקאי צנוע המגיע להופיע באופן ספוראדי בישראל, לא יהיה חייב במס בישראל משום היותו פטור מכוח סעי' 16 (בהעדר שהיה של 183 יום בישראל בשנת המס) כל עוד הוא מתחת לסף החיוב עפ"י סעי' 18;

זמר דומה אך צרפתי יתחייב במס בישראל, בהעדר סף פטור בסעיף האמנים והספורטאים באמנה עם צרפת (כבאמנת המודל של ה-OECD וברוב המכריע של האמנות שישראל צד להן).

## ביטוח לאומי - פתיחת תיק ברשות המיסים אינה מבטיחה לעובד עצמאי זכות לדמי פגיעה

- ביום 11/10/2018 נפגע בעבודה ופונה לביה"ח.
- ביום 24/2/2019 הגיש תביעה להכרה בפגיעה כפגיעה בעבודה, ובו ביום הבי"ל אישר את קבלת מסמך התביעה.
- ביום 25/3/2019 שלח לו הבי"ל מכתב דחיה בהנמקה כי רישומו כעובד עצמאי בבי"ל, נעשה לאחר יום התאונה.

ביה"ד האזורי (בי"ל 54112-07-20) דחה ביום 3/8/2023 את תביעתו של רועי הררי (להלן: המבוטח) לתשלום דמי פגיעה, בהיעדר רישום כעובד עצמאי בביטוח הלאומי (להלן: בי"ל) טרם הפגיעה.

### עיקרי החוק

• סעיף 77(א) לחוק הבי"ל קובע, שהתנאי למתן גמלה לעובד עצמאי הוא שהמבוטח היה בעת הפגיעה רשום בבי"ל כעובד עצמאי, או שעשה את המוטל עליו כדי להירשם.

• תקנה 2 בתקנות הביטוח הלאומי (רישום) קובעת, שיראו עובד עצמאי כרשום אם עשה אחד מאלה:

1. נרשם בבי"ל על ידי מילוי טופס כאמור בתקנות.
2. הגיש דין וחשבון ממנו נובע כי הוא עובד עצמאי.
3. שילם בתקופה שקדמה לפגיעה בעבודה את כל דמי הביטוח, והתשלום נעשה בציון שמו, מענו ומספר הזהות שלו.

### תמצית עובדתית

- לטענתו עשה את המוטל עליו כדי להירשם כעובד עצמאי:
- בכך שנרשם כעצמאי ברשות המיסים, הופקה לו תעודת עוסק פטור, נפתח לו תיק בפקיד השומה, והכל לפני התאונה. כמו כן, רואה החשבון של

- המבוטח החל לעבוד ב-4/2018 כנגר עצמאי.
- ביום 18/4/2018 נשלחה פנייה לרשויות המס. בסמוך קיבל ממע"מ תעודת עוסק פטור. במחצית חודש יוני קיבל הודעה מרשות המיסים כי נפתח לו תיק עצמאי מתחילתו של יוני 2018.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



התובע לא הציג כל אסמכתא לתשלום בנוגע למועד עובר לתאונה".

• "התובע לא בירר אף פעם האם הייתה פניה לביטוח לאומי ולמעשה הסתמך רק על רואה החשבון שלו, וזאת לאחר שהרואה חשבון הסביר לתובע מה לעשות".

• "עוד עולה מעדות התובע ומהראיות שהוצגו כי ביטוח לאומי לא שלח לתובע הודעה כלשהי ממנה עולה כי אכן הוא רשום אצלה, וזאת בשונה מגופים אחרים שכן שלחו לתובע הודעה, ולמרות האמור התובע לא ביצע כל פניה בנדון ואף לא רואה החשבון מטעמו".

• "עיון בחומר הראיות מעלה כי המסמך לביטוח לאומי לא נשלח בדואר רשום ולא בדואר רגיל, ומשכך לא מתקיימת החזקה המפורטת בסעיף 10 לתקנות הביטוח לאומי (רישום) תשכ"ג-1963. יתר על כן, כלל לא ברור לאן נשלחו המסמכים שעה שלא הוכח כי מדובר בפקס של המוסד לביטוח לאומי".

• "עיון בעדות התובע וכן בעדות רואה החשבון של התובע, מעלה כי אף אחד מהם לא בדק האם הפקס הגיע ליעדו, אף אחד מהם לא ביצע בדיקה טלפונית או פנייה באתר האישי של מייצג התובע, אף אחד מהם לא הגיע לסניף גם לאחר שנראה שעברו מספר חודשים ולא התקבל כל אישור או קבלת פנקס לתשלום או אינדקציה כלשהי, ממנה עולה כי אכן התובע רשום בנתבע כעצמאי".

בסיכום הפסק, קובע ביה"ד: "התובע לא הוכיח, כי נרשם כעצמאי במל"ל או כי עשה את כל המוטל עליו לרישום כעצמאי במל"ל בטרם המועד בו נפגע, משכך - עובר לפגיעה הנטענת, התובע לא היה מבוטח בביטוח נפגעי עבודה ובדין נדחתה תביעתו ע"י המל"ל". התביעה נדחתה.

התובע שלח את הפקסים כאמור לעיל. כל אלה מראים את תום ליבו.

## הב"ל

• ראשית: דין התביעה להידחות בעילת התיישנות באשר חלפו יותר מ-12 חודשים מיום שקיבל מהב"ל את מכתב הדחייה (3/2019), ועד היום שהגיש את התביעה לביה"ד (7/2020). התכתבויות עם הב"ל אינן עוצרות את מרוץ ההתיישנות.

• שנית: תנאי להכרה בתביעת מבוטח הוא רישום בב"ל או עשיית המוטל עליו להירשם טרם הפגיעה. הרישום כעצמאי נעשה רק ביום 16/10/2018 והפגיעה הייתה ביום 11/10/2018.

## דין והחלטה

### בסוגיית ההתיישנות

• טענת הב"ל נדחתה בהסתמך על הלכת ביה"ד הארצי בעניין מאלו שם נקבע כי על פי התקנות, יש לביה"ד סמכות להארכת מועד הקבוע בדין, להגשת תביעה לביה"ד כנגד החלטת הב"ל. וכן - מדיניות בית הדין היא שאיפה לבירור הזכויות המהותיות של הבאים בשעריו "מתוך ראיית סדרי הדין ככלים שנועדו לשרת את המטרה העיקרית שהיא בירור המחלוקות בין הצדדים והכרעה בהן".

• ובסיכום סוגיה זו פוסק ביה"ד: "אנו סבורים כי יש מקום להארכת תקופת ההתיישנות, למרות האיחור, שעה שהנתבע לא הצביע על נזק כלשהו, אשר נגרם לו כתוצאה מכך שהתביעה לא הוגשה במועד; עסקינן בהליכי ביטוחן סוציאלי, שבהם יש להקל על הנגישות להליך משפטי".

• בסוגיה זו, עמדת הב"ל נדחתה.

### בסוגיית הרישום כעובד עצמאי במועד

לא הוכח דבר מן הנטען בעניין ב"ל: לא כי בוצעו תשלומים לב"ל לפני התאונה ולא כי נשלח טופס דיווח על רישום ושינוי מעמד בב"ל עד מועד התאונה:

• "עיון בחקירתו הנגדית מעלה כי למרות שהעיד כי שילם לביטוח לאומי מהרגע שפתח עוסק פטור

האמור במבזק זה,  
אינו מהווה חוות דעת,  
סקירת הדין הרלוונטי  
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ