



בית המשפט המחוזי בחיפה

12 דצמבר 2013

ע"מ 45933-11-10 כהן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 5220-09-11 בן אפרים נ' פקיד שומה חדרה

בפני כבוד ס' הנשיא השופטת ש' וסרקרוג

1
2

ע"מ 45933-11-10
המערער דורון כהן, ת"ז 022696496

נגד

המשיב פקיד שומה חדרה

3
4
5

ע"מ 5220-09-11
המערער גד בן אפרים, ת"ז 023926314

נגד

המשיב פקיד שומה חדרה

6

פסק דין

7
8
9
10
11

בשם המערערים: עו"ד זאב אוסלקה
בשם המשיב בע"מ 45933-11-10: עו"ד הגב' רונית ליפשיץ - ס' בכירה א' בפמ"ח (אזרחי)
בשם המשיב בע"מ 5220-09-11: עו"ד הגב' דנה גורדון-ונדרוב - ס' בכירה א' בפמ"ח (אזרחי)

פסק-דין

12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24

1. הערעור הוא על שומה בצווים שהוציא המשיב למערערים, על-פי 152(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה): למערער דורון כהן לשנות המס 2008-2005 ולמערער גד בן אפרים לשנות המס 2007-2005, לאחר שההשגה שהוגשה על ידם, נדחתה.
 2. השאלה העיקרית שבמחלוקת היא, אם חבות המס החלה על הכנסה בחו"ל של עובד תושב ישראל, שנשלח על ידי מעבידו בישראל – ובמקרה זה מדינת ישראל כמעסיק - היא על-פי סעיף 121 לפקודה, כלומר, על-פי הנוראות המיסוי החלות על תושב ישראל "רגיל" (להלן: שיעורי מס ליחיד) או רק על פי כללי מס הכנסה הנוגעים לישראלים בעלי הכנסה בחו"ל.
- הרקע:**
3. המערער דורון כהן (המערער בע"מ 45933-11-10. להלן: דורון), יליד 1966 נשוי עם שלושה ילדים בגילאים 9, 7 ו-4.



בית המשפט המחוזי בחיפה

12 דצמבר 2013

ע"מ 10-11-45933 כהן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 11-09-5220 בן אפרים נ' פקיד שומה חדרה

- 1 החל משנת 1989 הועסק במשרד ראש הממשלה. בחודש אוגוסט 2003 נשלח עם משפחתו
2 מטעם משרד ראש הממשלה, לשליחות בת 5 שנים בתאילנד. בשנות המס שבערעור (2008-
3 2005) עבד כשכיר אצל מעסיק ישראלי בחו"ל - משרד ראש הממשלה.
4
5 4. המערער גד בן אפרים (המערער בע"מ 11-09-5220. להלן: גד), יליד 1968 נשוי עם שני ילדים
6 בגילאים 13 ו-9.
7 החל משנת 2000 הועסק במשרד ראש הממשלה. בחודש אוגוסט 2002 נשלח עם משפחתו
8 מטעם משרד ראש הממשלה לשליחות בת 5 שנים בהודו ובתאילנד. בשנות המס שבערעור
9 (2007-2005) עבד כשכיר אצל מעסיק ישראלי בחו"ל - משרד ראש הממשלה.
10
11 5. המעסיק חישב את מס הכנסה בהתאם ל**כללי מס הכנסה** (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ
12 לארץ), התשמ"ב-1982 (להלן: הכללים). כפועל יוצא מן האמור, לא נוכה למערערים מס
13 בגין הכנסה שנתית בסכום כולל של 4,000 דולר לשנה, לכל אחד מהם. בנוסף הוצאות
14 שכר דירה בחו"ל בסך של 25,000 ₪ דולר לכל אחד מהם.
15
16 בנוסף, בהיות המערערים עובדים של משרד ראש הממשלה, שולם להם גם בגין הוצאות
17 רפואיות, הוצאות ביקורי מולדת, הוצאות שכר לימוד והוצאות מטען.
18
19 6. מוסכם על הצדדים (ראה סעיף 7 לסיכומי המשיב) כי עד לשנות המס שבערעור, דווחה
20 הכנסתם של כל אחד מהמערערים על ידי המעסיק, בהתאם ל**כללים**.
21
22 7. בדוחות שהוגשו על ידי המערערים לשנות המס שבערעור, ביקש כל אחד מהם **שלא לפטור**
23 את ההכנסה בגובה של 4,000 דולר לשנה בהתאם ל**כללים**, להתיר בניכוי הוצאות שכר דירה
24 בהתאם ל**כללים** וכן דרשו לשלם את המס בגין ההכנסה החייבת על פי שיעורי מס ליחיד
25 בהתאם לסעיף 121 לפקודה ולא בהתאם לשיעורי המס הקבועים ב**כללים**.
26
27 **הגדרת המחלוקת:**
28 8. המחלוקת בתיקים - כפי שהוגדרה על ידי בא-כוח המערערים - נוגעת לשאלת חבות המס
29 החלה על הכנסתם בחו"ל של עובדים תושבי ישראל, שנשלחו בידי מדינת ישראל, כמעסיק,
30 לאותה שליחות (להלן: שליחים).
31 לטענת המערערים, יש לחשב את המס החל על הכנסתם על-פי **שיעורי מס ליחיד**, לפי
32 הוראות המיסוי החלות על תושב ישראל "רגיל" (להלן: עובד "רגיל"), למרות היותו מועסק
33 בחו"ל, באחת משתי חלופות:
34 (1) בהתאם לשיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה, תוך יישום הוראות תקנות
35 מס - ניכוי הוצאות מסוימות;



בית המשפט המחוזי בחיפה

12 דצמבר 2013

ע"מ 10-11-45933 כהן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 11-09-5220 בן אפרים נ' פקיד שומה חדרה

- 1 החלת הכללים באופן שמדרגות ושיעורי המס, יהיו לכל היותר, כמפורט בהוראות
2 סעיף 121 לפקודה.
3
4 **טענות בעלי הדין:**
- 5 9. לטענת המערערים, יש להתחשב בקביעת חישוב מס שונה במשכורות השליחים, בעקבות
6 שליחתם לחו"ל, וזאת מאחר שהשליחות לכשעצמה יוצרת אצל העובדים הוצאות שונות
7 מאלה שהיו מוציאים לו היו ממשיכים להיות מועסקים בארץ. לעניין זה, הפנה בא כוח
8 המערערים להודעתו של שר האוצר שהודע עליה בסמוך לאחר הישיבה מיום 23/12/12
9 (סעיף 8 לסיכומים).
10
11 כדי שמצבם של אותם שליחים לא יורע ביחס לעובדים המועסקים בישראל, נקבעו לגביהם
12 כללים מיוחדים, כגון: פטור ממס בגין חלק מהמשכורת, התרת ניכוי הוצאות פרטיות, כגון
13 חינוך לילדים והוצאות ביטוח רפואי וכן, נקבעו גם שיעורי מס ייחודיים **בכללים**. כול אלה
14 יצרו פער לטובתם של השליחים.
15 מוסיפים המערערים וטוענים כי במהלך השנים הופחתו **שיעורי המס ליחיד** באופן
16 משמעותי, וכן בוצע ריווח של מדרגות המס. שינויים אלה לא הותאמו **בכללים**. כפועל יוצא
17 חלה שחיקה משמעותית בהטבות שהקנו **הכללים**, כך שבחלק מן המקרים חישוב **שיעורי**
18 **המס ליחיד** נותן תוצאה מיטיבה ואין לפיכך לעמדתם מקום להטיל שיעורי מס, אשר יביאו
19 ליצירת פער לרעתם בהשוואה ל**שיעורי המס ליחיד**.
20
21 10. לטענתם, באותה הודעת השר - תוך מודעות והכרה בשינוי שחל לרעת מיסוי שליחים על פי
22 **הכללים** - ביקשו הממונה על התקציבים וכן נציגי משרד החוץ ומשרד ראש הממשלה,
23 לקדם את תיקון **הכללים** עד לתום השנה הנוכחית כדי שכללים חדשים יכנסו לתוקף על פי
24 הודעת השר בתחילת שנת 2013.
25 עיקרו של המודל המוצע מצביע על הסכמה להשוות את מדרגות המס ושיעורי המס לרבות
26 הפטורים החלים על הכנסת עובד בישראל לאלו שיחולו על שליחים וכל זאת מבלי לפגוע
27 ביתר ההוצאות המותרות בניכוי, שיישארו בעינן, למעט הגדלת התקרה להוצאות חינוך
28 (נספח א' לסיכומים).
29
30 ההפניה להודעת שר האוצר מלמדת, לעמדת המערערים, על מודעות לקיומו של פער, שיש
31 לתקנו כבר בשלב זה, במסגרת פרשנות תואמת.
32
33 על רקע האמור, טוענים המערערים, כי אין מקום להחיל את **הכללים** הקיימים היום
34 בחישובי המס, ויש למנוע תוצאה לפיה סכום המס החל על "שליח" יהא גבוה מסכום המס
35 המושת על "עובד בישראלי".



בית המשפט המחוזי בחיפה

12 דצמבר 2013

ע"מ 10-11-45933 כהן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 11-09-5220 בן אפרים נ' פקיד שומה חדרה

11. לטענת המשיב, מבקשים המערערים ליהנות משני העולמות: לקבל הטבות מסוימות מכוח הכללים בהיותם בעלי הכנסה בעבודה בחו"ל, וגם לקבל הטבות מכוח ההוראות המתאימות מפקודת מס הכנסה; וכי אין מקום לעשות כן כאשר קיים הסדר מיסוי ספציפי החל על המערערים.
- המשיב מוסיף וטוען כי אין להתעלם מן העובדה שהכללים יצרו למעשה הסדר מס מיוחד לעובדים תושבי ישראל בחו"ל עם הוראות מיוחדות ושיעורי מס מיוחדים, כאשר אלה חלים לגבי מעביד שהוא תושב ישראל, וכאשר אותם כללים לוקחים בחשבון נתונים כגון: משך שהיית העובד בחו"ל, אם נשלח לצורך הפקת הכנסה או אם נסע ביוזמתו הפרטית, תנאי המחייבה בארץ שבה שהה לצורך הפקת אותה הכנסה ועוד. התוצאה היא שעל פי הכללים יחושב המס על ההכנסה החייבת לאחר שיופחתו ממשכורת החוץ הוצאות הפטורות מהפטור המגיע, שנקבע לפי המשכורת הבסיסית.
- לעצם השוני בשיעורי מס ליחיד לעומת אלה שנקבעו בכללים, מדגיש המשיב כי מדרגות ההכנסה ושיעור המס הם בדומה למדרגות המס הקבועות בסעיף 121 לפקודה, שעניינו הכנסה בארץ, אלא שבכללים נקבעה ההכנסה בדולרים.
- המשיב מבהיר עוד כי אין בהכרח מטרה להיטיב עם אותם "שליחים" כי אם להתאים את שיעורי המס החלים עליהם בהיתר הוצאות המותרות בניכוי לצורך חישוב הכנסה חייבת, לעובדות ולנסיבות המאפיינות את מקום מגוריהם של אותם עובדים, כפועל יוצא מעצם שהייתם בחו"ל. התאמה כזו, מחילה למעשה את עיקרון השוויון.
12. עוד טוען המשיב כי אין לאפשר השבת מס כאשר המעסיק - משרד ראש הממשלה, גילם למערערים הכנסות, באופן שמי שנשא בפועל בתשלום המס הוא משרד ראש הממשלה ולא המערערים עצמם. לכן ככל שתתקבל עמדת המערערים, ובית המשפט יגיע למסקנה שיש להורות על השבה מסוימת, הרי זו צריכה לקחת בחשבון שחלק מסכום המס גולם על ידי המעביד, והוא שנשא בעלות חלקית של המס שחוייבו בו המערערים.
13. המשיב מתנגד גם לניסיון לטענתו שהועלה על ידי המערערים להרחיב את גדר המחלוקת מעבר לזו שפורטה בדו"חות המתוקנים שהוגשו מטעמם. הדוח המתקן על הפירוט בו הוא המסגרת הדיונית ואין לדעת המשיב להתיר חריגה ושינוי חזית.
- לעניין זה טוענים המערערים כי הטענות שהועלו על ידם אינן בגדר שינוי חזית, וכי אלה הועלו כבר בשלב ההשגה. לעומת זאת לעמדתם, טענת המשיב בנוגע לגילום המס על ידי המעביד היא טענה חדשה, שלא הוזכרה קודם לכן (ראה סעיף 7 לסיכומי התשובה מטעם המערערים).



בית המשפט המחוזי בחיפה

12 דצמבר 2013

ע"מ 10-11-45933 כהן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 11-09-5220 בן אפרים נ' פקיד שומה חדרה

1 טענות נוספות שהעלו הצדדים יובאו בהמשך, ככל שידרש.

2 3 ההסדר הנורמטיבי:

4 14. מבחינת ההסדר הנורמטיבי יש להפנות לסעיף 67א לפקודה, שכותרתו: "תושב ישראל
5 השוהה בחו"ל". סעיף זה קובע את חישוב המס שיוטל על הכנסת עובד תושב ישראל
6 העוסק בחו"ל ובין היתר נקבע שם:

7 "שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים בדבר
8 הניכויים והזיכויים שיתרו ליחיד תושב ישראל שיש לו הכנסה מיגיעה אישית
9 שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל, [...] ובדבר שיעור המס שיחול על ההכנסה
10 האמורה ועל הכנסות אחרות שיש לו בשנה שבה הייתה לו ההכנסה האמורה,
11 הכל בהתחשב במיוחד במשך השהייה מחוץ לישראל, בכך שנשלח מישראל
12 לצורך הפקת ההכנסה האמורה ובתנאי המחייב בארץ שבה שהה אותו יחיד
13 לצורך הפקת ההכנסה האמורה."

14
15 15. בהסתמך על הסמכות שניתנה לשר האוצר התקין השר בשנת 1982 את הכללים במסגרתם
16 נקבעו הוראות בדבר שיעור המס המיוחדים על המשכורת שהופקה בחו"ל.

17
18 בסעיף 2 לכללים קבע המחוקק את אופן הטלת המס על משכורת חוץ של עובד, תוך קביעת
19 תקרות ההכנסה ושיעורי המס.

20 בכללים הוגדרו המונח "עובד" ו"מעביד":

21 "עובד" - כל אחד מאלה:

22 (1) יחיד תושב ישראל שנשלח למדינת חוץ לשם ביצוע עבודה בשביל

23 מעביד, במשך תקופה רצופה העולה על ארבעה חודשים; ...;

24
25 "מעביד" - מעביד שהוא תושב ישראל, מדינת ישראל, רשות מקומית
26 בישראל...

27
28 הוראות אלה קובעות למעשה את המסגרת הנורמטיבית לחבות המס בנוגע לעובדים תושבי
29 ישראל בחו"ל לרבות הגדרה מהי "משכורת חוץ", כאשר כל תוספת המשתלמת בשל עבודה
30 במדינת חוץ, לרבות כיסוי הוצאות או תשלומים בכל צורה שהיא נכללים בהגדרה זו. בכלל
31 זה נקבעו הוראות מיוחדות בדבר פטורים, ניכויים, זיכויים לרבות שיעורי מס מיוחדים.
32 הכללים חלים, כפי שציין המשיב, על עובדים תושבי ישראל, העובדים אצל מעביד שהוא
33 תושב ישראל ובכלל זה מדינת ישראל.

34
35 בדרך זו יצר המחוקק שיטת מס ספציפית בנוגע לעובדים תושבי ישראל בחו"ל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

12 דצמבר 2013

ע"מ 10-11-45933 כהן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 11-09-5220 בן אפרים נ' פקיד שומה חדרה

- 1
2 על פי הכללים, המס מחושב על הכנסה חייבת של ה"שליח" לאחר שהופחתו הוצאות
3 פטורות והפטור המגיע שנקבע אף הוא לפי המשכורת הבסיסית. שיעורי המס ומדרגות
4 המס, שהם הנתונים לצורך חישוב המס, נעשו על דרך ההשוואה לאותן מדרגות מס
5 הקבועות בסעי' 121 לפקודה בנוגע להכנסה בארץ, ואולם אלה נקבעו בערכים דולרים.
6
7 בנסיבות אלה לא נותרה ברירת הבחירה בידי ה"שליח", ואין הוא יכול לבקש חישוב אחר
8 לפי סעי' 121 לפקודה או שילוב של חישוב בין שתי שיטות חישוב המס הנ"ל.
9
10 המערערים טענו כי שר האוצר היה רשאי להתקין תקנות, אך לא היה חייב לעשות כן. טענה
11 זו אין בה כדי לתמוך בעמדת המערערים. גם אם נסכים שרשאי היה המחוקק המשנה שלא
12 להתקין כללים, הרי שמשעשה כן, ומשאלה עולים בקנה אחד עם הסמכויות שניתנו לשר,
13 הרי שיש לפעול לפיהן.
14
15 יש להדגיש שבית המשפט לא יטה לשלול תוקפה של חקיקת משנה, אלא כאמצעי אחרון
16 וקיצוני ביותר; ובמיוחד אם פעלו על-פי התקנות זמן רב, הרי שיש להעדיף פירוש מקיים
17 (ע"א 8932/02 פקיד שומה ת"א נ' יאיר טאומן, פ"ד נח(1) 625).
18
19 בהנחה שאכן מטרת התקנת הכללים מלכתחילה (בשנת 1983) הייתה להשוות בין מצבם של
20 "שליחים" תושבי ישראל אשר עבדו אצל מעסיק ישראלי בחו"ל לבין למצבם של עובדים
21 "רגילים" - עובדים המועסקים בישראל, כפי שאכן עולה מהודעת השר מיום 23/12/12,
22 ובהנחה שהשוואה זו מצביעה על פער בשל העדר עדכון, עולה שאלה נוספת והיא, אם יש
23 מקום לפרשנות המאפשרת הסדר מעורב, אשר יהיה בה כדי להביא לצמצום הפער האמור.
24
25 במהלך הדיונים (ראה ישיבת הקדם מיום 30/3/11, סעי' 1 של ההחלטה, וכן ישיבה מיום
26 27/11/11, עמ' 5 לפרו') התבקש המשיב על ידי בית המשפט לבחון השאלה אם חישוב המס
27 ל"שליח" על פי הכללים יש בו כדי ליצור פער בהשוואה לשיעורי המס החלים על עובד
28 "רגיל", וכן לבחון אם הכללים לא תוקנו, מחמת טעות או שכחה, או שמא למרות
29 שהמחוקק היה ער לשינויים שחלו בשער הדולר, ובהשלכה לכך לעניין גובה המס המשולם
30 על ידי המערערים, לא מצא לנכון המחוקק לבצע התיקונים, ככל שאלה נדרשו.
31
32 לשאלה אם עובד בחו"ל משלם יותר מס מעובד בישראל בתנאים דומים, טען המשיב כי
33 הדבר מותנה בהכנסתו, וכי מכל מקום חלים הכללים של עובד בחו"ל אצל מעביד ישראלי.
34 כמו כן הודה ששיעור המס האפקטיבי שהיו משלמים המערערים אילו דיווחו לפי סעיף 121
35 ולא לפי הכללים היה נמוך יותר (עמוד 20 לפרוטוקול), אך אין להתעלם מהטבות נוספות



בית המשפט המחוזי בחיפה

12 דצמבר 2013

ע"מ 10-11-45933 כהן נ' פקיז שומה חדרה
ע"מ 11-09-5220 בן אפרים נ' פקיז שומה חדרה

1 שקיבלו המערערים מגילום המס, וכי בכל מקרה לא ניתן להורות על החזרת מס שלא שולם
2 על ידי המערערים (עמוד 21 לפרוטוקול).
3 עוד טען המשיב (בישיבה הנ"ל) שכאשר בוצע תיקון 147 לפקודה ועלה הנושא של שיעורי
4 המס החלים על "שליח", החליט המחוקק להשאיר את המצב הקיים.
5
6 עוד הודה המשיב שאכן במהלך השנים חישבו על פי הכללים היה בו כדי להיטיב עם
7 ה"שליחים", ואולם טען כי התוצאה האמורה לא הייתה תכלית המחוקק. ההסדר ביקש
8 להביא לאיזון תואם בהתחשב בתנאי שהייתם בחו"ל.
9
10 לתצהיר המערער גד צורף עותק מהצעת התיקון לסעיף 2(א) לכללים באופן שחישבו המס .19
11 ייעשה לפי הסכומים והשיעורים הנקובים בסעיף 121 לפקודה (הצעה מיום 13/12/06).
12 באותה הצעה ראשונית נאמר שם לגבי סעיפים 2, 3 ו-5 שחישבו ההכנסה החייבת
13 ממשכורת חוץ, יעשה לפי השער היציג למטבע הרלוונטי בתום כל חודש תיאום. "כך גם,
14 חישבו המס ייעשה לפי הסכומים והשיעורים הנקובים בסעיף 121 לפקודה".
15
16 עוד עולה מתצהיר המערערים כי על פי עמדת רשות המיסים מיום 12/5/10 בנושא (נספח ב'
17 לתצהיר המערער גד) אכן לא הייתה אחידות באופן יישום הכללים. מכתב העמדה מדבר על
18 התייחסות למצב משפטי קיים עד לשינויו, כאשר הוזכר שם ששינויים יחולו בשנת המס
19 2011.
20
21 למרות האמור, אין בכך לשנות את המסקנה כי חישבו המס לגבי המערערים צריך שיעשה
22 על פי הכללים.
23 על פי הנתונים שהובאו באופן מפורט, גם בטיעוני המערערים, התברר כי שר האוצר היה ער
24 לצורך לביצוע תיקונים, והצהיר כי אלה יתוקנו ויתואמו לשער המטבע. אולם בפועל
25 תיקונים אלה לא תוקנו, ובהעדר הסדר חקיקתי מפורש אחר - תוך שהרשות המוסמכת
26 הייתה ערה לתוכנו של ההסדר הקיים - אין לבית המשפט, גם לא בשלב הביניים עד לביצוע
27 ההתאמות והתיקונים הנדרשים, סמכות להחיל על המערערים הסדר שונה של חבות מס,
28 מזה המפורט בכללים.
29
30 עוד אין להתעלם כי באותו מסמך שאליו הפנו המערערים נאמר מפורשות שלעמדת רשות
31 המיסים מהווים דין ספציפי בבחינת "אין יוצא ואין בא"; "היינו, יחיד הנופל
32 בדל"ת האמות של הכללים לא יוכל לבחור שלא להחילם, ולהיפך". לכן מכתב העמדה אינו
33 תומך עקרונית בעמדת המערערים, שהרי גם במכתב העמדה הודיע המשיב על עמדה אחת
34 דווקנית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

12 דצמבר 2013

ע"מ 10-11-45933 כהן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 11-09-5220 בן אפרים נ' פקיד שומה חדרה

- 1 בהקשר זה יש לקבל עמדת המשיב כי פרשנות חוקי המס צריכה לקבל ביטוי בהיר, ברור,
2 המביא לוודאות באופן הפעלת הוראות החוק הרלוונטיות על המקרה הקונקרטי (ע"א
3 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי, מיסים כב/3 (יוני 2008) ה-
4 5, 92; ע"מ (מחוזי-חי') 17552-10-10 פלונית נ' פקיד שומה חיפה. ניתן ביום 2/9/12).
- 5
- 6 מקובלת עלי עוד טענת המשיב כי המערערים לא הוכיחו כי המס ששולם על ידם - תוך
7 התחשבות בגילום המס שנעשה על ידי המעביד - יש בו כדי להצביע על "אפלייה" באופן
8 המצדיק ו/או המחייב התערבות שיפוטית בנושא.
- 9
- 10 אעיר עוד בשולי הדברים, שאין לראות בטענת המשיב בנושא גילום המס על ידי המעסיק,
11 משום שינוי חזית, במיוחד כאשר נטל הראיה להוכיח קיומה של אפליה חייב מלכתחילה
12 את המערערים להצביע על חישוב כולל של המס ששולם על ידם.
- 13
- 14 נקודת המוצא להתקנת הכללים הייתה שיש לקבוע שיעורי מס בהתאמה לתנאי החיים
15 בחו"ל של "שליחים", ולכן ככל שנטענה טענה בדבר אפליה, יתכן שהיה מקום להצביע על
16 הרעה במצבם של המערערים בהתחשב בתנאי המחיה בארץ בה הם מועסקים ולא דווקא
17 לשיעורי המס החלים על עובד רגיל, בהתעלם מתנאי המחיה בארץ.
18 יש להזכיר, כי הפער שנוצר הוא גם פועל יוצא מהשינוי בשערי הדולר.
19 בנסיבות אלה, ההשוואה רק לשיעור המס של עובד רגיל, ספק אם היא השוואה נכונה.
- 20
- 21 בנושא זה יש לקבל עמדת המשיב כי טענה בדבר היעדר שוויון אינה קיימת כאשר נעשית
22 החלה של שיעורי המס תוך התחשבות בתנאים המאפיינים את העובד במקום עבודתו בפועל
23 ולא רק בקשרי היחסים בין המעסיק לבינו (סעיף 43(ב) לסיכומי המשיב). בנושא זה יש אכן
24 מקום להפנות, כפי שעשה המשיב באמצעות באות כוחו לדברים שנאמרו בנושא השוויון
25 לע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נו(4) 750 ולבג"צ 9333/03 קניאל נ' ממשלת
26 ישראל. ניתן ביום 16/5/05.
- 27 שוויון במיסוי משמעותו מיסוי שווה לבעל יכולת שווה, ולכן קבוצת ההשוואה אינה בהכרח
28 עובד בישראל אצל אותו מעביד.
- 29
- 30 עוד יש לדחות טענת המערערים בדבר פגיעה בזכות הקניין. אין זכות קנויה לנישום לגבי
31 שיעור המס שעליו לשלם (ע"א 8473/08 פקיד שומה חיפה נ' ריכננד. ניתן ביום 26/8/12);
32 וככל שניתן לטעון כי יש בהתקנת הכללים משום פגיעה בזכות הקניין, הרי שלא הוכח שזו
33 אינה מידתית או עולה על הנדרש.
- 34
- 35



בית המשפט המחוזי בחיפה

12 דצמבר 2013

ע"מ 10-11-45933 כהן נ' פקיד שומה חדרה
ע"מ 11-09-5220 בן אפרים נ' פקיד שומה חדרה

1
2
3
4
5
6
7
8
9

התוצאה:

22. אשר על כן, אני דוחה את הערעורים.
אני מחייבת כל אחד מהמערערים לשלם למשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסך של 8,000 ש"ח בתוך 30 ימים מהיום.

המזכירות תמציא עותק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ט' טבת תשע"ד, 12 דצמבר 2013, בהעדר הצדדים.

שולמית וסרקרוג, סגנית נשיא

10
11
12
13
14
15
16