



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

בפני כבוד השופט אבי גורמן

מערערת י.ב. שיא משאבים בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד שמואל אזולאי

נגד

משיב פקיד שומה רחובות

ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

פסק דין

לפניי שני ערעורים נגד החלטותיו של פקיד שומה רחובות (להלן: "המשיב"), שעניינם המרכזי הוא במחלוקת בין הצדדים בנוגע לשומות בצו שקבע המשיב לחברת י.ב. שיא משאבים בע"מ (להלן: "המערערת"), בגין אי תשלום היטל עובדים זרים לפי הוראות סעיף 45(א) לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן: "חוק ההבראה").

ע"מ 10317-01-21, עוסק בשומה שקבע המשיב לשנת 2014 (להלן: "ערעור א'") וע"מ 23879-12-21, עוסק בשומה שקבע המשיב לשנים 2015-2018 (להלן: "ערעור ב'"). בהתאם לבקשת הצדדים הדיון בערעורים אוחד (להלן: "הערעורים").

השאלה העיקרית שבמחלוקת היא האם המערערת היא הגורם עליו חלה החובה לשלם את היטל העובדים הזרים בהתאם לחוק ההבראה (להלן: "היטל עובדים זרים" או "ההיטל") – כפי שקבע המשיב, או שחובת תשלום ההיטל אינה חלה על המערערת אלא על רשויות מקומיות שונות להן נתנה המערערת שירותים – כפי שסבורה המערערת. נוסף על שאלה עיקרית זו, הצדדים חלוקים בשאלות נלוות נוספות, כפי שיפורט בהמשך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

עיקרי העובדות

1. המערערת עוסקת באספקת כוח אדם בענף שירותי הניקיון. בשנים 2014-2018 (להלן: "התקופה הרלוונטית"/"שנות המס שבמחלוקת"), העסיקה המערערת כ-1,500 נתינים מסודן ואריתראה, שהסתננו לישראל ושלחם רישיון שהייה בישראל לפי סעיף 2(א)(5) בחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952 (להלן בהתאמה: "רישיון 2(א)(5)" ו-"חוק הכניסה לישראל"). מדובר ברישיון זמני לשהות בישראל ללא רישיון ישיבה, ואשר ניתן עליו צו הרחקה - עד ליציאת העובדים מישראל או הרחקתם ממנה.
לצד זה ולגבי חלק מהעובדים, הציגה המערערת רישיון מסוג ב/1 – רישיון עובד זמני - לפי תקנה 5(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974 (להלן בהתאמה: "רישיון ב/1" ו-"תקנות הכניסה לישראל").
2. אין מחלוקת בין הצדדים כי עובדי המערערת שהעסקתם חויבה בהיטל, עונים להגדרת "עובד זר" כפי שהוגדר בחוק עובדים זרים, התשנ"א-1991 (ולכן וכפי שנהגו הצדדים, הם יכוננו להלן: "העובדים הזרים").
3. המערערת סיפקה שירותי כוח אדם למספר רשויות מקומיות, ביניהן: עיריית כפר סבא, עיריית תל אביב, עיריית רעננה, עיריית פתח תקווה, עיריית נתניה ומועצת גני תקווה (להלן: "הרשויות המקומיות").
4. המשיב קבע למערערת שתי שומות בצו ביחס לתקופה הרלוונטית. הרכיב העיקרי בכל אחת מהשומות בצו, נוגע לחבות המערערת בתשלום היטל עובדים זרים, והסכום שנקבע לתשלום בגין רכיב זה הוא כדלקמן:
ערעור א' – המתייחס לשנת 2014 – 5,346,458 ₪.
ערעור ב' – המתייחס לשנים 2015-2018 – 21,053,003 ₪.
5. לאור הפסיקה המחייבת [כגון ע"א 4946/16 שלמה סעד נ' פקיד שומה אשקלון (12.9.17)] (להלן: "עניין סעד") - עליה לא ביקשה המערערת לחלוק, המערערת אינה חולקת בערעור זה על כך שיש לשלם היטל עובדים זרים בהתאם להוראות סעיף 45(א) לחוק ההבראה, בגין העסקת העובדים הזרים. המחלוקת נסובה סביב השאלה מיהו הגורם אשר עליו היה על המשיב להשית את החבות בתשלום ההיטל.
לטענת המערערת, החבות חלה על לקוחותיה – הרשויות המקומיות, אשר להם סיפקה המערערת עובדים זרים לביצוע עבודות שונות, ואשר לשיטתה הם "המעסיק" בפועל של עובדי המערערת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

- והאחראים לתשלום שכרם. לטענת המשיב – החבות חלה על המערערת, שכן היא המעסיקה והאחראית לתשלום שכר עובדיה, אשר עליה חלה החובה לנכות מס במקור משכר עובדיה.
6. ויודגש היטב כבר כעת: הדיון בערעור מסיים זה אינו עוסק בשאלת מערכות היחסים במישור האזרחי בין המערערת לבין הרשויות המקומיות וזכויות וחובות אשר עשויות לנבוע מהן, אלא רק בשאלה הנוגעת לדיני המס, והיא האם בהתאם לדינים אלה השומות שקבע המשיב הוצאו למערערת כדין אם לאו. כפי שהובא לידיעת בית המשפט, המערערת הגישה כמה תביעות אזרחיות כנגד הרשויות המקומיות וכנגד גורמים נוספים, שם היא בין השאר טוענת כי עליהם לשאת בהיטלי עובדים זרים בהם חויבה המערערת ולשפותה בגין נזקים שנגרמו לה. טענות אלה שעניינן בתחום המשפט האזרחי תתבררנה באותן תביעות, ואילו השאלה הנדונה כאן מצומצמת לדיני המס בלבד ולבחינת השומות שהוציא המשיב למערערת.
7. נוסף על האמור עד כה – בכל הנוגע לשאלת עצם חבות המערערת בהיטל, הערעורים עוסקים אף במחלוקות נלוות נוספות שבין הצדדים (להלן: "מחלוקות נוספות שבין הצדדים"):
- ערעור א' (שנת 2014) כולל אף את הרכיבים הבאים:
- א. שווי רכב, אשר סכום המס השנני במחלוקת בגין רכיב זה הוא 336,674 ₪.
 - ב. ניכוי מס במקור משכר דירה, אשר סכום המס השנני במחלוקת בגין רכיב זה הוא 14,108 ₪.
 - ג. שווי ביטוח רפואי, אשר סכום המס השנני במחלוקת בגין תוספת מס בשומת ניכויים הוא 11,275 ₪ ובגין תוספת היטל הוא 22,550 ₪.
- ערעור ב' (שנים 2015-2018) כולל אף את הרכיבים הבאים:
- א. שווי נקודות זיכוי, אשר סכום המס השנני במחלוקת בגין רכיב זה הוא 4,945,111 ₪.
 - ב. שווי רכב, אשר סכום המס השנני במחלוקת בגין רכיב זה הוא 2,256,579 ₪.
 - ג. שווי ארוחות, אשר סכום המס השנני במחלוקת בגין רכיב זה הוא 272,277 ₪.
 - ד. שווי ביטוח רפואי, אשר סכום המס השנני במחלוקת בגין תוספת מס בשומת ניכויים הוא 112,557 ₪ ובגין תוספת היטל הוא 225,114 ₪.
 - ה. ניכוי מס במקור משכר דירה, אשר סכום המס השנני במחלוקת בגין רכיב זה הוא 50,400 ₪.
 - ו. שווי מגורים ואחזקה, אשר סכום המס השנני במחלוקת בגין תוספת מס בשומת ניכויים הוא 12,158 ₪ ובגין תוספת היטל הוא 24,316 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

8. להשלמת התמונה אציין כי ערעורי מסים שהגישה המערערת (ע"מ 13-11-32851 ו-ע"מ 25127-12-16) בעניין חיובה בתשלום היטל עובדים זרים וסוגיות נלוות בשנות מס קודמות (2008-2010 ו-2011-2013, בהתאמה) – נדחו בפסק דין מיום 7.7.20, שניתן בהסכמת הצדדים מכוח הוראות סעיף 79א' לחוק בתי המשפט, התשמ"ד-1984, על ידי כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר. בשים לב לכך שפסק הדין הנזכר לעיל ניתן מכוח סעיף 79א לחוק בתי המשפט וללא הנמקה, המשיב הסכים לכך שאין הוא יוצר השתק כלפי המערערת וכי יש מקום לאפשר למערערת שוב את יומה בבית המשפט.
9. עוד יצוין כי המערערת ניהלה עוד כמה הליכים משפטיים בערכאות שונות (ובניהן פנייה לבג"צ, הגשת עתירה מנהלית, הליך ערעורי והליכים נוספים), בעניינים הנוגעים להיטל עובדים זרים. בהמשך הדברים ובמידת הצורך (ולא מעבר לכך), אזכיר בקצרה חלק מהליכים אלה, אשר אומר כבר כעת כי הם אינם רלוונטיים לצורך בירור המחלוקת שבין הצדדים בערעור זה – בחינת חבות המערערת בהיטל בשנות המס שבמחלוקת.
10. מטעם המערערת הוגש תצהירה של גב' יאנינה ברויטמן, הבעלים והמנכ"לית של המערערת. מטעם המשיב הוגש תצהירה של גב' קטי קופרלי, מפקחת משרדי המשיב. לאחר שמיעת הראיות וחקירת העדים, הגישו הצדדים את סיכומיהם. יוער כי על אף שביום 2.12.21 התיר בית המשפט זימונם של עדים אותם ביקשה המערערת להעיד (מר ניב יהושע ומר צביקה דוידי – נושאי תפקידים ברשויות המקומיות) – המערערת בחרה שלא לזמנם לעדות.
11. למען הפשטות, המשך פסק הדין יחולק לשני חלקים:
א. חלק ראשון: חבות המערערת בהיטל.
ב. חלק שני: מחלוקת נוספות שבין הצדדים.

חלק ראשון: חבות המערערת בהיטל

תמצית טענות הצדדים

טענות המערערת

12. בהתאם לסעיף 44 לחוק ההבראה, החבות בהיטל מוטלת על אחד משלושת הגורמים הבאים: המעסיק, מי שאחראי על התשלום ומי שדינו לעניין תשלום מסים הוא כדין המדינה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

13. הרשות המקומית היא המעסיקה בפועל של העובדים הזרים, ואילו המערערת שימשה אך כצינור בלבד המקשר בין העובדים הזרים לבין הרשות המקומית, והיא אינה המעסיק שלהם. לפיכך, האחריות לתשלום ההיטל הוא על כתפי הרשות המקומית ולא על כתפי המערערת. נוסף על כך, סבורה המערערת כי הסמכות להכריע מיהו "המעסיק", נתונה לבית הדין לעבודה ואין זו סמכותו של בית משפט זה.
14. לחילופין, אף אם יש לראות במערערת כמעסיקה של העובדים הזרים, הרי שעדיין אין בכך כדי להסיר מהרשויות המקומיות את החבות לתשלום ההיטל, שכן הרשויות המקומיות הן הגורם האחראי על תשלום השכר לעובדים הזרים, כפי שעולה מסעיף 28 לחוק להגברת האכיפה של דיני העבודה, תשע"ב – 2011 (להלן: "החוק להגברת האכיפה"). לאור זאת, יש לראות את הרשויות המקומיות כמי שנכללות בגדרה של ההוראה הקבועה בסעיף 44 לחוק ההבראה, ויש להשית עליהן את חובת תשלום ההיטל.
15. לאור האמור עד כה, בבחירת המשיב להשית את החבות בהיטל על המערערת ולא על הרשויות המקומיות, הוא פעל בחוסר תום לב ותוך הפעלת שיקולים זרים - מבלי להפעיל שיקול דעת ענייני. המשיב יודע היטב כי המערערת אינה יכולה מבחינה כלכלית לשאת בהיטל, והיה עליו להשיתו על הרשויות המקומיות.
16. התעלמות המשיב מהחוק להגברת האכיפה, מובילה לפגיעה בחזקת הכשרות של המכרזים מכוחם התקשרה המערערת עם הרשויות המקומיות. כתוצאה מגישתו של המשיב ומכך שההיטל לא נכלל בערך השעה שקבע החשב הכללי במשרד האוצר (להלן: "החשב הכללי"), הפך המכרז בו התקשרה המערערת עם הרשויות המקומיות למכרז הפסד, פסול ולא חוקי.
17. עיון בסעיף 28 לחוק להגברת האכיפה מלמד כי בהתקשרות בין קבלן שירות למזמין שירות, ערך שעת העבודה ישקף את עלות שכר העבודה ותנאי העבודה המגיעים לעובד של הקבלן. למרות זאת, החשב הכללי במשרד האוצר (להלן: "החשב הכללי") פעל בניגוד לדין ולא כלל בטבלאות השכר לעובד, את היטל העובדים הזרים, ולכן לא יכלה המערערת לקחת זאת בחשבון טרם התקשרותה בחוזה ההפסד.
- אי הכללת ההיטל בטבלאות השכר, הינו תוצאה של התרשלות שר העבודה ושר הכלכלה, בכך שנמנעו מלהתקין תקנות בדבר שכר העובדים הזרים, כפי שנדרשו לעשות בחוק להגברת האכיפה.
18. אין לפרש את המונח "מעסיק" בחוק ההבראה ואת שאר המונחים בחוק זה, בהתאמה לפירושים בפקודת מס הכנסה בכלל ובסעיף 164 לפקודה בפרט, שכן הפקודה אינה מתייחסת למשולש העסקה הכולל עובד, קבלן שירות ומזמין שירות. משולש העסקה זה מוגדר בחוק להגברת האכיפה, והוא החוק הקובע לענייננו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

19. טענת המשיב כי אין להסיק מהחוק להגברת האכיפה, כי דרישת תשלום ההיטל הקבוע בחוק ההבראה מוטל על מזמין השירות – היא טענה שגויה, שכן אינטרס העובד ודאגה לו היא תשלום ערך שעת עבודתו במלואה, לרבות רכיב ההיטל.
20. מן הראוי כי ההיטל ישולם על ידי הרשויות המקומיות, שכן הן הנהנות העיקריות מעבודות הניקיון המסופקות להן על ידי העובדים הזרים.
21. נוסף על האמור, מעלה המערערת טענת הסתמכות. המשיב, כך טוענת המערערת, החל לדרוש לראשונה תשלום היטל עובדים זרים עבור עובדים מסתננים, אך בשנת 2014, ולכן לא יכלה המערערת לדעת על חיובה בתשלום ההיטל בשלב מוקדם יותר. יתירה מזו, בעבר וקודם לתקופה הרלוונטית, המשיב עצמו היה מסופק לגבי חבות זו, ולכן דרך התנהלותו יצרה אצל המערערת הסתמכות כי לא יושת עליה ההיטל.
22. בהודעת הערעור העלתה המערערת טענת התיישנות ביחס לשומה שיצאה לשנת 2014, וטענת שיהוי ביחס לשומות לשנים 2015 – 2018. המערערת לא שבה על טענות אלה במסגרת סיכומיה.

טענות המשיב

23. אין לקבל את טענת המערערת כי החבות לתשלום ההיטל מוטלת על לקוחותיה – הרשויות המקומיות, וזאת מכמה טעמים.
24. המערערת עונה על הגדרת המונח "מעסיק" הקבועה בסעיף 44 לחוק ההבראה. אף מעיון בסעיפים 46 ו-47 לחוק ההבראה ובהתאם לפסיקה, החבות לשלם את ההיטל הקבוע בסעיף 45(א) לחוק ההבראה, היא על המעסיק עובדים זרים – מי שאחראי על ניכוי מס במקור משכר העובדים ומי שנדרש לדווח על הכנסה של העובדים. המערערת היא זו ששילמה את הכנסה בפועל לעובדים הזרים, היא זו שדיווחה על הכנסה זו והיא שניכתה ממנה מס במקור. על כן, בהתאם להוראות החוק – החבות לשלם את ההיטל היא על המערערת.
25. מעיון בהוראות סעיף 45 לחוק ההבראה, לכל היותר ניתן היה אולי להסיק כי המשיב היה רשאי לחייב בתשלום ההיטל הן את המעסיק והן את האחראי על התשלום לעובדים. לכן, אף אם תתקבל עמדת המערערת כי הרשויות המקומיות הן הגורם האחראי על התשלום, אין בכך כדי להסיר את החבות מהמערערת – שהיא החייבת העיקרית והראשונית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

26. הטלת ההיטל על המערערת, משרתת את תכליתו – "השתת העלויות החיצוניות הכרוכות בהעסקתם של עובדים זרים על הנהנה מפעולה זו" [עניין סעד, פס' מ"ט]. לעניין זה, אף אם הרשויות המקומיות - לקוחותיה של המערערת - נהנו בעקיפין משירותי העובדים הזרים, אין להשית עליהם את ההיטל, וזאת מכיוון שהנהגת העיקרית היא המערערת מהעסקה של העובדים הזרים.
27. החוק להגברת האכיפה אינו רלוונטי לענייננו. אין קשר בין אחריות הרשויות המקומיות, ככל שיש כזו, במישור דיני העבודה כלפי העובדים הזרים – לבין אחריות המערערת לשלם את ההיטל. תכלית החוק להגברת האכיפה היא הגנה על זכויות העובדים. מאחר שחל איסור על ניכוי ההיטל משכר העובד, הרי שהשאלה מי הגורם אשר חב בתשלום ההיטל, כלל אינה נוגעת לפגיעה בזכויות העובדים הזרים.
28. טענת המערערת כי נוכח התקשרותה בחוזה הפסד היא זכאית לפטור מתשלום ההיטל, מביאה לתוצאה אבסורדית ולפיה יתומרצו קבלנים להתקשר בחוזה הפסד.
29. אין החשב הכללי נדרש לקחת בחשבון בטבלה שמפרסם את שווי ההיטל, שכן בהתאם למדיניות הממשלתית, ככלל יש לצמצם העסקת עובדים זרים במשרדי הממשלה וכן ובפרט אין להעסיק עובדים זרים בענף הניקיון ברשויות המקומיות.
30. טענת המערערת כי דרישת המשיב לתשלום ההיטל החלה לראשונה רק בשנת 2014, היא טענה עובדתית שאינה נכונה. כבר בשנת 2007 התקיים הליך משפטי בגין שומה שקבע המשיב לגורם אחר – שאינו המערערת – בעניין זה. כמו כן, נקבעה למערערת עצמה שומה כבר בשנת 2012, כך שהיא ידעה היטב על עמדת המשיב, קודם לשנת 2014.
31. המשיב התייחס לטענות ההתיישנות והשיהוי במסגרת כתב התשובה, והוא סבור כי אין בהם כל ממש.
32. טענות נוספות שטענו הצדדים, יבחנו אף הן, במידת הצורך, בפרק הדין וההכרעה.

דין והכרעה

33. אקדים את המאוחר ואומר כי דין טענות המערערת בכל הנוגע לחבותה בהיטל, להידחות. בתמצית וכפי שיפורט בהמשך בהרחבה, המערערת היא שהעסיקה את העובדים הזרים, ולכן – בהתאם ללשון החוק ותכליתו, היא חבה בתשלום ההיטל – ולפיכך בצדק הוצאו לה שומות המשיב. מעבר ללשון החוק ותכליתו, בנסיבות הספציפיות של המקרה כאן – איני מוצא ממש בטענות המערערת. קודם לשנות המס שבמחלוקת, ידעה המערערת היטב על עמדת המשיב לפיה היא חבה בתשלום



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

ההיטל. למרות זאת, בחרה להמשיך ולהתקשר בהסכמים עם הרשויות המקומיות ובחרה שלא לשלם את ההיטל. בנסיבות אלה, איני סבור כי נפל פגם בהחלטות המשיב.

34. ראש לכל, אסיר מעל הפרק את טענת ההתיישנות שהעלתה המערערת במסגרת הערעור שהגישה, ביחס לשומה שיצאה לשנת 2014. כאמור לעיל, המערערת לא שבה על טענה זו במסגרת הסיכומים, ולכן יש מקום לראות בה כמי שזנחה את הטענה. אלא שמעבר לכך, כאשר בוחנים את הטענה לגופה, יש לקבוע כי אין בה ממש.

בהתאם לסעיף 167(א) לפקודה, רשאי היה המשיב לקבוע שומה למערערת במהלך 4 השנים שלאחר תום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח. בשנת 2015 הוגש הדו"ח לשנת 2014, ולכן המשיב היה רשאי להוציא שומה לפי מיטב השפיטה עד ליום 31.12.19. השומה יצאה ביום 22.12.19, טרם חלוף המועד.

ההשגה הוגשה על ידי המערערת ביום 30.12.19. בהתאם לסעיפים 152(ג) ו-168 לפקודה, על המשיב לתת את החלטתו בהשגה תוך שנה. החלטת המשיב ניתנה ביום 27.12.20, טרם חלוף המועד. אין אפוא ממש בטענת ההתיישנות לשומת 2014 ודינה להידחות.

35. לאחר שטענת ההתיישנות הוסרה, אפנה לבחינת הטענה העיקרית והיא הטענה כי לא היה מקום לחייב את המערערת בתשלום ההיטל.

למעלה מהנדרש ובשים לכך שהמערערת הביאה לידיעתי כי היא הגישה תביעות אזרחיות נגד הרשויות המקומיות ונגד המדינה ורשות המסים, אדגיש שוב כי כל שיאמר להלן מכוון לבחינת חבותה של המערערת בתשלום ההיטל והשומה שהוציא המשיב. אין כמוכן בדברים שייכתבו כדי להביע דעה כלשהי, לכאן או לכאן, בכל הנוגע לטענות שעלו ככל הנראה בתביעות האזרחיות המתנהלות - ושמקומם להתברר הוא שם.

המסגרת הנורמטיבית

36. השתת החבות בתשלום היטל עובדים זרים על המעסיק ושיעור ההיטל, נקבעו בסעיף 45 לחוק ההבראה:

"(א) מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 20% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם בשנת המס (בפרק זה - ההיטל) ואם העובד הזר מועסק על ידו לפי היתר להעסקת עובד זר בענפים אלה יהא שיעור ההיטל כמפורט להלן: בענף החקלאות - 10% ובענף המסעדות האתניות, בענף התעשייה או בענף הבניין - 15%.

(ב) ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין, מההכנסה של העובד הזר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

(ג)

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

37. ההגדרה מיהו "מעסיק" קבועה בסעיף 44 לחוק ההבראה, כדלקמן:

"מעסיק" - כל המשלם הכנסה לעובד זר, או האחראי לתשלומה, לרבות מי שדינו, לענין תשלום מסים, כדין המדינה;

המונח "הכנסה" מוגדר באותו סעיף:

"הכנסה" - הכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, לרבות ...

סעיף 2(2) לפקודה קובע כדלקמן:

"השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו;

..."

מהגדרות אלה עולה כי מי שמשלם את שכר העבודה לעובד הזר - הוא "המעסיק" (בהמשך אתייחס למכלול הרכיבים של הגדרת "מעסיק", אולם אין לטשטש את המסקנה הפשוטה והברורה העולה מההגדרה, והיא כי משלם שכר העבודה לעובד הוא המעסיק).

38. אופן תשלום ההיטל ומועדו נקבעו בסעיף 46 לחוק ההבראה:

מעסיק ישלם לפקיד השומה את ההיטל במועדים שנקבעו לפי הוראות פקודת מס

הכנסה לתשלום מס שניכה במקור מאותה הכנסה של העובד הזר.

הוראה זו קושרת באופן ברור בין תשלום ההיטל לבין ניכוי המס במקור ע"י המעסיק מהשכר שהוא משלם לעובד הזר.

סעיף 47 לחוק ההבראה מחיל את הוראות הפקודה על תשלום ההיטל - כדלקמן:

הוראות פקודת מס הכנסה יחולו, בשינויים המחוייבים, על ההיטל כאילו היה מס שיש לנכותו מההכנסה של העובד הזר, לרבות ההוראות שענינן דיווח, גביה ועונשין אלא אם כן נקבע אחרת לענין מסוים לפי פרק זה, ויראו מעסיק שלא שילם את ההיטל כמי שניכה מס במקור ולא שילם אותו לפקיד השומה כאמור בסעיף 219 לפקודה.

סעיף 219 לפקודה קובע:

נוכה מס על פי סעיפים 161, 164 או 170, ובלי הצדק סביר לא שולם לפקיד השומה כאמור בסעיפים 161, 166 או 171, דינו של החייב לנכות - מאסר שנתיים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(3) לחוק העונשין ופי שניים מסך כל הניכויים האמורים או שני הענשים כאחד; הטוען כי היה לו הצדק סביר - עליו הראיה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

קביעת סנקציה פלילית על מעסיק שלא שילם את ההיטל במסגרת ניכוי המס במקור, עולה בקנה אחד עם גישה לפיה זהותו של המעסיק עליו חובת תשלום ההיטל, היא פשוטה וברורה.

39. לפנינו שורה של הוראות, מהותיות וטכניות, המשיתות את תשלום ההיטל על "המעסיק" – הוא אותו גורם המשלם לעובד את שכרו והאחראי לביצוע ניכוי המס במקור מהכנסה זו. במועד בו מבוצע אותו ניכוי במקור משכר העבודה, מחויב המעסיק אף לשלם לפקיד השומה את ההיטל.

40. בעניין סעד נקבע כי בכל הנוגע להיטל עובדים זרים, אין להבחין בין מעסיק של עובד זר על פי היתר, לבין מעסיק של עובדים מסתננים יוצאי אריתריאה וסודן, המחזיקים ברישיונות שהייה זמניים. ראו פסקאות מה' - מז' לחוות דעתו של המשנה לנשיאה כבוד השופט א' רובינשטיין בעניין סעד:

כשלעצמי סבורני, כי יש לקרוא את דברי ההסבר על רקע התמורות שהתחוללו בשוק העבודה הישראלי מאז נוסחו לפני כעשור וחצי (וראו ברק, פרשנות במשפט, בעמ' 386), ובראשן – כניסתם של עשרות אלפי מסתננים למדינה, ובאופן בולט מתוכם מאריתריאה ומסודאן, החל משנת 2007. בנסיבות אלה נראה, כי אוכלוסיה זו אמנם לא עמדה מעיקרא לנגד עיניו של המחוקק בקבעו את ההיטל. ואולם, משתוקן חוק הבראת הכלכלה בשנים הבאות, ואף הוגדל במסגרת זו שיעורו של ההיטל ... מסופקני אם ניתן ליחס למחוקק כוונה מכללא להחרגת מעסיקיהם של עובדים יוצאי אריתריאה וסודאן מחובת תשלומם; זאת, לא כל שכן, נוכח החלטת הממשלה מס' 2068, אשר קושרת במישרין בין "הטיפול בתופעת ההסתננות" – כלשון כותרתה – לבין הצורך בהעלאת גובהו של ההיטל (סעיף 1 להחלטה). דברים אלה מדברים בעדם.

כן קשה לדידי לראות בהיעדר התיחסותו הקונקרטית של חוק הבראת הכלכלה לעובדים מעין אלה משום הסדר שלילי, נוכח השתלבותו הניכרת של ההיטל במערך החקיקתי הכולל ביחס לתופעת ההסתננות, ובו משולבים כאמור אף אמצעים פיסקליים

עד כה עמדנו על תכליתו הסובייקטיבית של חוק הבראת הכלכלה, ומצאנו כי זו הולמת יותר את הפרשנות אשר הוצעה על-ידי המשיבים, ולפיה חייב מי שמעסיק עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה בתשלום ההיטל, ברומה למעסיקיהם של עובדים זרים חוקיים. אולם בכך לא תמה מלאכתנו; נותר לברר איפוא האם פרשנות כגון דא עולה בקנה אחד אף עם תכליתו האובייקטיבית של החוק. לרעת המערערת, יש להשיב על השאלה בשלילה. לשיטתן, אפילו התכוון המחוקק להשית את תשלום



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

ההיטל על מעסיקהם של עובדים יוצא סודאן ואריתריאה, המדובר במדיניות שמנוגדת לערכי היסוד של שיטת משפטנו, וכן לעקרונות המשפט הבינלאומי. שבתי והפכתי בטענות שהועלו מטעם המערערות, אשר חלקן בהחלט שובה לב על פניו, אולם בסופו של יום הגעתי לכלל מסקנה כי אין להלמן.

כידוע, נדחתה עתירה לקיום דיון נוסף בסוגיה זו [דנ"א 8496/17 ישרוטל בע"מ נ' פ"ש אילת (31.5.18)].

41. נוכח קביעות בית המשפט העליון, אין מחלוקת בין הצדדים על עצם החבות בהיטל וכפי שצוין לעיל, המערערת לא ביקשה לחלוק על כך. טענת המערערת היא כי על אף שיש אכן חובה לשלם את ההיטל, אין לחייב אותה בכך, אלא את הרשויות המקומיות.
42. להשלמת התמונה אציין, כי הסעיפים הנוגעים לתשלום היטל עובדים זרים בוטלו בתיקון מספר 20 לחוק ההבראה, אשר נכנס לתוקפו ביום 2.2.22. תיקון חקיקה זה אינו חל על השנים הרלוונטיות לערעור זה, ואין בו כדי להסיר את חבותה של המערערת בתשלום ההיטל באותן שנים.

מן הכלל אל הפרט

43. כאמור, בהתאם לסעיף 45 לחוק ההבראה, חובת תשלום ההיטל היא על המעסיק. כאמור לעיל, סעיף 44 לחוק ההבראה קובע מיהו מעסיק – "... כל המשלם הכנסה לעובד זר, או האחראי לתשלומה, לרבות מי שדינו, לענין תשלום מסים, כדין המדינה".
44. בענייננו, אין מחלוקת אמיתית כי התקיימו יחסי עבודה בין המערערת לבין העובדים הזרים (המערערת למעשה הודתה בכך בסעיף 4 לנימוקי הערעור המקוריים שהגישה). משך שנים, דיווחה המערערת על העובדים הזרים כעובדיה השכירים, שילמה להם את שכרם, ניכתה מס במקור מהכנסות העובדים הזרים ודיווחה על כך לרשות המסים כפי שנדרש כל מעסיק לעשות. העדה מטעם המשיב – גב' קופרלי, העידה:

"מעסיק מבחינתי, מבחינת מס הכנסה כשאני באה לביקורת, זה מה שדיווח על העובדים, מי ששילם לעובדים, מי שניכה מהעובדים והעביר למוסדות. מבחינתי הוא המעסיק. והוא זה שחייב בהיטל".

(פרוטוקול, עמ' 53, ש' 23-25).

אכן, ייתכנו מקרים חריגים בהם על אף המצג שהוצג, ייקבע כי לא התקיימו יחסי עובד מעביד ואין המדובר במעסיק, אולם אלה הם מקרים חריגים אשר הנטל להוכיח כי בהם מדובר – מוטל על מי שמבקש לטעון כאמור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

המערערת לא הציגה, ולו ראשית ראייה, לכך שלא התקיימו בינה לבין העובדים הזרים יחסי עובד – מעביד.

לאור זאת, אין אלא לקבוע כי המערערת הייתה "המעסיק" של העובדים הזרים. בשולי הדברים אציין כי טענת המערערת כי בית משפט זה אינו מוסמך לקבוע מיהו "מעסיק" וכי הסמכות לכך שמורה לבית הדין לעבודה, אינה נכונה. מעצם סמכותו של בית המשפט לדון בהיטל עובדים זרים, נובעת אף סמכותו לפרש את המונחים בהם עושה המחוקק שימוש בהוראות אלה ובכלל זה המונח "מעסיק" (וכך נהגו בתי המשפט בשורה של פסקי דין שעניינם ערעורי מס ושדרשו הכרעה בשאלה אם מתקיימים יחסי עובד מעביד אם לאו; ראו לדוגמה - ע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית הפועל טבריה נ' פ"ש טבריה, פ"ד מח(2) 416).

45. עיון בסעיפים 46 ו-47 לחוק ההבראה – אשר צוטטו לעיל, מלמד כי כוונת המחוקק הייתה להשית את החבות בהיטל על הגורם שמנכה מס במקור מהכנסת העובדים ומהגורם המדווח על ההכנסה ששילם לעובדים – היינו הגורם המשלם בפועל את השכר לעובדים.
46. סעיף 164 לפקודה הוא המקור החוקי המחייב מעסיק לנכות מס במקור. מעיון בסעיף 164 לפקודה, עולה כי הוא נוקט בלשון דומה לסעיף 44 לחוק ההבראה:

"כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה ... ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשולם מס באופן ובשיעורים שנקבעו".

גם סעיף זה, כמו סעיף 44 לחוק ההבראה, משית את החבות על –
"... המשלם הכנסה לעובד או האחראי לתשלומה" – בדומה כאמור לסעיף 164 לפקודה. כאמור, לא רק שהמערערת אינה מכחישה את חובתה בניכוי המס במקור מהכנסות העובדים הזרים, אלא שהלכה למעשה, במשך שנים ארוכות ואף בשנות המס שבמחלוקת, היא ביצעה ניכוי מס במקור משכר העובדים הזרים שהעסיקה והיא דיווחה לרשויות על העסקתם.
47. המונח "מעסיק" מוגדר כאמור בסעיף 44 לחוק ההבראה:

"מעסיק" - כל המשלם הכנסה לעובד זר, או האחראי לתשלומה, לרבות מי שדינו, לענין תשלום מסים, כדין המדינה;

הגדרה זו בנויה משלושה רכיבים:

א. בראש ובראשונה היא מציבה את מי שהוא "המשלם הכנסה לעובד זר" – וזאת כאמור ללא כל ספק המערערת;

ב. "או האחראי לתשלומה" – בהוראה זו כולל המחוקק אף את מי שלא שילם בפועל את השכר, אולם הוא האחראי לתשלומה. במקרה כאן, אין ספק כי המערערת היא ששילמה בפועל את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

השכר לעובדים הזרים וכמעסיקה שלהם, והיא גם מי שהייתה אחראית כלפיהם לתשלום השכר.

ג. "לרבות מי שדינו, לענין תשלום מסים, כדין המדינה" – בהוראה זו מובהר כי גם אם מי שדינו כדין המדינה מעסיק עובדים זרים, הוא חייב בתשלום ההיטל.

הוראה זו קובעת באופן ברור כי מי שמשלם את ההכנסה לעובד הזר, הוא "מעסיק" החב בתשלום ההיטל, ולא יכולה להיות כל מחלוקת אמתית כי המערערת נכנסת לרובריקה ראשית זו.

48. המערערת טוענת כי מכוח החוק להגברת האכיפה, יש לראות במזמין השירות – היינו הרשויות המקומיות, את המעסיק בפועל, ולהשית עליהן את ההיטל ולא על המערערת. לדברי המערערת, החוק להגברת האכיפה הוא החוק המתייחס למשולש העסקה הכולל עובד, קבלן שירות ומזמין שירות. החוק להגברת האכיפה מפנה להגדרת "מעסיק בפועל" כפי שבאה לידי ביטוי בסעיף 1 לחוק העסקת עובדים על ידי קבלני כוח אדם, תשנ"ו - 1996 – "מי שאצלו מועסק עובד של קבלן כוח אדם...". על כן, סבורה המערערת כי מזמיני השירות, ובענייננו – הרשויות המקומיות, הם המעסיקים בפועל של העובדים הזרים.

לחילופין, טוענת המערערת, כי היה על המשיב לחייב את הרשויות המקומיות בהיטל, בתור הגורם האחראי לתשלום הכנסת העובדים הזרים, וזאת מכוח האפשרות השנייה הקבועה בהגדרת המונח "המעסיק" בסעיף 44 לחוק ההבראה, הכוללת כאמור את "מי שאחראי לתשלומה" של הכנסת העבודה לעובד הזר. הרשויות המקומיות, שילמו למערערת כדי שזו תשלם את שכר העובדים הזרים – משכך לטענת המערערת הן האחראיות לתשלום. כמו כן טוענת המערערת כי עקב אי הכללת היטל עובדים זרים בשכר ששולם לה על ידי הרשויות המקומיות – מדובר בהתקשרות בין מזמין שירות לקבלן שירות בחוזה הפסד. בהתאם לסעיף 28 לחוק להגברת האכיפה, במקרה של התקשרות בין מזמין שירות לקבלן שירות בחוזה הפסד, האחריות לתשלום שכר העובדים הוא על מזמין השירות – הרשויות המקומיות.

49. אין בידי לקבל את טענות אלו של המערערת. המערערת יוצרת עירוב בין החוק להגברת האכיפה לבין חוק ההבראה, שעה שמדובר בחוקים שתכליתם שונה ופועלם שונה: החוק להגברת האכיפה נועד להגן על עובדים ולדאוג כי ישולם להם שכרם ויישמרו זכויותיהם. האפשרות שמעניק החוק להגברת האכיפה של דיני העבודה, לראות את מזמין השירות כאילו הוא המעסיק, היא למטרה ממוקדת – המוגדרת באותו החוק, ואין לקרוא לתוכה הוראת פטור – הפוטרת את המערערת מאחריות לתשלום ההיטל שנקבע בחוק ההבראה. כפי שקובע סעיף 25(א) לחוק להגברת האכיפה, עניינו וקביעתו היא -



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

חובת מעסיק שהוא קבלן, כלפי עובדו, לפי הוראת חיקוק המנויה בתוספת השלישית ולפי הוראות צווי הרחבה המנויות בסעיף קטן (ב) תחול גם על מזמין השירות בעד פרק הזמן שהעובד הועסק במתן השירות אצלו, בהתקיים כל אלה

ובאופן דומה קובע סעיף 28 אליו הפנתה המערערת:

כרת מזמין שירות חוזה עם קבלן, שמתקיים בו אחד התנאים המפורטים להלן, תחול על מזמין השירות אחריות אזורית כלפי עובד של הקבלן המועסק אצלו, לפי הוראות סעיף 25, אף אם לא מתקיימים לגבי השירות התנאים שבסעיף

החוק להגברת האכיפה עוסק בהבטחת זכויותיו של עובד לקבל את שכרו וזכויותיו, ולא בהסרת אחריות מאת המעסיק הישיר לתשלום היטל שהוא (המעסיק הישיר והראשי) חב בו. פסקי דין מתחום דיני העבודה אליהם הפנתה המערערת בסיכומיה [כגון: סע"ש 11259-02-19 Asmert Tekabo Beyene נ' שופרסל בע"מ וסופר שירות לכל בע"מ (בפירוק) (27.12.20); סע"ש 10278-05-20 ZERESNAY GEBREHIOT נ' עיריית אלעד ואח' (22.12.21)] עוסקים בקביעת בית הדין לעבודה כי על מזמין השירות לשלם לעובד שהוצב בחציריו את שכרו, וזאת בהתאם להוראות ולתכליות של החוק להגברת האכיפה, ולא בהסרת האחריות מהמעסיק הישיר לשלם היטל שהושט בדין עליו.

בהתאם להוראות חוק ההבראה, ההיטל אינו מנוכה משכר העובד הזר, אלא משולם מכספו של המעסיק. על כן, אין בעצם הטלת ההיטל על המעסיק, כדי לפגוע בזכויות העובדים הזרים. כך או אחרת, החוק להגברת האכיפה אינו עוסק בהשתתף היטל החל על המעסיק הראשי והישיר של העובדים הזרים, על כתפי מזמין השירות, לא לכך נועד חוק זה ואין בו הוראה הקובעת כאמור – שהרי הוראותיו עוסקות בהגברת אכיפת זכויותיו של העובד, ולא בשיפור מצבו של המעסיק הישיר.

אכן, החוק להגברת האכיפה שם לעצמו בין השאר למטרה למנוע פגיעה בעובד בשל התקשרות בחוזה הפסד בין קבלן שירות למזמין שירות, אבל לא ניתן ללמוד מכך כי עצם ההתקשרות בחוזה הפסד – כגון זה בו בחרה המערערת לדבריה להתקשר – מזכה את המעסיק הראשי והישיר בפטור מתשלום ההיטל. לא זו בלבד שהדבר לא נקבע בשום אחת מהוראותיו, אלא שאם יקבע כך, הדבר יהווה תמריץ להתקשרות בחוזה הפסד מסוג זה, כך שבפועל הדבר עומד בניגוד לתכלית של סעיף 28 לחוק להגברת האכיפה. ובמילים אחרות, אין לאפשר מצב בו בחירה להתקשר בחוזה הפסד, תוביל לפטור מחבות בתשלום ההיטל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

50. אף בטענה החלופית שהעלטה המערערת, איני מוצא ממש. איני סבור כי הביטוי הקבוע בהגדרת "מעסיק" בסעיף 44 לחוק ההבראה – "או מי שאחראי לתשלומה", מכונן למי שאחראי לתשלום שכר העבודה לעובד הזר, מכוח החוק להגברת האכיפה.

הפירוש הפשוט של הוראה זו, הוא למיטב הבנתי זה שהצעתי לעיל, והוא כולל מקרה בו לא מי שאחראי לתשלום שכר העבודה, הוא המשלם בפועל. בדומה להוראות דומות בדיני המס (כגון בסעיף 164 לפקודה), המחוקק רצה להבהיר כי האחריות לתשלום ההיטל חלה על מי שאחראי לתשלום השכר ואינה מוסרת ממנו, גם אם מבחינה טכנית ההכנסה משולמת בידי אחר. אלא שאף אם הייתי מקבל את הפירוש שמציעה המערערת, הרי שלכל היותר היה בכך כדי להביא לכך שהמשיב היה רשאי להוציא את שומת ההיטל גם על מזמין השירות, ובשום אופן לא היה בכך משום הוראת פטור מתשלום ההיטל מהמעסיק הישיר המשלם שכר העבודה לעובדים הזרים – המערערת.

הן לשון חוק ההבראה והן תכליתו, אינם מאפשרים ואינם מצדיקים פרשנות אחרת. כפי שראינו לעיל, לשונו של חוק ההבראה ברורה וחד משמעית. מי שמשלם את שכר העבודה, הוא המעסיק והוא חב בתשלום ההיטל. גורם זה הוא זה שניכר מס במקור מהכנסת העבודה, והוא כאמור באופן ברור מי שחויב בחוק ההבראה בתשלום ההיטל. כאמור, במקרה דנן, לא יכולה להיות מחלוקת כי המערערת נכנסת להגדרת "המעסיק".

אף תכלית החקיקה מצדיקה את הוצאת השומה למערערת וחיובה בתשלום ההיטל. בדברי ההסבר לחוק צוין כדלקמן:

"עלות העסקת עובד זר נמוכה מעלות העסקת עובד ישראלי. כדי להקטין את התמריץ להעסיק עובד זר, מוצע לחייב כל מעסיק של עובד זר בהיטל בשיעור של 15% מסך כל הכנסת העובדה ששילם לעובד הזר."

תכלית החוק הייתה להגדיל את עלות העסקתם של העובדים הזרים, במטרה לצמצם את העסקתם ובמטרה להגביר את העסקתם של העובדים הישראליים (על כן, ראו לדוגמה בפסק הדין בעניין סעד, פסקה מ"ט). הנה כי כן, נוכח עלות ההעסקה הנמוכה של העובדים הזרים, הרי שהמערערת היא הנהנית העיקרית והישירה מהעסקתם. אף אם בעקיפין נהנו אף הרשויות המקומיות מרכישת שירותי כוח אדם בעלות נמוכה, בכל מקרה, הנהנית הישירה והמרכזית מהעסקתם של העובדים הזרים - היא המערערת, ולא הוצגו כל ראיות של ממש המצדיקות לקבוע אחרת (אזכיר כי המערערת בחרה שלא לזמן לעדות עובדים של הרשויות המקומיות, אף שמלכתחילה ביקשה לעשות כן ובית המשפט התיר את הדבר).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

51. אשר על כן, הן בהתאם ללשון החוק והן בהתאם לתכליתו – צדק המשיב בקביעתו כי החבות בהיטל היא על כתפי המערערת, ומשכך השומות בצו הוצאו למערערת כדין.
- למעלה מהנדרש אשוב ואציין כי טענות במישור האזרחי שיש למערערת כלפי הרשויות המקומיות ומדינת ישראל בדבר אופן התנהלותם ונזקים שאלה גרמו למערערת, נדונות בתביעות האזרחיות שהמערערת ציינה כי הגישה, ואין בטענות אלה כדי לשנות בכל הנוגע לעצם חבות המערערת בהיטל עובדים זרים. כך לדוגמה, טענות שהעלתה המערערת בכל הנוגע לחובה שהייתה על החשב הכללי במשרד האוצר לכלול ברכיב השכר המשולם על ידי הרשויות המקומיות את ההיטל – עניין לגביו הגישה בעבר המערערת עתירה מנהלית (עת"מ 29517-05-16) ולאחר מכן ערעור לבית המשפט העליון (ע"מ 9001-16), וכן טענות שהעלתה ושבעניינם אף הגישה בשעתו עתירה לבג"ץ (בג"ץ 32/20) – בכל הנוגע לחובה שהייתה על שר האוצר להתקין תקנות, אף אם יתבררו כנכונות, ואיני מביע דעה בעניין, אינן מסירות ממנה את האחריות שרצבה לפתחה מכוח חוק ההבראה לשלם את ההיטל.
- כך בהתאם ללשון החוק ותכליתו, וכך אני סבור שנכון – כפי שיתברר מיד, בנסיבות הספציפיות במקרה כאן ובכל הנוגע לשנות המס שבמחלוקת.
52. המערערת העלתה טענת הסתמכות, כאילו היה לה בסיס לחשוב כי לא תחויב בתשלום ההיטל. לא רק שאיני מקבל טענה זו, אלא שהעובדות לאשורן מלמדות כי בכל הנוגע לשנים הרלוונטיות לערעורים כאן, לא רק שאין ממש בטענת ההסתמכות, אלא שלאמיתו של דבר המערערת עצמה ידעה היטב אודות עמדת המשיב בכל הנוגע לחבותה בתשלום ההיטל, ובחירה באופן מודע להתעלם מכך. נסיבות אלה לא רק שמסירות מעל הפרק את טענת ההסתמכות, אלא שהן אף מכרסמות כרסום של ממש בטענות המערערת אשר נדונו קודם לכן, כאילו היה ראוי להסיר ממנה את האחריות לתשלום ההיטל ולהשיתו על אחרים.
- כזכור, המערערת טענה כי נכון לשנת 2014, לא ידעה אודות עמדתו של המשיב בכל הנוגע לחבותה בתשלום היטל עובדים זרים.
- בצדק טען המשיב כי מדובר בטענת סרק, אשר טוב אם לא הייתה נטענת.
- לא רק שהמשיב הראה כי נקט כבר בשנים מוקדמות יותר בהליכים בגין אי תשלום ההיטל כלפי אחרים, אלא שהליכים כאלה ננקטו עוד קודם לשנת 2014 אף כלפי המערערת. כאמור לעיל, המערערת עצמה הגישה ערעור בשנת 2013 (ע"מ 32851-11-13). ערעור זה התייחס לשומה שהוציא המשיב למערערת בגין אי תשלום ההיטל בגין העסקת עובדים זרים בשנים 2008 – 2010 בנסיבות דומות לערעורים כאן. שומה זו יצאה למערערת בשנת 2012 והערעור עליה הוגש כאמור בשנת 2013. אין אפוא כל ספק כי המערערת ידעה היטב בשנת 2014 על עמדתו של המשיב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

על אף ידיעה זו, בחרה המערערת להעסיק עובדים זרים, לספק באמצעותם שירותים לרשויות מקומיות, ולא לשלם את ההיטל אשר באופן ברור חל עליה. מדובר בהתעלמות ברורה ומודעת מהוראות חוק ההבראה ומעמדת המשיב בעניינו. עובדה זו מסירה מעל הפרק את טענת ההסתמכות והיא אף מאירה באור הנכון את דרך התנהלות המערערת לאורך השנים.

למעלה מהנדרש אציין כי בשנות המס שבמחלוקת ידעה המערערת כי הרשויות המקומיות אינן כוללות בשכר המשולם לה, לטענתה, את רכיב ההיטל. על אף האמור, המערערת בחרה להוסיף ולהתקשר עם הרשויות המקומיות ולהתעלם מחובתה החוקית שהובאה לידיעתה, בדבר תשלום ההיטל. התנהלות זו מסירה אף מעל הפרק טענות שהעלתה המערערת ולפיהן השתתף ההיטל עליה ולא על הרשויות המקומיות אינה ראויה. אין לאפשר לקבלן להתקשר באופן מודע בחוזה שהוא מגדיר כחוזה הפסד (לטענתו ומבחינה עובדתית עניין זה לא הוכח), ובכך להסיר מעצמו חובה שהשית עליו המחוקק. מדובר בהתנהלות שאין לקבל, וודאי שאין לסייע לה על ידי הסרת אחריות מהמערערת לתשלום ההיטל.

53. המערערת הוסיפה וטענה כי המשיב השתתף בהוצאת השומות. איני סבור כי יש ממש בטענה זו, ובכל מקרה – בנסיבות העניין כפי שתוארו לעיל, אין די בטענה זו כדי לפתור את המערערת מחובתה לשלם את ההיטל, מכוח שומות שהוצאו לה כדין ובתוך מסגרת הזמן שקבע המחוקק.

54. בשולי הדברים ולסיום פרק זה אציין כי בפי המערערת היו טענות על כך שלא נעתרתי לבקשתה לזמן לדיון שמיעת הראיות, עובדת לשעבר אצל המשיב, אשר פרשה כבר לגמלאות, ואשר מולה התנהלו בשעתו ההליכים במשרדי המשיב.

כידוע וכמקובל, שמורה למשיב הזכות את מי לזמן להעיד מטעמו, וזאת בהעדר נסיבות מיוחדות המצדיקות לנהוג אחרת. המערערת לא הצביעה על נסיבות כאמור, ולכן לא סברתי כי יש לחרוג מהרגיל וכי יש מקום לזמן את מי שפרשה מעבודתה זה מכבר. כמובן, לבחירת העד מטעמו של המשיב עלולות להיות השלכות בהן על המשיב יהיה לשאת, אלא שבניגוד לטענות המערערת איני מוצא פגם בעדותה של העדה שהעידה מטעם המשיב. ייתכן כי היא אכן נקלעה לטעות משפטית מסוימת בעדותה (כגון בשאלה האם הותקנו תקנות שהיה על משרד האוצר להתקין אם לאו), אולם אין בכך כדי לפגום מטענות המשיב לגופן – אשר אותן אני מוצא כנכונות – כמפורט לעיל.

חלק שני - מחלוקת נוספות שבין הצדדים

55. לצד הסוגיה העיקרית שנדונה בחלק הראשון של פסק הדין, הערעורים שהוגשו מתייחסים אף לעניינים נוספים:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

- א. חישוב נקודות זיכוי לעובדים הזרים בשנים 2015 – 2018.
- ב. זקיפת הטבות שניתנו לעובדים הזרים (מגורים, ארוחות, ביטוח בריאות, רכבים) כהכנסה.
- ג. ניכוי מס במקור מדמי שכירות ששילמה המערערת עבור דירות ששכרה לעובדים הזרים.
- כל אחת מסוגיות אלה תידון בהמשך בפני עצמה, ובמידת הצורך תוך חלוקתה לסוגיות משנה.
56. הערה מקדימה – אי הצגת ראיות של ממש:

חלק ניכר מהמחלוקות שיידונו בחלק זה, דורשות הצגת תשתית עובדתית לגיבוי ואישוש הטענות. על אף שנטל הראיה וההוכחה מוטלים על כתפי המערערת [ראו רע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מע"מ (1992)], המערערת לא הציגה כל ראיות של ממש להוכחת טענותיה, זולת עדותה של העדה מטעמה, גב' ברויטמן, בעלת מניות המערערת ומי שניהלה את פעילותה. בשים לב לאופי המחלוקות והטענות שהעלתה המערערת, אין די בעדות זו, וטענות המערערת נותרו ללא ביסוס של ממש.

המערערת הייתה מודעת לחסר זה, וגב' ברויטמן עומתה עם הדבר במסגרת דיון שמיעת הראיות. במהלך חקירתה החוזרת של גב' ברויטמן, ביקש ב"כ המערערת להגיש מספר מסמכים. לא הובהר תוכנם של מסמכים אלה ואף לא הוצג כל טעם של ממש מדוע הם לא הוצגו במסגרת תצהיר שהוגש מטעם המערערת ואף לא במסגרת תצהיר משלים שאפשרתי למערערת להגיש. לאור זאת לא אפשרתי את הגשת המסמכים, אולם בהסכמת המשיב ובאופן מאוד מקל וחרג – קבעתי כי המערערת תוכל לפנות אל המשיב ולהציג לו כל מסמך שהיא חפצה. וכך נקבע בעניין זה:

למערערת ניתן די זמן להגיש תצהירה, לרבות תצהיר משלים. אף התקיים דיון קדם משפט ועבר פרק זמן ניכר. היו לה את ההזדמנויות להגיש מסמכים ככל שהיא ביקשה ללא כל הגבלה. השלב להגשת מסמכים, שכרע איני יודע בכלל מה יש בהם, אינו בשלב החקירה החוזרת. לצד זאת, נרשמה הודעת המשיב. ומשכך, אם המערערת תרצה להגיש למשיב מסמכים תוך 7 ימים, תעשה כן ותוגש הודעה מתאימה לבית המשפט.

(פרוטוקול, עמ' 26)

המערערת לא ניצלה את ההזדמנות הנוספת והחריגה שניתנה לה, והיא לא הגישה כל הודעה לבית המשפט תוך פרק הזמן שנקבע לכך ואף לא לאחר מועד זה (הכוונה היא להודעה המתייחסת להצגת ראיות בפני המשיב, כאמור לעיל).

חלף זאת, במסגרת סיכומי התגובה שהגישה (עמ' 7 סעיף 10), המערערת, המודעת היטב לריק הראייתי שהותירה, ביקשה כי בשלב זה יינתן פסק דין רק בעניין שנדון לעיל בחלק הראשון של פסק הדין (חבות המערערת בהיטל), וכי בכל הנוגע לעניינים האחרים, המערערת תציג מסמכים למשיב ויתקיים על כך דיון מחדש בבית המשפט.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

דין בקשה זו להידחות. למערערת היה יומה בבית המשפט, והמועד להגיש את ראיותיה חלף. הזדמנות חריגה שניתנה למערערת במסגרת ההחלטה שצוטטה לעיל, לא נוצלה על ידה, ועובדה זו מדברת בעד עצמה. הרושם הוא כי המערערת פועלת למשיכת זמן, ואין כל הצדקה לתת לכך יד. העדה מטעם המערערת, גב' ברויטמן, כאשר הוטח בפניה החסר הראייתי שהותירה המערערת והעובדה כי טענות שהעלתה לא הוצגו כל ראיות, טענה כי הציגה את "כל המסמכים" בפני שני חוקרים של המשיב, שבשםם לא ידעה לנקוב. עדת המשיב, גב' קופרלי, העידה שוב ושוב כי לא התקבלו מסמכים אצל המשיב, וזאת על אף בקשותיה החוזרות לקבלת מסמכים מהמערערת:

אני לא קיבלתי שום דבר מכם. ביקשתי מספר פעמים מסמכים על כל הסוגיות.

(עמ' 73 לפרוטוקול ש' 13-14)

אין לי שום מסמך לבדוק (עמ' 74 ש' 1)

בכל השיחות שהיו לי עם קובי קרני ביקשתי את המסמכים. שום מסמך לא הוצג.

(עמ' 74 ש' 10-11)

אני אומרת לכם שאתם לא הגשתם מסמכים.

(עמ' 77 ש' 21).

הדעת נותנת כי אם היו למערערת מסמכים של ממש, הם היו מוגשים לבית המשפט. כך או אחרת, המערערת בחרה שלא להגיש ראיות לטענותיה – כפי שנדרש, ואף משניתנה לה הזדמנות חריגה נוספת, בחרה שלא לנצל הזדמנות זו. אין כמובן די בטענות בעלמא כי הוגשו בעבר מסמכים למשיב, וחובה היה על המערערת להציג ראיות לבית המשפט. בשולי הדברים אציין כי המערערת לא הגישה כל בקשה לבית המשפט להורות למשיב לגלות מסמכים שבידיו, או לאפשר לה לצלם מסמכים שברשותו. בנסיבות אלה וכפי שיפורט בהמשך במקומות המתאימים, אי הצגת הראיות עומד למערערת לרועץ.

א. נקודות זיכוי

58. המערערת, כמעסיקה של העובדים הזרים, חישבה את המס שעליהם לשלם וניכתה מס זה במקור והעבירה אותו למשיב. במסגרת חישובי מס אלה, חישבה המערערת את נקודות הזיכוי להם לטענתה היו זכאים העובדים הזרים, וקיזזה אותן כנגד החבות במס. דא עקא, המשיב קבע כי המערערת העניקה לעובדים הזרים נקודות זיכוי שלא כדין, ולפיכך הוציא לה שומת ניכויים.

59. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשנות המס 2015 – 2018:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

המערערת סבורה כי יש להביא בחשבון המס של העובדים הזרים, זכאות ל-2.25 נקודות זיכוי, וכך ערכה את חישוביה ואת ניכוי המס במקור. המערערת תומכת את טענותיה בהפניה לפסק הדין בעניין סעד (עמ' 28), שם נקבע כי בכפוף למספר תנאים, עובדים זרים זכאים לנקודות זיכוי. המשיב מנגד סבור כי המערערת פעלה שלא כדין ותוך התעלמות מהחקיקה הרלוונטית. לאחר בחינת הדברים, אני מוצא כי הדין עם המשיב.

60. המערערת מסתמכת בטענותיה על פסק הדין בעניין סעד ועל פסיקה נוספת שניתנה בעבר, אלא שאלה התייחסו באופן ברור לדין שהיה עד לתום שנת 2014 ולא למצב החוקי השורר החל משנת 2015 ואילך. פסק דין בעניין סעד עסק בשומה בצו לשנים 2009-2012 – שנות מס בהן הוסדרו נקודות הזיכוי במסגרת כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ), התשס"ז-2007, אשר היו בתוקף עד לתום שנת 2014. כפי שיפורט להלן, הסדר החקיקה החל משנת 2015 השתנה, ונקבעו בו הוראות אחרות. המערערת התעלמה מטענותיו הברורות של המשיב בכל הנוגע לדין החל, ולא הציגה להן כל תשובה של ממש. להלן אציג בקצרה ובמידה הרלוונטית כאן, את הדין החל בכל הנוגע לנקודות זיכוי לעובדים זרים, בשנות המס שבמחלוקת (2015 - 2018):
סעיף 48 לפקודה מסמיך את שר האוצר – כדלקמן:

שר האוצר רשאי לקבוע כי הוראות פרק זה לענין זיכויים, כולן או מקצתן, לא יחולו על עובד זר או על סוגי עובדים זרים שיקבע, או שיחולו עליהם באופן חלקי בתנאים שיקבע; לענין זה, "עובד זר" – כהגדרתו בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, אף אם רואים אותו כתושב לענין פקודה זו.

שר האוצר עשה שימוש בסמכותו, וביום 7.10.2014 התקין את תקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר), התשע"ה-2014 (להלן בפסקה זו: "התקנות"). התקנות נכנסו לתוקף החל משנת 2015.

בהתאם לתקנות, עובד זר שאינו חוקי, אינו זכאי לכל נקודות זיכוי. עובד זר חוקי בתחום הסיעוד היה זכאי לשורה של נקודות זיכוי – אלא שלמערערת לא היו עובדים בתחום הסיעוד ולכן אין זה רלוונטי לנו. בשנת 2017 היה עובד זר חוקי זכאי לחצי נקודת זיכוי, ובשנת 2018 לנקודת זיכוי אחת. עובדת זרה חוקית זכאית לעוד חצי נקודת זיכוי. "עובד זר חוקי" הוגדר בסעיף 2 לתקנות, ובין שאר התנאים המצטברים הקבועים שם נקבע כי מדובר במי שקיבל אשרה ורישיון לשיבת ביקור מסוג ב/1 לעבודה בישראל. אין מחלוקת בין הצדדים כי חלק מהעובדים הזרים שהעסיקה המערערת אינם עומדים בהגדרה זו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

תוקפן של התקנות נבחן ואושר במסגרת בג"ץ 3806/15 עמותת קו לעובד נ' שר האוצר (27.10.15), שם נקבע כי אין מקום להתערב בקביעת המחוקק לשלול נקודות זיכוי מעובד זר שאינו חוקי:

כמפורט לעיל, סעיף 48 לפקודה מסמיך את שר האוצר במפורש לקבוע כי הוראות הפקודה לענין זיכויים, כולן או מקצתן "לא יחולו על עובד זר או על סוגי עובדים זרים שיקבע, או שיחולו עליהם באופן חלקי בתנאים שיקבע". העותרת מעלה אמנם טענות הראויות להישמע לענין הצידוק בפגיעה באוכלוסייה חלשה. ואולם המדובר בענין מובהק שבמדיניות, ולמדינת ישראל זכות ואינטרס לגיטימי שלא להקל ולא לעודד עבודתם בישראל של עובדים לא חוקיים על ידי הענקת הטבה בדמות נקודות זיכוי, ומכל מקום וודאי שאין חובה לעשות כן.

הטבות מס והעסקת עובדים זרים הם מהעניינים המובהקים שבמדיניות, ובית משפט זה לא בנקל יתערב בהכרעותיה של הרשות המבצעת בעניינם אלה, ובמיוחד בענייננו כאשר המשיב פעל מכוח הסמכה מפורשת בחקיקה ראשית.

61. המשיב ציין כי העובדים הזרים החוקיים שהעסיקה המערערת, זוכו על ידיו בנקודות זיכוי בהתאם לתקנות (כלומר בשנת 2017 אושרה חצי נקודת זיכוי לעובדים הזרים להם אשרת ב/1 ובשנת 2018 אושרה להם נקודת זיכוי אחת), ואילו מהעובדים הזרים שאינם חוקיים, שלל המשיב את כל נקודות הזיכוי (2.25) שהעניקה המערערת. להלן פירוט חישוב המערערת, כפי שנכתב בנימוקי השומה של ערעור ב':

2018	2017	2016	2015	
897,216	603,497	1,052,100	1,897,788	סכום נ.ז בגין עובדים זרים
10%	10%	10%	10%	אחוז גילום מ"ה
996,906	670,552	1,169,000	2,108,653	מס הכנסה מגולם

דרך זו בה נקט המשיב עולה בקנה אחד עם הוראות התקנות – החלות כאמור בשנות המס שבמחלוקת, והמערערת לא הציגה כל ראיה כי נפל פגם כלשהו בחישובים שערך המשיב ולא הציגה כל חישוב נגדי. ודאי שלא היה מקום להענקת נקודת הזיכוי בניגוד לתקנות, כפי שעשתה המערערת.

הדין אפוא עם המשיב ולפיכך הערעור בעניין זה נדחה.

ב. הטבות שניתנו לעובדים הזרים וזקיפתם כהכנסה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

62. העובדים הזרים הועסקו כשכירים אצל המערערת. סעיף 2(2) לפקודה קובע בעניין הכנסה משכר עבודה, כי זו כוללת:

"כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו.. והכל- בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו".

כפי שהובהר בפסיקה, נוסחו הרחב של הסעיף נועד ללכוד ברשתו ככלל כל הטבה שמקבל עובד ממעבידו בגין היותו עובד. מי שמבקש לטעון כי אין לראות בהטבה שמקבל עובד ממעבידו כשכר, עליו הנטל להוכיח כאמור.

וכך נקבע בעניין זה בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (2.2.14), פסקאות 17-18 לחוות דעתה של כבוד המשנה לנשיא (כתוארה אז) השופטת מ' נאור:

אכן, "הכנסה מעבודה החייבת במס נוסחה באופן רחב וברשתה נלכדות, בין היתר, טובות הנאה הניתנות לעובד ממעבידו, בכסף או בשווה כסף, ובכללן אופציות. ניסוח רחב זה נועד למנוע שחיקה של בסיס המס בדרך של הענקת הטבות בעין לעובד כתחליף למזומנים" (דברי חברתי השופטת א' חיות ב- ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר-סבא נ' דר, פ"ד נח(4) 913, 921 (2004)). גם מלומדים שונים שתהו על קנקנה של ההגדרה בסעיף 2(2) לפקודה סברו כי היא הגדרה רחבה. כך, למשל, גורס המלומד נמדר בנוגע ללשונו של סעיף 2(2) לפקודה כי "מילים אלו יש בהן כדי להצדיק את גישת בתי המשפט שהחליטו כי יראו כל טובת הנאה הניתנת לעובד ממעבידו כנובעת מיחסי העבודה, אלא אם כן הוכח על ידי הנישום כי היא ניתנה במנותק מקשרי העבודה... ההלכה כיום תהיה שכל טובת הנאה לעובד, בין אם ניתן לאומדה בקלות ובין אם לאו, בין אם היא טפלה ובין אם היא בעלת ערך ממשי, תיכלל במילים 'כל טובת הנאה' ותתחייב במס כהכנסת עבודה" (נמדר, בעמ' 124; ההדגשה הוספה).

הכלל הוא אפוא, בניסוחו של המלומד רפאל "כי הכנסה הנובעת לנישום כתוצאה מקיומם של יחסי מעביד ועובד, אשר משתלמת לו משום קיומם של יחסים אלה... היא הכנסת עבודה" (רפאל, בעמ' 114). זוהי החזקה החולשת על תשלומי המעביד לעובד וזוהי נקודת המוצא.

הכלל אפוא הוא כי טובת ההנאה שקיבל עובד ממעביד היא הכנסה בידיו, אלא אם עלה בידיו להוכיח אחרת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

63. לצד הגישה המרחיבה, הוכר בפסיקה מקרה בו אין לזקוף טובת הנאה שקיבל עובד ממעבידו כהכנסה בידי העובד, וזאת כאשר ההטבה מהווה בעיקרה משום "נוחות המעביד". המבחן שנקבע בפסיקה לצורך קביעה האם יש לזקוף הטבה שניתנה לעובד כחלק מהכנסתו, הוא כאמור מבחן "נוחות המעביד" מול "הנאת העובד":

יש להבחין בין הנאה שאינה אלא הכנסה מוסרית, לבין הנאה שכולה או עיקרה צורך התפקיד. בית המשפט אימץ את הדין האמריקאי דאז, וקבע (עמ' 2096) כי יש לבחון "אם המצרך או השירות (או הכסף במקומו) ניתן לעובד כדי שישתמש בו להנאתו הוא או לשם נוחות המעביד. 'נוחות המעביד' פירושה שטבעו של התפקיד מצריך את העובד להיזקק למצרך או לשירות" .. הקושי בהפעלת מבחן זה התעורר מקום בו אין האחד מוציא את זולתו, דהיינו ההוצאה משרתת את נוחות המעביד וכך בכך גורמת הנאה לעובד ...

דומה כי יש לבחון את ההטבה דנא בשני המבחנים באורח מצטבר, כפי שהשתרש בבתי המשפט המחוזיים: ראשית, האם טבע התפקיד שממלא העובד מצריך אותו להיזקק להנאה בה מדובר, כלומר האם הנאה זו חיונית למילוי תפקידו של העובד. שנית, האם גורמת ההטבה לעובד להנאה ניכרת ...

הן מבחן "נוחות המעביד" והן מבחן "הנאת העובד" אינם נבדקים במשקפי המעביד – אשר נוכח מטרתו להשיא את רווחיו, מטבע הדברים, הוצאותיו בגין שכרו של העובד כמו בגין לימודיו, משרתות את צרכיו. על כן יש לבחון את ההטבה במשקפיים "אובייקטיביים" תוך התייחסות לעובד ולתפקיד שהוא ממלא...

ע"א 3501-05 פקיד שומה ירושלים 1 נ' בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ (28.11.07), פסקה ו' לחוות דעתו של כבוד השופט (כתוארו אז) א' רובינשטיין.

לאור כל האמור, בעת שאנו בוחנים להלן את ההטבות שהעניקה המערערת לעובדים הזרים שהעסיקה, יש לבחון האם הטבות אלה מהוות בעיקרן משום הנאת העובד או משום נוחות המעביד. בחינה זו אינה עניין תיאורטי, אלא היא חייבת להיבחן אל מול העובדות האובייקטיביות לאשורן. מחובתו של מי שמבקש לטעון כי הטבה שקיבל עובד ממעבידו אינה שכר בידי, להוכיח כי כך נכון לקבוע. לשם כך יש להציג תשתית עובדתית, ואין די בטענות בעלמא. כפי שנאמר כבר לעיל ויוצג אף בהמשך, המערערת נמנעה מלהציג כל ראיות של ממש, ונותרנו בעניין זה עם טענות בעלמא – שאין בהן די.

זקיפת שווי כלי רכב שסופקו לעובדים הזרים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

64. אין חולק כי המערערת היא הבעלים של כלי רכב, אשר הועמדו לעובדים הזרים. המערערת טוענת כי היא החזיקה ברכבים תפעוליים כהגדרתם בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה – 1995 ולפיכך אין לזקוף את שווי כלי הרכב כהכנסת העובדים הזרים. מנגד, המשיב חולק על הגדרת הרכבים שבבעלות המערערת כרכבים תפעוליים, בין היתר נוכח אי הצגת ראיות מספקות, ולפיכך סבור המשיב כי יש לזקוף את שווי השימוש ברכבים שהוצמדו לעובדים הזרים כחלק מהכנסתם.
65. סכום המס שנקבע בשומה בצו בגין רכיב זה בערעור א' הוא – 336,674 ₪.

שנה	2014
סה"כ שווי	1,178,930
שווי שזוקף	(104,780)
הפרש	1,074,150
שיעור מס ממוצע	21%
שווי מגולם	1,603,209
מס הכנסה 21%	336,674

66. סכום המס שנקבע בשומה בצו בגין רכיב זה בערעור ב' הוא – 2,256,579 ₪.

שנת מס	מס שווי רכב מגולם לתשלום
2015	490,974
2016	599,519
2017	563,552
2018	602,534
סה"כ	2,256,579

67. ככלל, היה על המערערת לחייב את העובדים הזרים, אשר להם הוצמדו הרכבים, בשווי שימוש רכב בהתאם לנדרש בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז – 1987. הגדרת המונח "רכב" בתקנות אלה, מפנה להגדרה המופיעה בתקנה 1 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה–1995 (להלן: "תקנות ניכוי הוצאות רכב"), וזו ממעטת רכב תפעולי מהגדרת רכב. תוצאת הדברים היא בגין רכב תפעולי, לא תיזקף לעובד הכנסה. ההיגיון הניצב בבסיס קביעה זו, נעוץ בכך שרכב תפעולי מהווה בעיקר משום "נוחות המעביד" ולכן אין לזקפו כהכנסה אצל העובד. בתקנה 1 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה – 1995:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

"רכב תפעולי" – רכב שהתקיים בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה:

- (1) הרכב הוא רכב ביטחון ...
- (2) הרכב לא הועמד לרשות עובד כלשהו של המעביד, הוא משמש רק לצורכי המעביד או בעל משלח היד או העסק, לפי העניין, מקום העיסוק של המעביד, של בעל משלח היד או של בעל העסק, לפי העניין – אינו בבית מגוריו ובתום שעות העבודה הרכב אינו יוצא מחוץ למקום העיסוק.

במקרה שלפנינו, אין חולק כי אין המדובר ברכבי ביטחון, ולכן יש להתמקד באפשרות השנייה שמונה התקנה. לאור זאת, על מנת להוכיח כי כלי הרכב הם רכבים תפעוליים, על המערערת להוכיח כי אלו לא הוצמדו לעובדים זרים מסוימים, שכלי הרכב משמשים רק לצרכי המעביד, וכי בסוף יום עבודה כלי הרכב אינם יוצאים מחוץ למקום העיסוק.

68. ב-ע"מ 958-01-15 נוזה נטוע 1972 בע"מ נ' פ"ש חדרה (7.8.17) פסקאות 66-67, עמדה כבוד השופטת א' וינשטיין על הרכיבים להכרת כלי רכב ככלי תפעולי:

עמדתי היא, כי על מנת שרכבים יוכרו כ"רכבים תפעוליים" נדרש המעביד להוכיח כי ייחד מראש רכבים מסוימים להיות רכבים תפעוליים, וכן כי נקט וקבע נוהלי עבודה מסודרים, ברורים, קפדניים וחד משמעיים ביחס לרכבים שהוגדרו כתפעוליים, בכדי להבטיח שרכבים אלו לא ישמשו למטרות פרטיות, אלא רק לצרכי העסק וכי בתום שעות העבודה רכבים אלו ימצאו בחצרי מקום העסק. בהתאם, נדרש ניהולו של רישום מסודר של רכבים שהם רכבים תפעוליים. הגדרתם של רכבים מסוימים כתפעוליים אינה יכולה להיעשות בדיעבד, אלא על המעביד להגדיר רכבים אלו מראש, לתעד את פרטי הרכבים, ליידע את העובדים בדבר הגדרת רכבים אלו כתפעוליים, להנחות אותם ולהורות להם שלא לעשות כל שימוש ברכבים לצרכים פרטיים וכן כי עליהם להתנות רכבים אלו בסוף יום העבודה בחצרי המעביד, וככל שקיימת חנייה פנימית של בית-העסק כי הרכבים יוחנו בחנייה זו. מעסיק המחזיק רכבים תפעוליים לנהל יומן רכב, בו יתועד באופן בהיר ומפורט השימוש שנעשה ברכבים אלו במהלך היום, שעת נסיעה, יעד הנסיעה, מטרת הנסיעה, וכן יתועד מועד סיום השימוש בהם והחנייתם בחצרי בית העסק בתום יום העבודה – כל זאת באמצעים שאינם ניתנים לשינוי בדיעבד. זאת ועוד, על המעביד לפקח ולקיים מנגנון של בקרה אובייקטיבי וחיצוני לעובדים על מנת לוודא כי לא נעשה ברכבים שכאלו כל שימוש פרטי...

בנוסף, ככל שרכב תפעולי נדרש לצורך פעילות לאחר תום שעות העבודה הרשמיות, ויוצא במהלך הלילה מחניון בית העסק – נדרש תיעוד קפדני ומערך ביקורת של יעד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

הנסיעה, שעת הנסיעה, שעת החזרה של הרכב לחניון שבחצרי העסק והמטרה לשמה נעשה שימוש ברכב בשעות הערב או הלילה או בכל שעה שהיא מעבר לשעות העבודה הרשמיות.

69. המערערת לא עמדה בנטל להוכיח את המוטל עליה, שכן היא לא הציגה ראיות מהותיות נדרשות: יומני רכב, נהלי עבודה האוסרים על שימוש כלי רכב לצרכים פרטיים, פירוט מיקום הרכבים בסופי שבוע ובסוף יום עבודה, נתונים בדבר מועדי תדלוק, חוזים עם הרשויות המקומיות וכיוצא באלו. המערערת לא הציגה למעשה כל ראיה של ממש, מעבר לעדותה של העדה מטעמה. אין די בטענות בעלמא כי הרכבים שימשו להסעת עובדים 3 פעמים ביום לשדה התעופה (לרבות ביצוע תגבורים) וכי חלק מהרכבים שימשו לפינוי זבל, לשם הוכחה כי הרכבים משמשים בעיקר לצרכי עבודה וכי אף אם בוצע בהם שימוש פרטי - אין בכך כדי לשרת בעיקר את טובתם של העובדים הזרים. המערערת לא מנתה את מספר הרכבים ששימשו להסעת עובדים באופן "אינטנסיבי", ומהו מספר רכבי הזבל. כאמור, המערערת לא הציגה יומני רכב מהם ניתן ללמוד על פעילות הרכבים ולא הציגה כל ראיה אחרת שיש בה ללמד על נכונות טענותיה. ויובהר, המערערת למעשה לא הציגה כל ראיה, ולמעשה אין אנו יודעים כלל כי מדובר ברכבים מסוג כזה או אחר.

70. בניגוד לעדותה של מנהלת המערערת כי הציגה חוזים ויומני רכב בפני נציגי המשיב (פרוטוקול עמ' 11, ש' 33-35; עמ' 12, ש' 1, ש' 17-18), עדת המשיב ציינה כי לא הוצגו בפניה המסמכים הנדרשים לצורך הוכחת רכב תפעולי:

ת: כי לא הצגתם מסמכים. יכול להיות שאם היית מציג איזשהם מסמכים.

ש: הוצגו כל המסמכים. הוצגו כל המסמכים.

ת: חד משמעית לא הוצגו לי.

...

העדה, גב' קופרלי: לא אני לא מדברת על זה. אני מדברת על מסמכים על רכב, יש מספר רכבים, הוכיחו.

עו"ד אזולאי: אני רק רוצה להבין מה להוכיח?

העדה, גב' קופרלי: ביקשנו יומני עבודה לא קיבלנו.

ש: מה להוכיח? שעובד עובד 24/7, שהרכב צריך לעבוד?

...

ת: שנייה. אתה שואל אותי? תן לי לענות. יש לכם מספר רכבים. אתה

טוען לרכב תפעולי? אין בעיה. הוכח. יומן עבודה, איפה שהה הרכב

בלילה. הוכח. הראה לי מסמכים. לא הראית לי כלום.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

....

טוב. יש יומני עבודה?

ת:

אין יומני עבודה.

ש:

אז איך אתה רוצה שאבדוק את זה? איך אני אמורה לדעת?

ת:

אז אסביר לך, קודם כול השכל הישר.

ש:

אין שכל ישר, יש תקנות.

ת:

(פרוטוקול, עמ' 80 ש' 11-13, 30-35, עמ' 81 ש' 1-16).

71. זאת ועוד. המערערת לא זימנה את עובדיה להעיד בנוגע לשימוש שנעשה ברכב.

72. כך גם אף טענת המערערת כי בסוף יום עבודה, נשארו כלי הרכב ברחבת העיריות – מקומות העבודה - בהתאם לחוזה מולן, לא צירפה המערערת את החוזים מול העיריות ואף לא זימנה המערערת לעדות גורם מוסמך מקרב לקוחותיה – כדי לאמת את הדברים. נותרנו עם טענות בעלמא, ללא כל הוכחות.

73. כאמור לעיל, אין בידי לקבל את טענת המערערת כי החומר מצוי בידי המשיב. ככל שהיא העבירה חומרים למשיב, ואף שהמשיב מתכחש לכך, הרי שהיה עליה לבקש לצלם את החומרים ולהגישם לבית המשפט. ככל שהדבר לא היה עולה בידיה, יכלה להגיש בקשה מתאימה לבית המשפט - לחייב את המשיב להעביר לה את החומרים. בקשה מסוג זה לא הוגשה.

74. אי הבאת עדים רלוונטיים ואי הצגת ראיות רלוונטיות עומדת לחובתה המערערת. חזקה כי אילו הייתה מביאה את העדים ומציגה את הראיות הרלוונטיות, אלו היו פועלים לחובתה. יתירה מזו, העובדה כי אף לאחר דיון שמיעת הראיות ניתנה למערערת ההזדמנות להציג חומרים בפני המשיב ולמסור הודעה על כך לבית המשפט, והיא לא עשתה כן, מדברת בעד עצמה ומקשה לתת אמון בטענות המערערת.

75. אשר על כן, משלא הוצגו ראיות מספקות ולמעשה לא הוצגו ראיות כלל, לא הוכיחה המערערת כי הרכבים שבבעלותה הם רכבים תפעוליים, ולכן דין הערעור בעניין הרכיב זה להידחות.

זקיפת שווי ביטוח רפואי

76. הצדדים חלוקים בשאלה האם תשלום ביטוח רפואי לעובדים הזרים על ידי המערערת, מהווה טובת הנאה הנכללת במסגרת הגדרת "הכנסה" לפי סעיף 2(2) לפקודה.

77. לטענת המערערת, אין לזקוף את שווי תשלום הביטוח הרפואי עבור העובדים הזרים כחלק מהכנסתם. בהתאם לטענתה העיקרית של המערערת, העמדת ביטוח רפואי לעובדים הזרים אינה טובת הנאה הניתנת לעובדים הזרים בעיקר לתועלתם והנאתם, אלא מדובר בחובה חוקית בלעדית



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

לא יכלה המערערת להעסיקם כלל, ולכן עסקינן בתועלתה של המערערת – שהיא בבחינת "נוחות המעביד".

מנגד, לטענת המשיב, מדובר בהטבה אשר העובדים הזרים הם הנהנים העיקריים ממנה ולפיכך יש לזקוף את הטבה זו כחלק מההכנסה של העובדים הזרים, באופן המחייב ניכוי מס במקור ותשלום היטל עובדים זרים אף בגין רכיב זה.

78. לטענת המשיב – אשר לא הוכחה על ידי המערערת, המערערת שילמה עבור הביטוח הרפואי לעובדים הזרים סכום הגבוה מהסכום בו חייבה אותם בהשתתפות בגין הוצאות הביטוח. על כן, המשיב חייב את המערערת במסגרת השומה בגובה הפרש בין הסכום שהוצא עבור רכישת הביטוח הרפואי ובין הסכום שחויבו בו העובדים.

79. סכום המס שנקבע בשומה בצו בערעור א' (2014) מחולק באופן הבא: מס הכנסה – 11,275 ₪ והיטל – 22,550 ₪. להלן פירוט החישוב שביצע המשיב, כפי שעולה במסגרת נימוקי השומה:

הוצ' ביטוח רפואי	השתתפות שנוכחה מהעובד	יתרה לחיוב	מס שולי	הפרש מגולם	מס הכנסה	היטל 20%
647,837	(543,362)	101,475	10%	112,750	11,275	22,550

80. סכום המס שנקבע בשומה בצו בערעור ב' (2015 - 2018) מחולק באופן הבא: מס הכנסה – 112,557 ₪ והיטל הוא – 225,114 ₪. להלן פירוט החישוב שביצע המשיב, כפי שעולה במסגרת נימוקי השומה:

שנת מס	הוצ' ביטוח רפואי	השתתפות שנוכחה מהעובד	יתרה לחיוב	מס שולי	סכום מגולם	מס הכנסה	היטל 20%
2015	816,912	(555,078)	261,834	10%	290,927	29,093	58,186
2016	533,178	(401,295)	131,883	10%	146,537	14,654	29,308
2017	792,346	(437,815)	354,531	10%	393,923	39,392	78,785
2018	649,543	(384,785)	264,758	10%	294,176	29,418	58,835
סה"כ						112,557	225,114

81. איני מקבל את טענת המערערת כי העמדת ביטוח רפואי לעובדים הזרים משמש בעיקר לתועלת המערערת. המערערת טוענת כי בהתאם לדרישת חוק עובדים זרים תשנ"א-1991, לולא העמדת ביטוח רפואי לעובדים הזרים, אין המערערת רשאית להעסיקם, ולכן לשיטתה רכיב זה הוא בחינת נוחות המעביד. איני מקבל טענה זו. אף אם ביצוע תשלום ביטוח רפואי לעובדים נעשה רק בעקבות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

דרישת החוק, הרי שאין בכך כדי להפחית מטובת ההנאה של העובדים הזרים מהטבה זו. מטרתה של חקיקה סוציאלית היא להגן על העובד ולדאוג לרווחתו ולתועלתו, ובכל זאת – אין חולק כי שכר המשולם לעובד אגב כך, הוא שכר עבודה החב במס. 82. דעתי היא כדעת המשיב, לפיה הנהנים העיקריים מתשלום הביטוח הרפואי – הם העובדים הזרים עצמם, ולכן מדובר בטובת הנאה שהיא בעיקרה "הנאת העובד", אותה יש לכלול במסגרת הכנסת העובדים הזרים.

ראו לעניין זה עמדתו הדומה של כבוד השופט מגן אלטוביה, ע"מ 8096-11-14 צ.ג.י שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פ"ש חולון (20.8.18) (להלן: "עניין צ.ג.י"), פסקה 11:

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

83. יתירה מזו, דרך התנהלות המערערת עצמה, תומכת במסקנה כי הענקת הביטוח הרפואי היא בעיקרה נוחות העובד, שיש למסות. המערערת לא הציגה כל אסמכתא לכך שתשלום הביטוח הרפואי נדרש לתועלתה ולא לתועלת העובדים הזרים. נהפוך הוא, בפועל המערערת זקפה חלק מתשלום הביטוח הרפואי כהכנסת העובדים וניכתה מהם מס במקור. ברי כי אילו סברה המערערת שאין לזקוף את שווי הביטוח הרפואי כהכנסה – לא הייתה עושה כן אף באופן חלקי, ובכל מקרה – המערערת לא הציעה הבחנה כלשהי בין הרכיבים. בחירת המערערת לזקוף חלק מתשלום הביטוח הרפואי כהכנסת העובדים מהווה חיזוק לעמדת המשיב. כמו כן, המערערת לא הבהירה מדוע חלק מהסכום, אותו זקפה להכנסת העובדים הזרים – משמש לתועלתם, ואילו הסכום האחר משמש דווקא לטובת המערערת עצמה. משלא הוצגו כל ראיות והסברים, איני מוצא לקבל את טענות המערערת לעניין רכיב זה.

84. כמו כן, סבורני כי יש לדחות את טענת המערערת לפיה יש לראות את הביטוח הרפואי ששולם לעובדים הזרים כמס בריאות. סעיף 14(ב)(1) לחוק ביטוח בריאות ממלכתי, התשנ"ד – 1994,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

קובע כי "המעביד ינכה את דמי ביטוח הבריאות משכרו של העובד" – היינו, מדובר במס שמשולם על ידי העובד ועל חשבון העובד ולא על ידי המעביד. לעומת זאת, בהתאם לסעיף 1ד' לחוק עובדים זרים תשנ"א-1991, ביטוח רפואי משולם על ידי המעסיק ועל חשבוננו ולכן אף ניתן לניכוי כהוצאה על ידי המעסיק. לכן ההשוואה אותה מנסה המערערת לערוך, אינה רלוונטית. ממילא, במצב תאורתי, בו מס הבריאות היה משולם על ידי המעביד ועל חשבוננו, הרי שהוא היה מחויב לזקוף רכיב זה כהכנסה של העובד ולנכות ממנה מס במקור.

85. אוסיף ואציין כי בדיון הטלפוני שנעשה בין המשיב למערערת ביום 8.12.2020 (נספח 3 לתצהירי המערערת), אישרה המערערת באמצעות מייצגה, כי יש לחייבה בגין גובה ההפרש ברכיב הביטוח הרפואי:

"יש לחייב את היתרה (מה שהחברה לא ניכתה מהעובדים) במס".

המערערת לא סתרה או הכחישה את דברים אלו. אכן, המערערת יכולה לחזור בה מהודאתה בדיון השומה, אלא שכאמור ומכל הטעמים שפורטו לעיל, אני סבור כי הדין עם המשיב בעניין זה. 86. אשר על כן, דין הערעור בעניין רכיב זה - להידחות.

זקיפת שווי אספקת ארוחות

87. רכיב זה נכלל רק בערעור ב' (2015 - 2018). הצדדים חלוקים בסוגיה זו, האם יש לזקוף את שווי הארוחות שסיפקה המערערת לעובדים הזרים כחלק מהכנסתם בהתאם לסעיף 2(2) לפקודה.

88. המשיב קבע בשומה בצו ביחס לשנים 2015-2018 כי המערערת חייבת במס שולי בסך של – 272,277 ₪. ראו פירוט החישוב שעשה המשיב, כפי שצוין במסגרת נימוקי השומה:

שנת מס	הוצ' ארוחות לעובדים	שווי שחויב בשכר	השתתפות שנוכחה מהעובד	הפרש לחיוב	גילום 12%+21% ב. לאומי	מס הכנסה 21%
2015	1,546,183	(1,505,100)	(2711)	38,372	57,272	12,027
2016	1,767,855	(1,558,506)	(1,250)	208,099	310,595	65,225
2017	1,738,303	(1,450,429)	(1,064)	286,810	428,075	89,896
2018	1,434,029	(1,097,022)		337,007	502,996	105,629
סה"כ						272,277

89. יוער כי המערערת לא התייחסה לרכיב זה במסגרת סיכומיה, אלא רק במסגרת סיכומי התגובה. המערערת העלתה טענה לפיה מדובר בתלושי ארוחת צהריים אשר סופקו לה על ידי רשות שדות התעופה והועברו על ידיה לעובדים הזרים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

- מדובר בטענה בעלמא, שלא פורטה ושלא הוצג לה כל בסיס ראייתי.
90. ברי כי יש לראות את שווי הארוחות כהכנסה של העובדים הזרים לפי סעיף 2(2) לפקודה. בעלי האינטרס העיקרי והנהנים העיקריים מקבלת הארוחות, אלו העובדים הזרים עצמם. אם המערער לא הייתה מספקת ארוחות לעובדיה, הרי שאלו היו צריכים לשלם על כך מכיסם הפרטי.
91. אוסיף ואציין כי בדיון טלפוני שהתקיים בתאריך 8.12.20, הסכימה המערערת באמצעות מייצגה דאז, כי יש לחייבה במס בגין הפרש שווי אספקת ארוחות ששולם עבור העובדים הזרים ואשר לא נוכה משכרם.
92. לאור כל האמור ובהעדר כל טענות וראיות של ממש מפי המערערת בעניין זה, דינו של הערעור לעניין רכיב זה – להידחות.

זקיפת שווי מגורים

93. הצדדים חלוקים בשאלה האם יש לזקוף את שווי המגורים – דמי השכירות ששילמה המערערת עבור מגוריהם של העובדים הזרים - כחלק מהכנסתם לפי סעיף 2(2) לפקודה.
- לטענת המערערת, העמדת מקום מגורים לעובדים הזרים שימשה בעיקר לתועלתה ולחסכון משמעותי בהוצאות הסעה עבורה, ומשכך אין לזקוף את שווי המגורים כהכנסת העובדים הזרים. המשיב מנגד טוען כי הנהנים העיקריים מקבלת מקום מגורים זמין וללא עלות, הם העובדים הזרים, ולכן יש לזקוף את שווי המגורים כהכנסה.
94. רכיב זה נכלל רק בערעור ב' (2015 - 2018). סכום המס שנקבע בשומה בצו בגין רכיב זה מחולק באופן הבא: מס הכנסה - 12,158 ₪ והיטל - 24,316 ₪. ראו פירוט בטבלה שלהלן (מתוך ההודעה המפרשת את נימוקי השומה):

שנת מס	הוצ' שכ"ד ואחזקה	השתתפות שנוכתה מהעובד	יתרה לחיוב	מס שולי	סכום מגולם	מס הכנסה	היטל 20%
2015	36,126	(2,129)	33,997	10%	37,774	3,777	7,554
2016	35,426		35,426	10%	39,362	3,936	7,872
2017	35,684		35,684	10%	39,649	3,965	7,930
2018	4,318		4,318	10%	4,798	480	960
סה"כ						12,158	24,316



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21-01-10317 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 21-12-23879 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

95. בבואי לבחון האם יש להתייחס לסכום ששולם עבור שכר דירה כחלק מהכנסת העובדים הזרים, אם לאו, יש לבחון בין השאר - האם מגורי העובדים נדרשים לצורך ביצוע העבודה או שמא מטרתם העיקרית היא מתן מקום מגורים לרווחתם ולתועלתם של העובדים הזרים.

96. כאמור, המערערת טוענת כי היא דאגה למקום מגורים לעובדים הזרים על מנת לחסוך עלויות שינוע של עובדים זרים ממקום מגוריהם למקומות העבודה, וזאת מאחר שעלויות השינוע יקרות מעלות תשלום שכר דירות. טענה זו לא נתמכה בכל ראיה ממנה ניתן ללמוד על נכונותה. כך למשל, לא הציגה המערערת את עלות הסעות העובדים ועלויות שכר הדירות. כמו כן לא הציגה את מיקומם של הדירות, תוך הצגת המרחק ממקומות העבודה.

ראו לעניין זה דברי מנהלת המערערת והעדה מטעמה, גב' ברויטמן:

ש: למה לא הצגת נתונים לגבי עלות ההסעות שאת טוענת להם כרגע?

ת: יש לי את כל הנתונים. למה זה לא צורף אני לא יכולה לענות ...

(פרוטוקול עמ' 13, ש' 32-33)

97. המערערת לא הציגה כל ראיה המוכיחה מהם התנאים בהם שוכנו העובדים הזרים:

ש: יש לך נתונים להראות לי כמה עובדים גרו בכל דירה?

ת: כרגע לא, אין לי שום נתונים להראות לך כמה עובדים גרו בכל דירה. זה לפי הצרכים

וזה גם השתנה.

(פרוטוקול עמ' 14 ש' 24-26)

98. לא די בטענת המערערת כי העובדים הזרים שוכנו רחוק ממשפחותיהם, מבלי להציג כל הוכחה לכך שמשפחות העובדים הזרים לא גרו עימם בדירות שנשכרו על ידי המערערת (ככל שאלו שוהים בישראל). כדרכה של המערערת, נותרנו עם טענות בעלמא, ללא כל ראיות של ממש.

99. אף אם אכן צמחה למערערת תועלת, בדמות חיסכון בהוצאה כספית של עלויות הסעה, הרי שלא הוכח כי המערערת היא הנהנת העיקרית מההטבה.

עיון בפסיקת בתי המשפט מובילה לאותה המסקנה. כך לדוג' בע"א 3457/99 מנהל מע"מ גבעתיים נ' קינטון 1992 בע"מ (2003), העוסק בין השאר בשאלה האם רשאי מעסיק לנכות כמס תשומות את סכומי המע"מ אשר שילמה עבור מגורים לעובדים זרים אשר העסיקה בחברות בניה, קבע כב' השופט י' אנגלרד:

נעבור כעת לטענת חברות קינטון כי התשומות לא היו "בשל העובד", ובמילים אחרות, התשומות לא היו מיועדות להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובדים, כי אם לטובתן של חברות הבנייה, והן ניתנו כחלק בלתי נפרד מתבותן של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

המעביד. בצדק קבע בית-המשפט המחוזי כי יש לראות בתשומות הדיוור ובתשומות הקשורות לדיוור משום "שירות" הניתן לעובד על-ידי חברות קינטון, שירות המיועד לתועלתו ולרווחתו של העובד. העובד מפיק תועלת והנאה ישירה מתשומות אלה. ייתכן כי גם למעביד ולחברות הבנייה צומחת תועלת מסוימת מכך שהעובדים הזרים מתגוררים במקום מרוכז, אך אין בכך כדי לשלול את תחולתה של תקנה 15א. העובדה שחלק מהתשומות הן גם לטובת המעביד אינה מעלה ואינה מורידה

(עמ' 536 לפסק הדין)

אמנם פסק דין זה אינו עוסק בעניינים מושא הערעור, עם זאת נראה אפוא – כי ניתן ללמוד מדברים אלו אף לענייננו. המערערת אמנם הפיקה תועלת מהלנת העובדים ותשלום אחזקת הדיוור, כפי שטענה, אלא שהעובדים הזרים הם אלו שמפיקים תועלת והנאה ישירה מכך.
100. כן נפסק ב-ע"מ 22271-11-13 סלוקי שלמה ובניו נ' פקיד שומה אשקלון, שם קבע כבוד השופט ג' גדעון בפסקה 7 כדלקמן:

"טבעו של התפקיד שבצעו העובדים, לא חייב כמוכן הלנת העובדים בשטח החווה דווקא ... אומנם, המערערת הפיקה הנאה מזמינותם הגבוהה של העובדים שהתגוררו בחווה, אך לא היה בכך הכרח, וגם לעובדים צמחה הנאה לא מועטה מסידור המגורים ... העובדים קיבלו אפוא מקום מגורים קבוע ושירותים נלווים, ולולא היו מקבלים אותם, היו נדרשים לצרוך אותם במקום אחר ולשלם עבורם, כך שטובת ההנאה הייתה, בראש ובראשונה של העובדים."

101. לא נעלם מעיניי כי בעניין צ.ג.י, אשר הוזכר לעיל, בית המשפט אמנם קבע כי המגורים שסיפקה המערערת היו בגדר נוחות המעביד, אלא שאין בכך ללמד דבר לענייננו. בית המשפט בעניין צ.ג.י קבע את מסקנתו על סמך בחינת הראיות לגופם, ומצא כי בנסיבות אותו המקרה תנאי המגורים ומקומם נקבעו על ידי חברת צ.ג.י לטובתה ולטובת קידום האינטרסים הכלכליים שלה, מבלי שהייתה לעובדים זכות בחירה לגבי המגורים. לכן, קבע בית המשפט הנכבד באותו העניין, כי בנסיבות שם - נוחות המעביד דומיננטית יותר מהנאת העובדים.

איני מכחיש כי ייתכנו מקרים בהם ייקבע כי יש לסווג הנאה זו כנוחות המעביד, אלא שלשם כך יש להציג תשתית ראייתית, אותה בחרה המערערת שלא להציג – וחזקה כי ידעה מדוע. בהעדר כל ראיות של ממש, יש לקבוע כי הוצאות מגורים – הם בבחינת הנאת העובד, שיש לזקפה כחלק מהכנסתו.

102. לאור האמור, נדחה אף רכיב זה של הערעור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

103. סיכום ביניים: בחלק זה נדונו מספר הטבות שסיפקה המערערת לעובדים הזרים. מצאתי כי בהעדר ראיות של ממש מטעם המערערת, יש לראות בהטבות אלה כחלק מהכנסת העבודה של העובדים הזרים. בשולי הדברים אציין כי מטעם שאינו ברור עד תום, המשיב ככל הנראה חייב חלק מהטבות אף בתשלום ההיטל וחלק לא (כך לכאורה עולה מההודעה המפרשת את נימוקי השומה שהגיש המשיב). למעלה מהנדרש מובהר כי המשיב יחייב את המערערת בהתאם לצווים שהוציא, ולא מעבר לסכום זה.

ג. ניכוי מס במקור מדמי שכירות ששילמה המערערת למשכירי הדירות

104. הצדדים חלוקים בשאלה האם היה על המערערת לנכות מס במקור מתשלום דמי השכירות ששילמה למשכירים, עבור הדירות ששכרה לעובדיה.

המערערת טוענת כי הדירות ששכרה הן דירות קטנות וזולות, העומדות לשיטתה בקריטריונים לפיהם אין צורך בניכוי מס במקור.

המשיב מנגד טוען כי משלא הציגה המערערת פטור מניכוי מס במקור או אישור לניכוי מס מופחת, חלה עליה החובה לנכות מס במקור מדמי השכירות.

105. סכום המס שנקבע בשומה בצו בגין רכיב זה בערעור א' (2014) הוא – 14,108 ₪. להלן פירוט החישוב שביצע המשיב, כפי שעולה במסגרת נימוקי השומה:

שנה	2014
הוצאה שכ"ד	26,200
גלום	40,308
35% מס במקור	14,108

106. סכום המס שנקבע בשומה בצו בגין רכיב זה בערעור ב' (2015 - 2018) הוא – 50,400 ₪. להלן פירוט החישוב שביצע המשיב, כפי שעולה במסגרת נימוקי השומה:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

שנת מס	תשלום שכ"ד	שכ"ד מגולם 35%	35% ניכוי במקור
2015	31,200	48,000	16,800
2016	31,200	48,000	16,800
2017	31,200	48,000	16,800
2018	-		
סה"כ			50,400

107. מתוקף הסמכות שניתנה לו במסגרת סעיף 164 לפקודה, קבע שר האוצר בצו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה לעניין ניכוי במקור), תשנ"ח-1998 (להלן: "הצו"), כי "דמי שכירות" – כהגדרתן בסעיף 1 לצו, הם הכנסה לעניין סעיף 164 לפקודה. משמעות קביעה זו היא כי בהתאם להוראות סעיף 164 לפקודה, מי שמשלם "דמי שכירות" חייב לנכות מהן מס במקור, בשיעור שקבע השר.

"דמי שכירות" הוגדרו בסעיף 1 לצו:

"דמי שכירות" - תשלום בעד שכירות של מקרקעין, כהגדרתם בחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 (להלן -מקרקעין), שניתן לתבוע אותו כהוצאה בייצור הכנסה, לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות של המשכיר בשל ההשכרה, והכל בין בכסף ובין בשווה כסף, בין במישרין ובין בעקיפין, בין בתשלום חד פעמי ובין בשיעורים, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי מס במקור לפי תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), תשנ"ג-1993.

דמי השכירות כוללים אפוא תשלומים בעד שכירות מקרקעין, אותם יכול המשלם לתבוע כניכוי הוצאה. אין מחלוקת בין הצדדים כי התשלומים ששילמה המערערת לבעלי הדירות, הם בחינת "דמי שכירות".

על אף שהמערערת לא טענה בעניין זה וכדי להסיר ספק, אבהיר כי הסיפא של ההגדרה, הממעטת מהגדרת "דמי שכירות" - "תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי מס במקור לפי תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), תשנ"ג-1993", חלה במקרה בו המשכיר הוא גם עובדו של השוכר ואותה הכנסה עצמה ממוסה כבר כשכר עבודה אצל אותו נישום (העובד), ולכן כמובן אין למסותה שוב. ההוראה אינה חלה כאשר מדובר בנישום אחר, שונה מהעובד, שאז ניכוי המס במקור נועד למסות הכנסה זו מדמי שכירות, השונה מהכנסת העבודה בה חב העובד. במקרה האחרון, אותו תשלום עצמו מהווה הכנסה מסוג שונה אצל שני נישומים שונים – והאחד אינו נפטר מחבותו במס בשל מיסוי חברו, ולכן במקרה מסוג זה – לא חל הריג שבסיפא של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

ההגדרה (לקביעה דומה, ראו דבריה של כבוד השופטת י' ייטב, ע"מ 26946-02-17 מכרות היהלומים אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת (16.8.20), פסקאות 67-68).
בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות), התשנ"ח-1998, נקבע הכלל לפיו:

שוכר המשלם למשכיר דמי שכירות ינכה מתשלום זה מס בשיעור 35%.

בתקנה 4 לאותן התקנות נקבע, כי:

פקיד השומה רשאי להורות, בכתב, כי ניכוי המס לפי תקנות אלו יוקטן אם סבור היה כי עלול להתהוות עודף מניכוי המס.

תחולת החריג הקבוע בסעיף 4, דורשת אפוא הצגת אישור בכתב מאת פקיד השומה, והיא אינה נתונה להשערות עצמאיות מטעם השוכר.

108. המערערת לא הציגה אישור פטור מניכוי מס במקור מאת פקיד השומה.

המערערת לא זימנה את משכירי הדירות להעיד בפני בית המשפט, היא לא הראתה כי שולם מס עבור דמי שכירות אלה. טענות המערערת כי מדובר בדירות קטנות ובדמי שכירות נמוכים, הן טענות בעלמא, אשר לא רק שלא הוכחו, אלא שהן עומדות בניגוד לדרישות הברורות של המחוקק בכל הנוגע לחובת ניכוי המס במקור. למעלה מהנדרש ורק כדי לסבר את האוזן אציין כי גם אם מדובר בדירות קטנות ובשכר דירה נמוך, אין בידעת המערערת כמה דירות יש ברשות בעלי הדירות ומה גובה דמי השכירות שהם מפקים – כך שטענותיה לא רק שאינן עומדות בדרישות המחוקק לניכוי מס במקור, אלא שהן אף חסרות בסיס.

109. מנהלת המערערת נשאלה במהלך חקירתה מדוע לא הציגה כל הוכחה לכך שאין היא נדרשת לנכות מס במקור מדמי השכירות ששילמה לבעלי הדירות, אלא שהיא לא ידעה ליתן מענה ענייני:

ש: השאלה שלי הייתה אחרת. השאלה שלי הייתה למה לא הצגת מסמכים כי משכירי

הדירות פטורים מניכוי מס במקור.

ת: אני לא יודעת אם התבקשתי להציג את זה, אין לי מושג. עשיתי חוזים עם אנשים

רגילים, עם אנשים פרטיים. לא מדובר פה בדירות יוקרה או משהו כזה. אלה דירות זולות יחסית, הכי זולות שהיינו יכולים למצוא.

ש: זה נכון. אבל היום, כשאת מודעת למה המחלוקת, האם פנית למזכירים, שאלת אותם "האם דיווחתם על רשות המיסים על ההכנסות שהיו לכם משכר דירה?"

ת: לא, אני לא שאלתי אותם כי אני אומרת שוב – אלה היו דירות זולות, ממה שאני יודעת. הדיווח למס הכנסה הוא משכר דירה מסוים.

ש: למה לא צירפת את החוזים?

ת: הייתם אצלי במשרד, לקחתם מה שרציתם כשעשיתם ביקורת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22



- ש: לחצהיר שלך.
- ת: לא, בביקורת לקחתם ממני מה שרציתם. גם את החוזים. הכול הוצג בפניכם.
- ש: איפה? הראי לי ראייה.
- ת: אני לא יכולה להראות. אני אומרת שוב, הייתם אצלי במשרד ולקחתם את מה
- שביקשתם.
- ש: לקראת התצהיר, אני לא חושב שזה נכון אבל אני אשאל אחרת – אז למה לקראת
התצהיר שלך לא פנית וביקשת את אותם מסמכים? את אומרת שהיום הם לא
בשליטתך.
- ת: כי אני אומרת שוב, אני אחזור על זה, אין בעיה. אני שכרתי דירות זולות, וממה שאני
יודעת הדיווח למס הכנסה חל משכר דירה מסוים ומעלה. אצלי היו דירות זולות.
- ש: מאיפה את יודעת מה היו ההכנסות משכר הדירה ממשכירי הדירות?
- ת: כי אני שכרתי את הדירה ואני יודעת כמה שילמתי לו.
- ש: לא, אבל אין את יודעת אם לא היו לו 3, 4 דירות שהוא משכיר.
- ת: אבל חובה עליו לדווח, לא עליי.
- ש: אוקיי. וחובה עלייך לנכות במקור. אז למה לא עשית את זה?
- ת: אם הוא היה אומר לי שיש לו הכנסה וצריך לנכות לו במקור, אז הייתי מנכה. לי אין
חובה כזו כל עוד אני לא משלמת סכומים שמחויבים לי בדיווח.
(פרוטוקול, עמ' 10 ש' 21-34, עמ' 11 ש' 1-15).

110. עולה מדברי מנהלת המערערת בחקירתה, כאמור לעיל, כי הסתפקה ב"עצימת עיניים" בכך שהסתמכה על כך שבעלי הדירות לא ציינו לדבריה בפניה כי הם חבים בתשלום מס. מדובר בהתנהלות שאינה עולה בקנה אחד עם דרישת החוק, כפי שאלה נסקרו לעיל.
111. זאת ועוד. על אף דבריה של מנהלת המערערת כי הציגה אתה מסמכים למשיב, ציינה עדת המשיב כי לא הועמדו ברשותה המסמכים הרלוונטיים:

בדרך כלל מה שאנחנו עושים במקרים כאלה, אני מבקשת את החוזים. ייתכן מאוד שמי שהשכיר את הדירה שילם על זה כבר מס. אני לא יודעת. אם הייתי רואה שזה המקרה לא היינו מחייבים. לא הבאתם לי שום מסמך שיכול להוכיח מה היה פה, מי השכיר, איפה גרו, כמה גרו. אין לי כלום. אין לי שום דבר. עכשיו לגבי הניכוי במקור, היה (לא ברור) במקור. אלא אם כן תוכיח לי אחרת שהיה איזשהו אישור, שהמשכיר הכליל את זה בהכנסות שלו ושילם מס.

(פרוטוקול, עמ' 73 ש' 24-29)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 23879-12-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: 1328/22

כאמור, אילו המסמכים אכן הועברו למשיב כטענת המערערת, היה עליה לפעול לקבלתם ולהגשתם בפני בית המשפט. ושוב אזכיר כי על אף שניתנה למערערת ההזדמנות החריגה להציג מסמכים בפני המשיב אף לאחר דיון שמיעת הראיות ולהגיש הודעה על כך לבית המשפט, הדבר לא נעשה. 112. אשר על כן, צדק המשיב בחיוב המערערת בגין אי ניכוי מס במקור מדמי השכירות, והערעור בעניין זה נדחה.

סוף דבר

113. הערעורים נדחים.

114. המערערת תישא בהוצאת המשיב בסך של 50,000 ₪. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא בהפרשי הצמדה וריבית מהיום.

ניתן היום, ו' חשוון תשפ"ג, 31 אוקטובר 2022, בהעדר הצדדים.

אבי גורמן, שופט

