



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 1631/08

בפני :  
כבוד השופט מ' נאור  
כבוד השופט י' דנציגר  
כבוד השופט נ' הנדל

העותרות בבג"ץ 1631/08 :  
1. ניצנים ניהול והשמה (2003) בע"מ  
2. נרקיסים כח אדם לבניה בע"מ

העותרים בבג"ץ 2962/10 :  
1. יוסף לנקרי  
2. חברת מעוז יוסף כח אדם ושירותי בנייה בע"מ  
3. חברת טלת שירותי כ"א ובניה בע"מ

נ ג ד

המשיבה :  
רשות המיסים בישראל

עתירות למתן צו על תנאי

תאריך הישיבה :  
כ"ב באדר תשע"א (28.3.11)

בשם העותרות בבג"ץ  
: 1631/08  
בשם העותרים בבג"ץ  
: 2962/10  
עו"ד ע' טנא ; עו"ד נ' הורנשטיין  
עו"ד א' ברזילי ; עו"ד ק' צוקרמן

בשם המשיבה :  
עו"ד ק' עטילה ; עו"ד י' ליבלין

פסק-דין

עניינן של עתירות אלה, אשר הדיון בהן אוחד ואשר ניתן בהן צו על תנאי, הוא באופן בו מיישמת המשיבה את סעיף 3(ב) לכללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי) (הוראת השעה), התשס"ו-2006 (להלן: כללי 2006).

#### הרקע לעתירות

1. ביום 3.4.2006 התקין שר האוצר, בהתאם לסמכותו לפי סעיף 69 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), את כללי 2006 בהם נקבע כי בחישוב מס הכנסה לשנת 2006 של "תושב חוץ זכאי" (כהגדרתו בכללים) יובאו בחשבון 2.25 נקודות זיכוי. עוד נקבע - וזהו העיקר לענייננו - כי הכללים, ובהם האמור לגבי נקודות הזיכוי, יחולו באופן רטרואקטיבי גם בחישוב המס על הכנסתו של "תושב חוץ זכאי" שהופקה בשנים 2003-2005 ובלבד שלא היה זכאי לניכוי הוצאות שהייה:

"על אף האמור בפסקת משנה (א), כללים אלה יחולו גם בחישוב המס על הכנסתו של תושב חוץ זכאי לפי סעיף (1)2 או (2)2 לפקודה, שהופקה בשנות המס 2003, 2004 ו-2005, אם לא היה זכאי באותן השנים לניכוי הוצאות שהייה לפי תקנות ניכוי הוצאות שהייה."

2. העותרות בבג"ץ 1631/08 והעותרות 2 ו-3 בבג"ץ 2962/10 הן חברות שהעסיקו עובדים זרים בין השנים 2003-2005 (להלן: החברות), עובדים העונים על פי טענתן להגדרת "תושב חוץ זכאי" הקבועה בכללי 2006. החברות, בהתאם לחובתן, ניכו מס במקור ממשכורות העובדים הזרים אותם העסיקו. לאחר פרסום כללי 2006 פנו העותרות בבג"ץ 1631/08 וביקשו להגיש דוחות ניכויים מתקנים ולקבל החזר מס בגין נקודות הזיכוי שהיה עליהן להביא בחשבון בעת חישוב המס על הכנסת העובדים הזרים - בהתאם להכרה הרטרואקטיבית בנקודות זיכוי אלה על פי כללי 2006. את זכותן להחזר מס ביססו על הטענה כי בהסכמי העבודה שנכרתו בינן לבין העובדים הזרים נקבע כי המשכורת שתשולם לעובדים תהיה "משכורת נטו" ועל כן הן אלה שנשארו בנטל המס בגין הכנסת העובדים. בקשה דומה לתיקון דוחות הניכויים ולקבלת החזר מס הגישו העותרות 2 ו-3 בבג"ץ 2962/10. עם זאת, בתחילה לא העלו עותרות אלה את הטענה בדבר התקשרות לתשלום "משכורת נטו" לעובדים הזרים אותם העסיקו. טענה זו הועלתה על ידן רק בפניות מאוחרות יותר למשיבה.

3. המשיבה דחתה את הבקשות. עמדתה, כפי שהובאה בתשובותיה לפניות החברות וכעולה מהוראות הביצוע אותן הפיצה ביום 12.7.2006 וביום 21.1.2007, הינה כי הזכאות להחזר המס בעקבות ההכרה הרטרואקטיבית בנקודות הזיכוי בכללי 2006 היא של העובד ולא של המעביד וכי לא ניתן להגיש תיקונים לדוחות הניכויים לשנות המס הרלבנטיות. בתשובותיה, הוסיפה המשיבה וציינה כי החזר המס למעביד עשוי להביא למצב בו ישולם החזר מס כפול למעביד וכן לעובד שיתבע את החזר באופן פרטני. בנוסף, ציינה המשיבה כי מאחר שלא נמסרה לה הודעה על התקשרות בהסכם לתשלום "משכורת נטו" בהתאם להוראת סעיף 141 לפקודה, אין החברות יכולות לטעון כעת כי מדובר בהסכמים לתשלום "משכורת נטו". לעניין זה צויין עוד כי אף אם הייתה נמסרת הודעה לפי סעיף 141 לפקודה, לא היה בכך כדי להביא להכרה בזכות החברות להחזר המס שכן הזכות המהותית לנקודות הזיכוי היא של העובד.

#### מכאן העתירה שלפנינו.

#### טענות החברות

4. החברות טוענות כי האופן בו מיושמים כללי 2006 על ידי המשיבה אינו סביר, פוגע בקניינן ואינו עולה בקנה אחד עם הוראות הפקודה וכללי 2006. בנוסף, מעלות החברות טענת הפליה וטענה בדבר הפרת הצהרות מחייבות מצד נציגי המשיבה.

5. באשר לעצם הזכאות להחזר המס טוענות החברות כדלקמן: במישור העובדתי, שבות החברות וטוענות כי התקשרו עם העובדים הזרים אותם העסיקו בהסכמים לתשלום "משכורת נטו", כמקובל בענף הבניין ובענף כוח האדם. בהמשך לכך, טוענות החברות כי משמעות הדבר היא כי הן אלה שנשארו בתשלום המס בגין הכנסת העובדים וכי להן הזכות המהותית לקבלת החזר המס בעקבות כניסתה לתוקף של ההוראה הרטרואקטיבית בכללי 2006. באשר להוראת סעיף 141 לפקודה, נטען כי אי מסירת הודעה על התקשרות בהסכם לתשלום "משכורת נטו" כאמור בסעיף 141 לפקודה אינה מונעת מהן לדרוש את החזר המס מקום בו הזכות המהותית לקבלת החזר היא שלהן. עוד נטען כי הוראת הסעיף היא "אות מתה" וכי החובה המוטלת על מסירת הודעה כאמור מוטלת גם על העובד ואף על פי כן העדר דיווח מצידו אינו מקים עילה לשלילת זכאותו להחזר המס.

6. בנוסף, טוענות החברות כי האופן בו מיישמת המשיבה את כללי 2006 מפלה אותן לרעה לעומת מעסיקים אחרים אשר בניגוד למצב החוקי בשנים 2002-2005 ובניגוד להוראות אותן פירסמה המשיבה בזמן אמת ניכו מס במקור במהלך שנים אלה

מהעובדים הזרים אותם הם העסיקו תוך שהם מביאים בחשבון בקביעת שיעור המס 2.25 נקודות זיכוי לעובד (להלן: המעסיקים האחרים). טענה זו נסמכת על העובדה - עליה אין מחלוקת בין הצדדים - כי בעקבות פרסום כללי 2006 ביטלה המשיבה שומות ניכויים שהוצאו לאותם המעסיקים בהן נדחה אופן חישוב המס על ידם, חישוב שהביא בחשבון 2.25 נקודות זיכוי לעובד זר. החברות טוענות כי לא היה מקום להבחין בינן לבין המעסיקים האחרים, שכן דרך העסקת העובדים הזרים על ידן זהה לדרך בה הועסקו העובדים על ידי המעסיקים האחרים וכי בפועל משמעות הדבר היא כי המעסיקים האחרים נהנים משווי נקודות הזיכוי בעוד מהן נמנעת האפשרות ליהנות מכך. בהקשר זה מוסיפות החברות וטוענות כי ביחס לאותם המעסיקים האחרים לא עמדה המשיבה על מסירת הודעות לפי סעיף 141 לפקודה קודם לביטול השומות וכי יישום כללי 2006 בצורה זו מביא לכדי תוצאה אבסורדית בה דווקא המעסיקים שפעלו בהתאם להנחיות המשיבה בזמן אמת אינם נהנים מן ההכרה הרטרואקטיבית בנקודות הזיכוי וכי המסר המשתמע הוא שפעולה בניגוד להנחיות המשיבה משתלמת.

7. עוד נטען כי אי ההכרה בזכות המעסיקים לדרוש את החזר המס אינה עולה בקנה אחד עם חובת ההגינות אותה חבה המשיבה ופוגעת באינטרס ההסתמכות של החברות. בהקשר זה נטען כי במהלך דיון שהתקיים ביום 31.10.2005 בועדת הכספים של הכנסת הצהיר סמנכ"ל רשות המיסים, מר בועז סופר, כי החזר המס, בעקבות ההכרה הרטרואקטיבית הצפויה בנקודות הזיכוי של העובדים הזרים, יינתן למעסיקים ולא לעובדים. בעקבות זאת, כך נטען, פנו החברות למשיבה ונמסר להן כי עליהן להמתין עד לתיקון החקיקה שיעגן את ההכרה הרטרואקטיבית בנקודות הזיכוי ובינתיים להוסיף לחשב את המס בגין הכנסות העובדים הזרים מבלי להביא בחשבון את נקודות הזיכוי. לטענת העותרות, הן הסתמכו על הצהרת סמנכ"ל המשיבה ועל ההנחיות שניתנו להן והמתינו לפרסום כללי 2006 ואלמלא הנחיות אלה היו פועלות כפי שפעלו מעסיקים אחרים ומנכות מס במקור תוך הבאה בחשבון של נקודות הזיכוי שבדיעבד הוכרו בכללי 2006. אי ההכרה בזכותן לקבל את החזר המס על אף הצהרת נציג המשיבה ועל אף ההנחיות שניתנו להן על ידי המשיבה אינה עולה בקנה אחד עם חובת ההגינות, עומדת בניגוד להצהרה ולהנחיות עליהן הסתמכו ומהווה הכשלה מכוונת של הנישומים.

8. באשר לטענה בדבר חשיפת המשיבה להחזר כפול של המס ששולם - הן למעביד והן לעובד - נטען כי ניתן להבטיח באמצעות מנגנונים שונים כי לא יתבצע החזר כפול. כן נטען כי הסיכויים שהעובדים הזרים ידרשו את החזר המס המגיע להם הם אפסיים נוכח התנאים שקבעה המשיבה להגשת בקשה להחזר מס בעקבות התקנת

כללי 2006. בהמשך לכך אף נטען כי הקביעה כי הזכאות להחזר המס היא של העובד הזר נועדה להערים קשיים על האפשרות כי ההחזרים ידרשו ויתקבלו.

#### עמדת המשיבה

9. המשיבה טוענת כי העתירות נעדרות את התשתית העובדתית המספקת אף לשיטת החברות שכן לא הוצגה כל ראייה כי ההסכמים בין החברות לבין העובדים הזרים אותם העסיקו הם הסכמים לתשלום "משכורת נטו". לשיטת המשיבה די בכך כדי לדחות את העתירות. המשיבה מוסיפה וטוענת כי אף אם התקשרו החברות בהסכמים לתשלום "משכורת נטו" הרי שמאחר שלא נמסרה לה הודעה לפי מצוות סעיף 141 לפקודה, החברות מנועות מלטעון כי מדובר בהסכמים מסוג זה. המשיבה מוסיפה וטוענת כי אף אם הייתה נמסרת הודעה כאמור לא היה בכך כדי לשנות את תוצאת הדברים שכן עמדתה העקרונית הינה כי נקודות הזיכוי הן זכות אישית הנתונה לעובד - ללא קשר לאופן ההתקשרות בין המעביד לעובד, וזאת מאחר שמדובר בהטבה שנועדה להקל על העובדים הזרים. בהקשר זה שבה המשיבה על טענתה כי החזר המס למעביד עשוי לחשוף אותה להחזר מס כפול מקום בו גם העובד ידרוש לקבל את החזר. המשיבה מוסיפה כי לאחר התקנת כללי 2006 פנו למעלה מ-10,000 עובדים זרים בבקשה להחזר מס בגין ההכרה בנקודות הזיכוי וכי נכון למועד הגשת תשובתה לצו על תנאי מונחות אצלה פניות נוספות של עובדים זרים ובאי כוחם המבקשים לקבל החזר מס בעקבות התקנת כללי 2006.

10. באשר לטענת ההפליה שמעלות החברות, טוענת המשיבה כי ההנחה העובדתית המובלעת ביסוד הטענה, לפיה המעסיקים אשר דרשו את נקודות הזיכוי עבור העובדים הם שנהנו מהן ולא עובדיהם, לא הוכחה. עוד נטען, כי אף אם היו אלו המעסיקים שנהנו מן ההכרה בנקודות הזיכוי אין מקום לקבל את טענת ההפליה שכן הכספים מהם נהנו אותם המעסיקים לא הועברו למשיבה ומשכך נבדל עניינם מעניינן של החברות. בהמשך לכך נטען כי ככל שהופר השוויון בין המעסיקים הרי שהדבר נובע מהתנהלות המעסיקים במישור יחסי העבודה ולא במישור יחסייהם עם המשיבה וכי האופן בו מיושמים כללי 2006 על ידי המשיבה הוא שמביא לשוויון בין העובדים הזרים הזכאים להחזר המס. באשר לביטול השומות לאותם המעסיקים שהביאו בחשבון זכאות לנקודות זיכוי של העובדים הזרים בשנים 2003-2005, נטען כי עם התקנת כללי 2006 נשמט הבסיס החוקי תחת השומות המתקנות וכי אין מדובר במהלך המפלה את החברות.

11. כאשר לדברי סמנכ"ל המשיבה במהלך הדיון לפני ועדת הכספים של הכנסת, טוענת המשיבה כי הצהרה זו אינה עולה כדי הבטחה מנהלית וכי אף אם הייתה זו הבטחה מנהלית, המשיבה רשאית הייתה לחזור בה מאחר שזו סותרת את הדין ופוגעת בזכויות העובדים הזרים. בהקשר זה נטען כי דברי הסמנכ"ל נאמרו אגב דיון בנושא הטלת היטל על העסקת עובדים זרים (ולא בקשר עם התקנת כללי 2006) בו הוצגו עמדות שונות - לרבות עמדות חברי כנסת שחלקו על דבריו של הסמנכ"ל וציינו כי הזכאות לנקודות הזיכוי היא של העובדים. עוד נטען כי לצורך יישום הדברים היה צורך בתיקון חקיקה שייעשה על ידי שר האוצר ועל כן ממילא לא היה הסמנכ"ל מוסמך לשנות את האמור בחקיקת המשנה בעניין הזכאות להחזר מס.

המשיבה אף שוללת את הטענה בדבר הסתמכות החברות על דברי הסמנכ"ל וטוענת כי בכללי 2006 הוכרה הזכאות לנקודות זיכוי באופן רטרואקטיבי ועל כן לא הייתה יכולה להיות כל הסתמכות מצד החברות. המשיבה אף שוללת את טענת ההסתמכות על הנחיות שניתנו על פי טענת החברות על ידי נציגיה בשלהי 2005. בהקשר זה נטען כי לא הוכח שבין הדיון בוועדת הכספים לבין התקנת כללי 2006 היו מעבידים שתיקנו את דוחות הניכויים וקיבלו החזר מס.

תגובת העותרות בבג"ץ 1631/08 לתשובת המשיבה

12. בכתבי בי-הדין שהגישו העותרות לאחר שהוגשה תשובת המשיבה חולקות העותרות על עמדת המשיבה באשר לתכלית ההכרה הרטרואקטיבית בנקודות הזיכוי בכללי 2006. נטען כי ההכרה הרטרואקטיבית בנקודות הזיכוי לעובדים הזרים לא נועדה להטיב עם העובדים הזרים כנטען על ידי המשיבה, אלא נועדה למתן את ההכבדה על מעסיקיהם של עובדים זרים בעקבות העלאת שיעור היטל העסקת עובדים זרים. בהקשר זה מפנות העותרות, בנוסף לדברים אליהם הפנו בעתירתן, לפרסום של המשיבה וטוענת כי עולה ממנו כי העלאת שיעור ההיטל נכרכה בהכרה הרטרואקטיבית בנקודות הזיכוי לעובדים הזרים. נקודת המוצא שביסוד מהלך זה - הכרה רטרואקטיבית בנקודות הזיכוי מחד גיסא והעלאת שיעור ההיטל על העסקת עובדים זרים מאידך גיסא - נשענת, לטענת החברות, על הפרקטיקה המקובלת להעסקת עובדים זרים לפיה ההסכמה היא על תשלום "משכורת נטו" בעוד המעסיק נושא בנטל המס. על יסוד האמור נטען כי אין לראות בנקודות הזיכוי כזכות של העובדים וכי יש להכיר בזכאות המעסיקים להחזר המס.

13. העותרות מוסיפות כי אין ממש בטענת המשיבה לפיה הן לא הוכיחו התקשרות עם עובדיהן (הזרים) במתכונת של "משכורת נטו". נטען כי בתשובותיה לפניותיהן

המוקדמות של החברות לא חלקה המשיבה על טענת החברות כי מתכונת ההתקשרות בינן לבין העובדים הזרים שהועסקו על ידן הייתה על דרך של תשלום "משכורת נטו". בנוסף, נטען כי בחודש יוני 2006 מסרה העותרת 2 למשיבה הודעה לפי סעיף 141 לפקודה. כן נטען כי עמדת המשיבה לפיה מסירת הודעה לפי סעיף 141 היא דרישה קונסטיטטיבית נועדה להקשות על קבלת החזרי המס בעקבות כללי 2006 ולא עולה בקנה אחד עם עמדתה קודם להתקנת הכללים ועם התנהלותה כלפי המעסיקים האחרים - אי עמידה על מסירת הודעה לפי סעיף 141 לפקודה.

14. באשר לטענה בדבר חשיפת המשיבה להחזר כפול של המס שהועבר לה, טוענות העותרות כי מן הנתונים שהציגה המשיבה לא ניתן ללמוד באשר לשיעור מיצוי האפשרות לקבלת החזר מס אך כי נראה שמדובר בכמות זניחה בהשוואה לקבוצה הזכאית לקבל את החזר המס. עוד נטען כי על אף שניתן לאתר את הנתונים על נקלה, המשיבה לא הראתה כי עובדיהן פנו בדרישה לקבלת החזר מס. בנוסף, נטען כי ניתן למצוא מנגנונים שימנעו החזר כפול, כגון הפקדת ערבויות מצד המעסיקים וכי מאחר שעל פי דרישת המשיבה נדרש מעובד המבקש לקבל החזר בעקבות התקנת כללי 2006 אישור ממעסיקו כי לא ניתנו לו הוצאות שהייה - לא ייוצר מצב של החזר כפול של המס. בהמשך לכך, נטען כי האופן בו מיישמת המשיבה את כללי 2006 מביא להתעשרותה שלא כדין שכן היא מוסיפה להחזיק בכספים שאינם בגדר מס המגיע לה.

הדיון בעתירה

15. ביום 22.4.2010 התקיים דיון בבג"ץ 1631/08, לאחריו התבקשה המשיבה לבחון פעם נוספת את הנושא המועלה בעתירה. מהודעת המשיבה שהוגשה ביום 16.5.2010 ומתגובת העותרות בבג"ץ 1631/08 להודעה זו מיום 31.5.2010 עלה כי המשיבה אינה רואה אפשרות להגיע להסדר עם העותרות בין היתר מאחר שכל הסדר שייקבע יחול גם על חברות כוח אדם אחרות שעניינן דומה לעניינן של העותרות. על רקע זה, הוצא ביום 27.6.2010 צו על תנאי בבג"ץ 1631/08. לאחר שהוגשה תשובת המשיבה לצו על תנאי ולאחר שהוגשה תגובה מצד העותרות בבג"ץ 1631/08 לתשובה התקיים ביום 28.3.2011 דיון בשתי העתירות (המשיבה הסכימה כי נדון בבג"ץ 2962/10 כאילו הוצא אף בו צו על תנאי) בו שמענו את טענות הצדדים בעל פה.

דיון והכרעה

16. לאחר עיון בכתבי טענות שהגישו הצדדים ולאחר ששמענו את טענות הצדדים בעל פה הגעתי לכלל מסקנה כי יש לדחות את העתירה וכך אציע לחבריי שנעשה.

לשיטתי, כפי שאעמוד על כך מיד, לחברות - כמעסיקות העובדים הזרים - אין כל זכות לדרוש את החזר המס מן המשיבה כתוצאה מהתקנת כללי 2006 וזאת אף אם התקשרו עם עובדיהן בהסכמים לתשלום "משכורת נטו". בנוסף, איני סבור כי הן הופלו לרעה ביחס למעסיקים האחרים. כמו כן, איני סבור כי ניתן לקבל את טענות החברות הנשענות על דברי סמנכ"ל המשיבה לפני ועדת הכספים של הכנסת, אם כי, ואף על כך אעמוד בהמשך, דעתי אינה נוחה מהתנהלות זו.

מושכלות יסוד - חבות במס בגין הכנסת עבודה, גבייתו, חישובו והחזר בגין תשלום מס ביתר

17. כידוע, על הכנסה מיגיעה אישית ובכלל זאת על הכנסה של עובד מוטל מס (סעיף 2(2) לפקודה). החבות במס מוטלת על העובד, האדם לו הייתה הכנסה בשנת המס [הגדרת נישום בסעיף 1 לפקודה; ע"א 438/90 פקיד שומה, חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668, 704 (1997) (להלן: עניין הד הקריות)].

18. מס בגין הכנסת עבודה "מנוכה במקור", קרי מנוכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם לעובד ומועבר במישרין מן המעביד למשיבה (סעיף 164 לפקודה). שיטה זו לגביית המס נועדה לשמש אמצעי גביה יעיל וזול [ראו למשל: עניין הד הקריות, בעמ' 683; ע"א 9670/05 גיל חברה לפיתוח ותעשיות בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב (לא פורסם, 11.6.2008), בפסקה 34 לפסק דיני (להלן: עניין גיל)]. מעמדו של המעביד, כמנכה במקור, הוא מעמד של מתווך והוא משמש כצינור להעברת הכספים בלבד (ראו: עניין הד הקריות, בעמ' 684 ו-704). חובת ניכוי המס במקור אף נאכפת בשורה של הוראות במישור האזרחי, במישור המינהלי ובמישור הפלילי (ראו: עניין הד הקריות, בעמ' 704 וסעיפי הפקודה הנמנים שם).

19. חישוב המס על הכנסת העובד המנוכה במקור ומועבר למשיבה נעשה, בפועל, על ידי המעביד ואמור להיעשות בהתאם להנחיות המשיבה בעניין. המס מחושב בהתאם לשיעורי המס הקבועים בפקודה וכן בהתאם להוראות השונות בפקודה בהן מעוגנות הקלות על נטל המס המוטל על העובד בהתקיים תנאים מסויימים. הטבות אלה מוצאות את ביטויין, בין היתר, באמצעות מערכת של "נקודות זיכוי" (ערכה של נקודת זיכוי קבוע בסעיף 33א לפקודה והזכאות לנקודות זיכוי מוסדרת בשורה של הוראות בפקודה, ראו סעיפים 34-45 לפקודה). עם זאת, עשוי להיות פער בין שיעור המס הסופי שיש להטיל על מלוא הכנסתו החייבת של העובד הנישום לבין שיעור המס שינוכה ממנו במקור בהתאם להנחיות המשיבה (למשל ראו את הנחיית המשיבה לפיה



על המעביד לנכות מס בשיעור מס בשיעור של 50% כאשר מדובר במשכורת נוספת אותה מקבל העובד מבלי שערך תיאום מס (קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה) (להלן: חב"ק), בעמ' י-18).

20. הכספים המועברים למשיבה על ידי המעביד על דרך של ניכוי במקור מקוויזים כנגד המס הסופי שיוטל על העובד בגין הכנסתו החייבת (סעיף 165 לפקודה). במובן זה מהווים הכספים המנוכים במקור תשלום על חשבון המיסים (לרבות מקדמות) שעל הנישום לשלם בגין מלוא הכנסתו החייבת [ראו: סעיף 177(א) לפקודה; אמנון רפאל, מס הכנסה כרך ו (2005) 396-397 (להלן: רפאל)].

21. לצד הוראות אלה, הנוגעות לחבות במס, לחובת ניכוי המס במקור ולאופן חישוב המס, נקבע בסעיף 160(א) לפקודה מנגנון להשבת כספים שנגבו ביתר על ידי המשיבה:

"הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי אדם שילם מס לשנת מס פלונית – בין דרך ניכוי ובין בדרך אחרת – יתר על הסכום שהוא חייב בו, והדו"ח לאותה שנה הוגש לא יאוחר מתום שש שנים אחריה, יהא אותו אדם זכאי, תוך שנה מיום שנערכה השומה שבה נקבע הסכום היתר או תוך שנתיים לאחר תום שנת המס שבה שולם המס, הכל לפי המאוחר יותר, שיוחזר לו תשלום היתר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) מתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח או מיום התשלום לפי המאוחר, ועד ליום החזר."

22. על פי סעיף זה, לנישום הזכאות להשבת כספי מיסים ששילם ביתר ובלבד שיוכיח זכאותו זו להנחת דעת פקיד השומה ויפנה בפניה מתאימה (לרבות הגשת דו"ח על הכנסותיו) בפרק הזמן הקבוע בסעיף 160(א) לפקודה (ראו: ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר, פ"ד נו(2) 297, 355 (2001)). כפי שציינתי, זכאות כאמור עשויה לקום שכן עשוי להיות פער בין המס שנוכה במקור לבין שיעור המס הסופי בו חב נישום בגין מלוא הכנסתו החייבת. זכאות כאמור עשויה אף לנבוע מחישוב מס שגוי מצד המנכה במקור שהביא לתשלום סכומים עודפים למשיבה או מחישוב מס שלא הביא בחשבון נתונים אישיים מסוימים של הנישום.

23. לצד הוראת סעיף 160(א) לפקודה, לפיה מוכרת זכאותו של הנישום להחזר מס ששולם ביתר, הכיר בית משפט זה בעבר בזכאות המנכה במקור להשבת כספים אותם

ניכה כאשר לאחר מעשה נקבע כי אירוע המס בגינו נוכה המס - חלוקת דיבידנד - בטל שכן נעשה שלא כדין, וזאת מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט (ראו: עניין גיל).

הזכות להחזר מס בעקבות התקנת כללי 2006

24. החברות מבקשות לבסס את זכאותן להחזר מס בעקבות התקנת כללי 2006 על זכות מהותית במס שהועבר, זכות הנגזרת לשיטתן מאופן ההתקשרות עם עובדיהן שהינו תשלום "משכורת נטו". טענתן היא כי ההכרה הרטרואקטיבית בזכאות העובדים הזרים לנקודות זיכוי במסגרת כללי 2006 נעשתה על יסוד ההנחה כי הנוהג בהעסקת עובדים זרים הוא במתכונת של תשלום "משכורת נטו" ועל כן נועדה היא להטיב עם המעסיקים הנושאים בנטל המס. ברקע הדברים, על פי הטענה, עמדה העלאת שיעור ההיטל על העסקת עובד זר והכרה זו נועדה לרכך במידה מסוימת את העלאת ההיטל.

25. כפי שציינתי בפתח דברי, סבורני כי יש לדחות את טענות החברות בהקשר זה מאחר שהסכמה לתשלום "משכורת נטו" אינה משליכה על החבות במס, כמו גם על הזכות להחזר המס, במישור המיסוי מול המשיבה. אוסיף ואבאר כי אף אם ביסוד המהלך שהביא להתקנת כללי 2006 עמדה הנחה בדבר נוהג של תשלום "משכורת נטו", אין בכך כדי ללמד על קיומה של זכות להחזר מס של החברות במישור יחסיהן עם המשיבה. ניתוחי את הרקע להתקנת כללי 2006 ואת תכלית ההכרה הרטרואקטיבית בנקודות הזיכוי יהיה מצומצם שכן ניתוח מלא אינו נדרש לצורך הכרעה בעתירה זו וכן מאחר שייתכן כי שאלה זו תתעורר בהליכים שיתנהלו בין מעסיקי עובדים זרים לבין העובדים עצמם.

(א) הסכם על תשלום "משכורת נטו"

ראשית, לטיבו של הסכם לתשלום "משכורת נטו" ולהשלכותיו במישור דיני המס.

26. כפי שנקבע לא פעם על ידי בית הדין הארצי לעבודה, הסכם על תשלום שכר נטו, הגם שמהווה הוא חריג לכלל בדבר תשלום שכר על בסיס ברוטו, הינו הסכם חוקי (ראו: דב"ע מד/16-3 זייבלד - עוף העמק בע"מ, פד"ע טז 185, 189 (1984) (להלן: עניין זייבלד); דב"ע מז/146-3 חוג'ירד - גל, פד"ע כ 19, 25 (1988); ע"ע 272/06 אוחנן נ' קליניק שיווק מזון (1986) בע"מ (לא פורסם, 23.7.2007), פסקאות 16-17 לחוות דעתו של השופט ש' צור (להלן: עניין אוחנן); ע"ע 677/06 עמר נ' חברת אסיפון

צפון (1990) בע"מ (לא פורסם, 28.2.2008), פסקה 17 לחוות דעתה של השופטת ר' רוזנפלד (להלן: עניין עמר).]

27. התחייבות לתשלום "משכורת נטו" משמעה כי המעביד מתחייב לשאת בנטל המס ובתשלומי החובה האחרים המתחייבים על מנת שסכום המשכורת נטו עליו הוסכם בינו לבין העובד יוותר כפי שהוא. לשון אחרת, משמעות הדבר היא כי המעביד מתחייב "לגלם" את הסך שהוסכם כי ישלם לעובד [עניין זייבלד 189; עניין אוחנון, בפסקאות הנזכרות לעיל; עניין עמר, בפסקה 21 לחוות דעתה של השופטת ר' רוזנפלד; אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מסים 221-222 (מהדורה רביעית, 1969) (להלן: ויתקון ונאמן)]. זוהי אף עמדתה של המשיבה אשר מציינת בחבק כי "משכורת נטו" משמעה: "משכורת שהמס החל עליה שולם לא על-ידי העובד אלא על-ידי המעביד, מקופתו הוא" (ראו: עמ' ח-24; פרשנות סעיף 141 לפקודה). התחייבות המעביד לתשלום משכורת נטו מטילה עליו את הסיכון כי עלות העסקתו של העובד תעלה כתוצאה מהכבדת נטל המס, וזאת בניגוד למצב בו הוא מתחייב לתשלום משכורת ברוטו אז הנושא בהכבדת נטל המס הוא העובד.

28. הסכמת המעביד לתשלום "משכורת נטו", כמו גם הסכמתו לשיעורה של משכורת זו, נעשות, מנקודת מבטו של המעביד, על רקע הערכתו את שיעור המס שיחול על הכנסתו של העובד ובפרט בהסתמך על נתונים שמסר לו העובד באשר למצבו האישי, שהרי המס על הכנסת העובד, בו נושא המעביד, נקבע לא רק על פי מדרגות המס הקבועות בחוק אלא בשים לב למצבו האישי של העובד. על רקע זה קבע בית הדין הארצי לעבודה כי אי גילוי נתונים העשויים להביא לחישוב מס מיוחד מצד העובד יצדיק הפחתה של השכר נטו שעליו הוסכם בסך השווה למס העודף בו נשא המעסיק בשל אותו הנתון (כגון הכנסה נוספת עליה לא נמסר למעביד המעלה את שיעור המס) [דב"ע נו/9-3 פומרנץ - נשיונל מוד בע"מ, פד"ע כט 653 (1996)].

29. שינוי במדרגות המס שנעשה לאחר התקשרות הצדדים במתכונת של "משכורת נטו" אינו משפיע על שיעורה של המשכורת עליה הוסכם [ע"ע 1332/00 ניתוב בע"מ - דרור (לא פורסם, 6.4.2003)]. נפקות שינויים בנטל המס בעקבות חקיקה שאינם נובעים משינוי במדרגות המס נדונה על ידי בית הדין הארצי לעבודה בעניין אוחנון ובעניין עמר.

באותם המקרים נבחנה השלכת תיקון לפקודה שנעשה לאחר התקשרות הצדדים בהסכם לתשלום "משכורת נטו" שהביא להפחתת נטל המס על העובד כתושב

הנגב. דעות שופטי בית הדין הארצי לעבודה נחלקו. על פי דעת הרוב, מקום בו השינוי במס מהווה שינוי מהותי בנסיבות לעומת אלה ששררו בעת שהתקשרו הצדדים בהסכם העבודה, צריך שמן השינוי במס ייחנה העובד ולא המעביד. לעניין זה הבחינה דעת הרוב בין שינויים רגילים במדרגות המס לבין שינויים מהותיים בגובה המס שמעבר לעדכונים שוטפים ונתנה דעתה לתכלית שינוי החקיקה שנדון שם - מתן הטבה לתושבי הנגב ולא למעסיקהם. הדעה כי אין להבחין בין שינויים בשיעור המס וכי בכל מקרה אלו אינם משפיעים על שכר הנטו נותרה דעת המיעוט (ראו: דעת השופט ש' צור בעניין אוחנון ודעתם של השופט צור ונציגת הציבור ר' הורן בעניין עמר).

(ב) הסכם לתשלום "משכורת נטו" והשלכותיו במישור המיסוי

30. הצדדים סמכו את טענותיהם לפנינו באשר לזכות המהותית להחזר המס על פסקי הדין בעניין אוחנון ובעניין עמר. המשיבה טענה כי ההכרה הרטרואקטיבית בנקודות הזיכוי נועדה להטיב עם מגזר ספציפי הוא מגזר העובדים הזרים ולא להעשיר את החברות ועל כן הזכות המהותית היא של העובדים (ראו: פסקאות 32-33 לתשובת המשיבה מיום 7.8.2008). החברות טענו כי ההכרה הרטרואקטיבית נועדה למעשה לשמור על המצב שהיה קיים עד לתום שנת 2002 לפיו העובדים הזרים היו זכאים ל-2.25 נקודות זיכוי ולכן היא אינה מהווה שינוי נסיבות מהותי ביחס למצב המיסוי נכון למועד התקשרות הצדדים ומשכך הזכאות להחזר המס בעקבות התקנת כללי 2006 היא של המעסיקים (ראו: פסקאות 20-21 לתגובת העותרות בבג"ץ 1632/08 מיום 1.6.2010).

כפי שציינתי, הכרעה בשאלת הזכות המהותית בכספי החזר בעקבות התקנת כללי 2006 אינה הכרחית לצורך הכרעה בעתירות שלפנינו. ממילא, וזאת רואה אני את עצמי מחויב להוסיף, הכרעה זו צריך שתיעשה בכל מקרה ומקרה בשים לב לנסיבותיו. מכוון אני לכך כי על מנת שתקום לחברות זכות בכספי החזר עליהן להוכיח לכל הפחות כי בכל מקרה ומקרה הן התקשרו עם עובד לו זכאות להחזר בעקבות ההכרה הרטרואקטיבית בכללי 2006 בהסכם לתשלום "משכורת נטו" וכי פרשנות ההסכם בו התקשרו עם עובדיהן בכל מקרה ומקרה מלמדת כי הזכות המהותית בכספים הינה שלהן.

ההכרעה בשאלת הזכות המהותית אינה הכרחית מאחר שאף אם תתקבל טענת החברות כי הן בעלות הזכות המהותית בכספי החזר במקרה פלוני או בכל המקרים גם יחד - טענה זו תהיה יפה כלפי העובד במישור יחסי העבודה ביניהם ובמישור זה בלבד.

זכות מהותית זו אינה יוצרת יריבות ישירה בין החברות למשיבה ואינה מקימה להן עילה לתבוע את החזר המס מן המשיבה.

31. כאשר צדדים מתקשרים בהסכם לתשלום "משכורת נטו", זהות החב במס בגין ההכנסה כלפי המשיבה על פי דין אינה משתנה והיא נותרת חבות של העובד. חבותו של המעביד כלפי העובד לשמור על שיעור סכום הנטו המועבר לו והעברת הכספים לרשויות המס הנעשית בגין הכנסת העובד אינה מעבירה את החבות במס אל מול המשיבה למעביד. בהתאם, ההסכמה על תשלום "משכורת נטו" אינה משנה מהוראות סעיף 160 לפקודה באשר לזהות הזכאי להחזר מס ששולם ביתר. כפי שציינתי בפסקה 18 לעיל על פי סעיף זה הזכאות לדרוש את החזר המס מן המשיבה היא של הנישום (עוד ראו: עניין גיל, בפסקה 34 לחוות דעתי).

עמדתי זו מבוססת על הטעמים הבאים:

ראשית, אין חולק כי אף מקום בו הצדדים מסכימים על תשלום "משכורת נטו", סכום ברוטו הנדרש על מנת להעמיד את המשכורת נטו על הסך שהוסכם נזקף במלואו כהכנסת העובד החייבת במס, דבר המלמד כי זהות החייב במס לא השתנתה. עמד על כך אמנון רפאל בספרו בצינונו כי:

"... כל הסכם לתשלום סכום מסוים, שייוותר למקבל לאחר תשלום מסיו-הוא, אינו אלא הסכם לשלם את הסכום המגלם בתוכו את המס; אלא שבמקרה זה, שלא כמו בחוזה עבודה אחרים או בעסקאות המקובלות, הסכום הכולל את המס – 'ברוטו' בלשון הבריות – עשוי להשתנות כתוצאה משינויים במערכת הפיסקאלית, בעוד שאם נקבעה למשל משכורת על כל מרכיביה לרבות המס ('ברוטו'), משתנה השכר הפנוי המתקבל על-ידי העובד לפי השינויים במערכת הפיסקאלית" (רפאל, בעמ' 356).

באופן דומה מציינים א' ויתקון ו-י' נאמן בספרם כי:

"... הסכם לשלם משכורת בלי ניכוי מס אינו אלא הסכם לשלם משכורת בסכום אשר אחרי שינוכה ממנו המס החל עליו יישאר הסכום-נטו שנתכוונו לו לפי ההסכם. רבים מתעלמים מן האמת הפשוטה הזאת, קובעים משכורת בסכום מסוים ובאים לידי הסכם, שהמעביד ישלם לאוצר את המס החל על סכום זה בלי שיבוא כניכוי מסכום משכורת. ולא היא. המס שלא נוכה מן הסכום ששולם כמשכורת מצטרף אליו ממילא ונמצא מגדיל

את חובת המס" (ויתקון ונאמן, בעמ' 221-222; ההדגשה אינה במקור – י.ד.).

שנית, לא מצאתי בפקודה כל הוראה הקובעת כי מקום בו התקשרו הצדדים בהסכם לתשלום משכורת נטו - זהות החב במס משתנה (לרבות בהוראת סעיף 141 לפקודה עליה ארחיב מיד). מתקשה אני לראות כיצד טענה בדבר שינוי זהות החב במס מתיישבת עם העובדה כי המס בו חב נישום הינו אישי, נגזר ממלוא הכנסותיו המהוות הכנסות חייבות על פי הפקודה וממצבו האישי.

זאת ועוד: אף אם אניח כי החבות במס על פי דין ניתנת להמחאה, הרי שכידוע כלל הוא כי המחאתו של חיוב מותנית בהסכמת הנושה לכך (ראו: סעיף 6 לחוק המחאת חיובים, התשכ"ט-1969). אין מקום לסטות מכלל זה, מקום בו אין הוראה מפורשת הקובעת אחרת, שעה שמדובר בחבות במס כלפי המשיבה. במובן זה, הסכם לתשלום "משכורת נטו" אינו שונה מכל עסקת נטו: העובדה כי צד מסכים לשאת בתוצאות מס של עסקה על מנת להבטיח תשלום "נטו" בשיעור עליו הוסכם, אינה משנה מן החבות במס כלפי המשיבה על פי דין.

אוסף כי אף במישור הפרקטי איני רואה הצדקה להפוך את רשויות המס צד לסכסוכים שעשויים להתעורר בין עובדים למעבידים מקום בו התקשרו בהסכמים לתשלום "משכורת נטו" ולמכריות באשר לזכאות מי מהצדדים בכספים המוחזקים על ידן כתשלום מס ביתר. מוטב יהיה, אף מטעמי יעילות, כי מחלוקת זו תתברר במישור דיני העבודה. אוסף כי ממילא, אף אם למעביד הזכות לכספים שהועברו ביתר למשיבה, האפשרות כי כספים אלו יגיעו לידי מותנית בקביעת שיעור המס בגין הכנסתו הכוללת של העובד, דבר המחייב מסירת שורה של נתונים מצד העובד באשר להכנסותיו בשנת המס הרלבנטית ובאשר למצבו האישי. מעורבות העובד תמיד תידרש איפוא ועל כן לא תהיה ביצירת חזית ישירה בין המעביד למשיבה כדי להועיל במישור הפרקטי למעביד ככל שהוא והעובד חלוקים על זהות הזכאי להחזר המס, שהרי יש להניח כי במצב דברים זה יימנע העובד מלשתף פעולה עם המעביד בפניה לרשויות המס.

32. באשר להוראת סעיף 141 לפקודה, סבורני כי לא ניתן ללמוד ממנה אלא על חובת דיווח מקום בו הצדדים מסכימים על תשלום על דרך של "משכורת נטו" (בניגוד לטענות החברות וטענות המשיבה גם יחד באשר לתכלית סעיף זה).

על פי הוראת סעיף 141 הנ"ל מקום בו מוסכם על תשלום "משכורת נטו" על משלם המשכורת וכן על מקבל המשכורת למסור הודעה על כך לרשויות המס תוך 30 ימים מיום עשיית ההסכם:

"התחייב אדם בהסכם לשלם לאחר הכנסת עבודה שלא תפחת מסכום פלוני, לאחר ניכוי מס לפי סעיף 164, חייבים גם המשלם וגם המקבל למסור על כך הודעה למנהל, תוך שלושים יום מיום עשיית ההסכם, ולפרט בה את פרטי ההסכם וכל פרט הנוגע לו שידרשנו המנהל, ואם היה ההסכם בכתב - יצורף העתקו להודעה."

אין בנוסחו של הסעיף כדי ללמד על מטרת הדיווח או על נפקות הפרת חובת הדיווח. עם זאת, איני סבור כי מהטלת חובת דיווח על הסכמים לתשלום "משכורת נטו" ניתן ללמוד על שינוי בחבות המס, מן העובד למעביד. מסקנתי זו נשענת הן על העובדה כי חובת הדיווח על פי סעיף 141 לפקודה הוטלה הן על המעביד והן על העובד בנפרד ועל ההיסטוריה החקיקתית של הסעיף.

קביעה כי מטרת הסעיף הייתה להביא לידיעת רשויות המס שינוי בחבות המס בגין הכנסת עבודה, אינה מתיישבת עם הטלת חובת דיווח נפרדת - הן על העובד והן על המעביד על התקשרות בהסכם זה. לכאורה, אם המטרה הייתה המחאת חבות המס, הפרוצדורה הראויה הייתה הודעה משותפת ומוסכמת באשר לשינוי בחבות המס. כך למשל, מה תוצאת הדברים במקום בו רק המעביד או רק העובד מסרו הודעה על התקשרות בהסכם לתשלום "משכורת נטו" - האם באותו מקרה על רשויות המס להכיר בשינוי בחבות המס, אף כי המצג בעניין, על אף שהוא משפיע על זכויות וחובות שני הצדדים, הוצג על ידי אחד הצדדים בלבד? החובה הנפרדת המוטלת על שני הצדדים להסכם מלמדת כי אין מדובר בהודעות קונסטיטוטיביות המשנות את זהות החייב במס. מדובר בחובת דיווח שנועדה לשמש כלי עזר בידי רשויות המס למנוע התחמקות ממס באמצעות הסכמה על תשלום שכר עבודה מבלי שישולם מס בגינו.

תכלית זו נלמדת אף מן ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 141 לפקודה.

מקורו של הסעיף בסעיף 48א לפקודת מס הכנסה (קודם לאיגודה ופרסומה בנוסחה החדש), אשר חוקק במסגרת סעיף 27 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשט"ו-1955, ס"ח 178. חקיקת סעיף זה נעשתה במסגרת שורה של תיקונים

פרוצדוראליים ומהותיים שנעשו על מנת להתמודד עם מסירת ידיעות כוזבות לרשויות המס ועם אי דיווח על הכנסות החייבות בתשלום מס (ראו: ד"כ 18, 1448). בנוסח הסעיף שנחקק הושמט סעיף קטן (ב) לנוסח הסעיף המקורי בהצעת החוק בו הוצע לקבוע כי נפקות אי מסירת דיווח על הסכם לתשלום "משכורת נטו" הינה כדלקמן:

"לא נמסרה לנציב הודעה כאמור, לא יהיה להסכם תוקף לשום דבר, וסכום ההכנסה ששולם לפי ההסכם לא יותר כניכוי לפי סעיף 11; אין הוראות סעיף זה גורעות מאחריותו הפלילית של משלם ההכנסה או מקבלה".  
(הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשט"ו-1955, ה"ח 232, סעיף 24).

כאמור, סעיף זה הושמט מנוסח הסעיף שהתקבל ונוסחו של הסעיף שהתקבל היה "גמיש יותר" (ראו: דברי יו"ר ועדת הכספים דאז, ח"כ ישראל גורי בדיונים לאישור הצעת החוק בקריאה שנייה ושלישית, ד"כ 18, 1449). עם זאת, יצויין כי לצד הטלת חובת דיווח על הסכמים לתשלום "משכורת נטו", נקבע במסגרת אותו התיקון לפקודת מס הכנסה, כי על אדם שלא ניכה מס במקור אשר היה עליו לנכות וכן על אדם שקיבל הכנסה מסוג מסויים ושהסכים לאי ניכוי מס במקור בגינה, יוטלו עונשי מאסר וקנס (ראו: סעיף 35 לחוק, לפיו תוקן סעיף 78 לפקודה).

סבורני כי יש לפרש את הוראת סעיף 141 לפקודה על רקע מכלול ההסדר האמור, הסדר שנועד למנוע התחמקות במס באמצעות אי דיווח על הסכמים לתשלום שכר עבודה. חובת הדיווח מהווה נדבך, אמצעי עזר, בידי רשויות המס על מנת לאכוף את חובת תשלום המס בגין הכנסת עבודה, כשם שהטלת הסנקציות על שני הצדדים לעסקה מהווה אמצעי לאכיפת תשלום המס במקור בגין הכנסת העבודה.

ייתכן כי במהלך השנים הפכה חובת הדיווח על הסכמים לתשלום "משכורת נטו" מכוח סעיף 141 לאות מתה, כפי שמציין אמנון רפאל בספרו (ראו: רפאל כרך ו, בעמ' 356). איני מתיימר לנתח את הסיבות לכך אם כי יש יסוד להניח כי נוסחו הגמיש של הסעיף והעדרן של סנקציות בגין הפרת חובת הדיווח תרמו לכך. ייתכן והעובדה כי קיימות די סמכויות בידי המשיבה כדי לאכוף תשלום מס על שכר עבודה, להוכיח עבירות של הימנעות מתשלום מס כאמור ומאי ניכוי במקור, ולהעניש בגין אי ביצוע חובות אלה, היא שהביאה לכך שחובת הדיווח נדחקה לקרן הזווית. תהא הסיבה לכך אשר תהיה סבורני כי חובת הדיווח אינה אלא כלי עזר שנועד למנוע התחמקות ממס בגין הכנסת עבודה וכי אין לה כל נפקות לעניין החבות במס כלפי המשיבה.



33. הנה כי כן, עמדתי היא כי החבות במס, ועל כן הזכאות להחזר המס בהתאם להוראת סעיף 161 לפקודה, מקום בו מתקשרים צדדים בהסכם לתשלום "משכורת נטו" נותרת של העובד. אין בכך כדי לפסול את האפשרות כי המעביד עשוי להנות משינויים בשיעור המס החל על הכנסתו של העובד עימו הסכים על תשלום "משכורת נטו", אלא רק כדי לקבוע כי טענה זו יפה במישור יחסיו של המעביד עם העובד אך לא מקימה לו חזית ישירה מול רשויות המס.

(ג) החבות במס על פי הפקודה וכללי 2006

34. בדברים אלו לא אוכל להסתפק וסבור אני כי יש מקום להידרש ולו בקצרה לטענת החברות לפיה על זכותן בהחזר המס יש ללמוד מתכלית התקנת כללי 2006 - לשיטתן הטבת מצבם של המעסיקים ולא של העובדים. כאמור מנגד, טוענת המשיבה כי התכלית הייתה להטיב עם העובדים הזרים שכן מדובר בשינוי בנקודות הזיכוי, זכות המוענקת ליחיד החב במס בגין הכנסתו (לא ארחיב מעבר לכך, ראו לעניין זה בפירוט טענות הצדדים).

אף אם אניח כי בתחילה המהלך להתקנת כללי 2006 נועד להטיב עם המעסיקים או הוצג על ידי נציגי המשיבה ככזה שיביא לקבלת כספים על ידם ובכך "ימתיק" את גלולת העלאת היטל העסקת עובדים זרים, ואף אם אניח כי הדבר נעשה על יסוד הנחה מוקדמת כי דפוס ההתקשרות בין המעסיקים לעובדים מקים למעסיקים זכות אבסולוטית להחזרים, מובן כי אין הדבר יכול להיעשות תוך שינוי סדרי יסוד, המעוגנים בדבר חקיקה ראשית, באשר לזהות הזכאי להחזר מס - העובד, על פי סעיף 161 לפקודה. למעשה, עיון בפרוטוקול הדיון בועדת הכספים שעסק בהעלאת ההיטל בגין העסקת עובד זר מיום 31.10.2005 שעל הדברים שהביע בהם סמנכ"ל המשיבה מבקשות החברות להסתמך מלמד כי כריכת שתי הסוגיות: העלאת ההיטל וההכרה בנקודות הזיכוי לא התקבלה על דעת חברי הוועדה תוך שחלקם מציינים כי אין לקשור בין הנושאים ושחלקם מציינים כי בכל מקרה נקודות הזיכוי הן של העובדים ולא של המעסיקים (ראו: פרוטוקול הדיון אשר צורף כנספח ב' לכתב העתירה בבג"ץ 1631/08; דבריהם של ח"כ בנלולו, של ח"כ אלון ושל ח"כ וילן). בנוסף, מתקשה אני לקבל את העמדה כי בכללי 2006 ביקש שר האוצר לקבוע זכות מהותית של המעסיקים בנקודות הזיכוי באופן שעשוי לעמוד בסתירה לזכויות העובדים הזרים על פי דין או בהתאם לטיב ההתקשרות עם מעסיקיהם ולמעשה להטיב את מצב המעסיקים על חשבון העובדים הזרים תוך הענקת כספים שעשויים להיות של העובדים הזרים (שכן כפי שצינתי הדבר תלוי בטיב ההתקשרות בין העובד למעביד) לידי המעסיקים במחיר יד - והכל מבלי שנמצא לכך רמז בלשון הכללים.

לבסוף, מבקש אני לציין כי מוטב לשים את ההכרה בזכאות ל-2.25 נקודות זיכוי במסגרת כללי 2006 בקונטקסט המתאים:

על פי הפקודה זכאים תושבי ישראל לשתי נקודות זיכוי ול-0.25 נקודת זיכוי בגין הוצאות נסיעה בחישוב המס על הכנסתם (סעיפים 34 ו-36 לפקודה). מחלוקת באשר להכרה בעובדים זרים כתושבי ישראל ובאשר לזכאותם לנקודות זיכוי בשיעור זהה לתושבי ישראל קיימת מזה זמן רב (לדיון בסוגיה זו ראו: בעז ילינביץ ואדר סקופ "תורה אחת ומשפט אחד יהיה לכם ולגר הגר אתכם" מיסים יד/2 א-73; מאיר קפוטא "הסדרי מס מיוחדים לעובדים זרים - האמנם הפליה פסולה?" מיסים יד/3 א-41; עמ"ה (מחוזי תל-אביב-יפו) 1061/07 טלרום משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 5 (לא פורסם, 27.11.2008)). בעוד שבשנים 2000-2002 הוכרה זכאות "תושב חוץ זכאי" ל-2.25 נקודות זיכוי (ראו: כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי) (הוראת השעה), התשס"א-2001) ובכך הושווה מעמדם למעמד תושבי ישראל לעניין נקודות הזיכוי, החל משנת 2003 ועד להתקנת כללי 2006, בהם נעשתה ההכרה הרטרואקטיבית בנקודות הזיכוי כמתואר בפתח חוות דעת זו, לא הוכרה זכאות כאמור של עובדים זרים לנקודות זיכוי להן היו זכאים תושבי ישראל בשל תושבתם. על רקע המחלוקת באשר לזכאות העובדים הזרים לנקודות זיכוי כתושבי ישראל היו מעסיקים - הם קבוצת המעסיקים האחרים שביחס אליהם טוענות החברות להפליה - שחישבו את המס על הכנסותיהם של העובדים הזרים אותם העסיקו בשנים הרלבנטיות תוך שהם מביאים בחשבון את נקודות הזיכוי להם זכאים תושבי ישראל בהתאם לפקודה (ראו: סעיף 19 לתשובת המשיבה מיום 7.8.2008. לשם השלמת התמונה יצויין בסמוך לפקיעת כללי 2006, הותקנו כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי), התשס"ז-2007 ובהם נקבעה כי בחישוב המס בגין הכנסתו של "תושב חוץ זכאי" שהופקה החל משנת 2007 יובאו בחשבון 2.25 נקודות זיכוי).

את ההכרה בנקודות הזיכוי במסגרת כללי 2006 יש לראות איפוא אף על רקע המחלוקת באשר לזכאות העובדים הזרים לנקודות הזיכוי להן זכאים תושבי ישראל. הדברים עולים באופן ברור גם מן הדיון בועדת הכנסת בנושא העלאת היטל העסקת העובדים הזרים (ראו: בעמ' 3-4 לפרוטוקול). בניתוח תכלית הכללים לא ניתן להתעלם מן המחלוקת שעמדה ברקע להתקנתם ולטעון, כפי שטוענות החברות, כי התכלית הבלעדית שביסודה הייתה מתן הטבה למעסיקים. אציין כי אף אם היו שהציגו בפני החברות מצג לפיו הן אלה שתהננה באופן ישיר ומהיר מן ההכרה הרטרואקטיבית בנקודות הזיכוי, איני סבור כי יש בכך כדי להשליך על אופן פרשנות הכללים. בהקשר זה יש לתת את הדעת לכך כי התכלית בהטלת היטל על העסקת עובד זר, כמו גם על

העלאת שיעורו, היא ליצור תמריץ שלילי להעסקתו באמצעות העלאת העלות הכרוכה בכך בהשוואה להעסקת עובד ישראלי. פירוש כללי 2006 ככאלו שביקשו "לרכך" את שיעור העלאת ההיטל אינו מתיישב עם מטרה מוצהרת זו שעוגנה בדבר חקיקה ראשית של הכנסת (ראו: סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 וכן ראו לעניין התכלית: הצעת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003, ה"ח 25, 350; בג"ץ 2587/04 בוכריס נ' פקיד שומה חדרה (לא פורסם, 23.6.2005), בפסקה 8).

35. סבורני כי די בהערות אלה על מנת לקבוע כי ההכרה הרטרואקטיבית בזכאות לנקודות זיכוי בכללי 2006 אינה יכולה להקים לחברות זכות להחזר מס בהתאם להוראת סעיף 161 והיא אינה יכולה להקים להן זכות עצמאית, מנותקת מהוראות הפקודה ומנסיבותיו של כל מקרה ומקרה, להחזר מס שנוכה על ידן ביתר.

36. שלא בשולי הדברים, אציין כי מקרה זה נבדל מן המקרה שנדון בעניין גיל בו הכיר בית משפט זה בזכות עצמאית של המנכה במקור להשבת כספים שהעביר למשיבה. באותו המקרה עתרה חברה להשבת כספי מס אותם העבירה למשיבה על דרך של ניכוי במקור בגין חלוקת דיבידנד לבעלי מניותיה. לאחר ביצוע החלוקה נקבע כי זו לא אושרה כדין וכי היא בטלה ועל רקע זה בוצעה פניית החברה למשיבה. באותו המקרה סברתי, ולכך הסכימו חבריי, כי מאחר שאירוע המס בגינו הועברו הכספים בטל, הרי שהמשיבה מתעשרת שלא כדין כאשר היא מוסיפה להחזיק כספים אשר הזכות בהם, עם ביטול אירוע המס, היא של החברה. במקרה שלפנינו לעומת זאת, אירוע המס בגינו הועברו הכספים למשיבה אינו בטל אלא שתוצאותיו שונות באופן רטרואקטיבי. הכנסת העבודה כאירוע מס עדיין שרירה וקיימת והיא עדיין נזקפת כהכנסה חייבת של העובד. הכלל לפיו הסכמה לתשלום "משכורת נטו" אינו מקים למעביד זכות לדרוש השבה של כספי מס ששולמו ביתר למשיבה שריר ועומד איפוא והתעשרות של המשיבה על חשבון החברות לא הוכחה.

עד כאן הדיון בזכות החברות לדרוש חזר מס מן המשיבה. ומכאן, לטענת החברות בדבר הפליתן לרעה.

37. כאמור, החברות טוענות כי הן מופלות לרעה ביחס לקבוצת המעסיקים האחרים, שכן על אף כי תכלית כללי 2006 הייתה להטיב עם מעסיקי העובדים הזרים כולם, בפועל קבוצת המעסיקים האחרים שנמנעה בזמן אמת מלחשב את המס בגין הכנסות העובדים הזרים בהתאם להנחיות המשיבה (קרי מבלי להביא בחשבון 2.25 נקודות זיכוי) היא היחידה הנהנית מכללי 2006 כאשר הפרוצדורה שנקבעה למתן החזר המס מפלה אותן, שנהגו כנישומות צייתניות, לרעה שכן הן, בניגוד לתכלית הנטענת של הכללים, אינן זכאיות להחזר.

לא מצאתי בטענה זו ממש.

38. בכללי 2006 נקבע כלל אחד הנוגע לאופן חישוב המס על הכנסתו של תושב חוץ זכאי – הבאה בחשבון של 2.25 נקודות זיכוי בתקופה הרלבנטית. כלל זה חל באופן זהה על כל הכנסה לפי סעיפים 2(1) או 2(2) לפקודה של תושב חוץ זכאי. היישום של הוראה זו על ידי המשיבה, כך שביחס לקבוצת המעסיקים האחרים בוטלו שומות הניכויים המתקנות שהוצאו בעוד שביחס לחברות ודומיהן נקבע כי העובד הוא שיפנה בבקשה להחזר מס אינה יוצרת הסדר מפלה ליישום כלל זה. בעניין זה מקובלת עלי עמדת המשיבה כי עניינם של קבוצת המעסיקים האחרים נבדל מעניינן של החברות ויתר המעסיקים שנהגו כמותן בשוני מרכזי מהותי ורלבנטי (לדיון בשוני רלבנטי בהקשרה של טענה הפליה, ראו למשל: בג"ץ 7871/07 רפאל רשות לפיתוח אמצעי לחימה נ' שר האוצר (לא פורסם, 6.2.2011), פסקאות 27 ו-26 לחוות דעתה של השופטת א' פרוקצ'יה) וזאת בין אם תכלית כללי 2006 הייתה לפתור מחלוקת קיימת באשר לזכאות לנקודות הזיכוי, בין אם תכלית הכללים הייתה להטיב עם המעסיקים ובין אם התכלית הייתה להטיב עם העובדים הזרים. השוני נוגע לעובדה כי ביחס לקבוצת המעסיקים האחרים וביחס לעובדיהם, המשיבה אינה מחזיקה בכספים שהיא אינה זכאית להם בשל ההכרה הרטרואקטיבית בכללי 2006.

39. אכן, ייתכן כי בשתי הקבוצות קיימים מעסיקים שנקשרו עם עובדיהם בהסכם לתשלום "משכורת נטו". ייתכן כי בשתי הקבוצות ניתוח ההסכמות בין העובד לבין המעביד יוביל במקרים רבים למסקנה כי המעביד הוא שזכאי ליהנות מן ההכרה בנקודות הזיכוי. ייתכן כי במקרים רבים יוביל ניתוח זה דווקא למסקנה כי העובד הוא שזכאי ליהנות מן ההכרה בנקודות הזיכוי. ואולם, ההבדל המרכזי בין החברות לבין קבוצת המעסיקים האחרים הינו כי בעוד שהחברות ומעסיקים כמותן העבירו למשיבה סכומים שבעקבות ההכרה הרטרואקטיבית בכללי 2006 הפכו למס ששולם ביתר ושאינן

למשיבה זכות לקבלו, הרי שהמעסיקים האחרים לא העבירו מס כאמור והמשיבה אינה מחזיקה בכל סכום כסף שהמעסיקים האחרים או העובדים אותם הם העסיקו זכאים לקבלו בעקבות התקנת כללי 2006. ביטול שומות הניכויים שהוצאו למעסיקים האחרים - שבניגוד להנחיות המשיבה הביאו בחשבון 2.25 נקודות זיכוי בחישוב המס על הכנסת העובדים הזרים אותם העסיקו - התחייב, שכן לא היה עוד בסיס חוקי לדרוש את תיקון שומת הניכויים. ביטול השומות אינו מלמד על הכרה מהותית בזכות המעסיקים האחרים לשווי נקודות הזיכוי שהוכרו בכללי 2006; הוא אינו מלמד על אי הכרה בזכות זו; אין במהלך זה אף כל עמדה באשר לזכאות העובדים בשווי נקודות הזיכוי – כל שהוא מלמד הוא כי על המעסיקים האחרים, כמנכים במקור, לא מוטלת עוד כל חבות להעביר למשיבה סכומים שזכאותה להם נשללה במסגרת כללי 2006.

אוסף כי אף אם קיימים מעסיקים בקבוצת המעסיקים האחרים אשר מחזיקים בכספים המגיעים למעשה לעובדיהם הזרים אין משמעות הדבר כי לחברות קמה הזכות לקבל כספים בסך זהה רק מפני שהן העסיקו עובדים באותה מתכונת התקשרות. שאלת הזכאות המהותית בכספים מוכרעת על פי טיב ההתקשרות החוזית בין המעביד לעובד בכל מקרה ומקרה. רק הפרוצדורה שתביא לקבלת הכספים על ידי בעל הזכות לכך, וזו בלבד תלויות בשאלה מי מחזיק את הכסף שנגבה ביתר, אך ההכרעה בשאלת הזכות המהותית בכספים נעשית באופן זהה בכל המקרים ובאופן שאין בו כדי לפגוע באיזו מזכויות הצדדים: העובדים או המעסיקים האחרים.

ייתכן ובמישור הפרקטי הדבר עשוי ליצור את התחושה הקשה כי מי שאינו ממלא אחר הנחיות המשיבה בזמן אמת הוא שיוצא נשכר בעוד שהנישום הצייתן יוצא נפסד. אני כשלעצמי איני משוכנע כי אלו הם פני הדברים: בעוד החברות לא חלקו בזמן אמת על עמדת המשיבה לפיה עובדים זרים זכאים לנקודות זיכוי להן זכאים תושבי ישראל – המעסיקים האחרים חלקו על עמדה זו ופעלו בהתאם בחישוב המס שנוכה במקור ושהועבר בגין הכנסות העובדים הזרים. בעשותם כן נטלו המעסיקים האחרים את הסיכון כי בסופו של יום תדחה עמדתם וכי הם, מכוח חבותם כמנכים במקור, יחויבו בתשלום המס אותו נמנעו מלנכות במקור או לחלופין כי יחויבו לשלמו בשל התחייבותם כלפי עובדיהם הזרים. אי התממשות הסיכון שנטלו המעסיקים האחרים אינה מקימה לחברות זכות שכמנכות במקור אינה מגיעה להן.

ומכאן, לטענה האחרונה של החברות - הטענה בדבר מעמדם המחייב של דברי סמנכ"ל המשיבה במהלך הדיון לפני ועדת הכספים של הכנסת והפרת חובת ההגינות בשל הנחיות נציגי המשיבה בתקופה שעד להתקנת כללי 2006.

הצהרות נציגי המשיבה כעילה להקניית זכות

40. במסגרת הדיון שהתקיים בוועדת הכספים של הכנסת בנושא העלאת שיעור ההיטל על העסקת עובדים זרים, במסגרת הצעת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004) (תיקון מס' 3), התשס"ו-2005 אמר סמנכ"ל המשיבה את הדברים הבאים:

"אנחנו מגיעים לפה ומבקשים שבשנת המס 2006 גובה ההיטל יהיה 10%, והחל משנת המס 2007 12%. העלאת ההיטל הזו היא חלק מסיכום שהונח על שולחן הוועדה. משנת המס 2003, עובד זר לא רשאי לקזז נקודות זיכוי כמו תושב ישראלי. זה המצב כרגע. בדיונים שהיו... אמרנו שנעשה שני דברים: נעלה את ההיטל מ-8 ל-10 ומ-10 ל-12 בצורה מדורגת, ונסדיר את נושא נקודות הזיכוי...מצאנו דרך ביניים שאומרת שאנחנו נקזז את נקודות הזיכוי בגין שנות המס 2003 ו-2004 בדוחות 2005. אנחנו לא נקשה יתר על המידה ונחייב עובד שעבד פה בינואר 2003 לבוא מתאילנד ולחתום, אלא ניתן את זה למעסיק, אנחנו נלך לקראת. אין לי פתרון למי שסגר את עסקיו. למי שהגיש דוח בשנת 2005 אנחנו נקזז את מלוא שתיים ורבע נקודות הזיכוי. אנחנו לא נחייב את העובד לבוא מתאילנד בשביל לחתום. זה הסיכום המקורי (ראו עמ' 3 לפרוטוקול הדיון)."

העותרות בבג"ץ 1631/08 אף צירפו העתק מכתבה שפורסמה בעיתון "מעריב" ביום 23.8.2006 בה צויין כי סמנכ"ל המשיבה אישר כי "תשלום נקודות הזיכוי מגיע למעסיק, שמשלם בפועל את השכר נטו ואחראי לזיכויים". לסמנכ"ל המשיבה יוחסה אמירת הדברים הבאים על פי הכתבה:

"תשלום הנקודות אמור להתקזז עם ההיטל. החל בשנת 2007 נגדיל את ההיטל, העומד כיום על 10%, ותהיה זהות מוחלטת בין הסכומים, כדי לקבל את הכסף, צריך רק להצהיר שהתשלום נעשה בסכום נטו" (נספח י"א לכתב העתירה).

41. החברות טוענות כי הצהרות אלה הן בעלות מעמד מחייב. אכן, דעתי אינה נוחה מאמירות אלה, במיוחד בשעה שכתגובות המשיבה אין כל התייחסות מניחה את הדעת לקיומם או אי קיומם של סיכומים מן הסוג שנזכרו בדברי סמנכ"ל המשיבה, ולשינוי שחל בעמדתה באשר לאופן בו יבוצע החזר המס כפי שמסר נציגה הבכיר כי יעשה. אעיר כי לטעמי לא רק שראוי היה כי הדבר יפורט בתשובת המשיבה אלא שמוטב היה

כי המצהיר התומך בטענות המשיבה בהקשר זה יהיה סמנכ"ל המשיבה מפיו נשמעו הדברים (השוו: בג"ץ 4065/09 כהן נ' שר הפנים (לא פורסם, 20.7.2010), פסקה 13 לפסק הדין).

עם זאת, אין הצהרות סמנכ"ל המשיבה מקימות לחברות זכות כי החזר הכספים ייעשה בדרך בה הצהיר כי הדבר ייעשה, ככל שהדבר נוגד את הוראות הפקודה או יביא לכך כי הן תקבלנה כספים להם הן אינן זכאיות באופן מהותי.

42. על התנאים להכרה בהצהרה של רשות או בהבטחה שניתנה על ידה כמקימת חובה משפטית עמד לאחרונה השופט ע' פוגלמן:

"על מנת שהבטחתה של רשות תטיל עליה חובה משפטית לקיים את האמור בה, נדרש כי יתמלאו מספר תנאים: על נותן ההבטחה להיות בעל סמכות לתיתה; היתה לו כוונה להקנות לה תוקף משפטי; הוא בעל יכולת למלא אחריה; ואין צידוק חוקי לשנותה או לבטלה (ראו למשל: בג"ץ 135/75 סאי-טקס נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד ל(1) 673, 676 (1975); בג"ץ 585/01 קלכמן נ' ראש המטה הכללי, פ"ד נח(1) 694, 706-707 (2003); בג"ץ 9834/08 מועצה אזורית חוף השרון נ' שר הפנים, פסקה 28 (לא פורסם, 5.10.2009)). אכן, האינטרס הציבורי בדבר חופש פעולה של הרשות מורה כי זו לא תיתפס על כל אמירה והתבטאות אלא רק על כאלה שנאמרו מתוך כוונה הדדית כי יוקנה להן תוקף משפטי מחייב (בג"ץ 1915/00 רשת חברת תקשורת והפקות (1992) בע"מ נ' ממשלת ישראל, פ"ד נד(5) 451, 477-478 (2000)). מכלל זה ומן הרציונאל בדבר אי כבילת הרשות לאמירות שכל כולן רק 'הצהרת כוונות כללית' (בג"ץ 3978/06 מימוני נ' צה"ל, פסקה 14 (לא פורסם, 29.6.2008)) נגזר אחד מתנאי היסוד לשכלולה של הבטחה שלטונית – כי זו תהיה ברורה ומפורשת וכי תפרוס במדויק את טיב ההתחייבות ואת היקפה" [בג"ץ 8013/10 המועצה האזורית אשכול נ' ראש הממשלה (לא פורסם, 8.8.2011), בפסקה 6; כן ראו: ע"א 5316/06 עמותת נאות רעות נ' מדינת ישראל-משרד הבינוי והשיכון (לא פורסם, 2.12.2008)].

43. די לי בכך שהצהרות סמנכ"ל המשיבה עומדות בניגוד להוראות הפקודה ועשויות לפגוע בזכויות מהותיות המוקנות לעובדים זרים (התלויות, כפי שנדון בהרחבה בחוות דעתי, בטיב ההתקשרות בין העובד למעסיקו), כדי לקבוע כי אף אם אלה היו בעלות תוקף מחייב היה מקום לבטלן. אעיר כי איני משוכנע כלל וכלל שיתר

התנאים להכרה בהצהרות המשיב כהבטחות שלטוניות התקיימו. אופן יישום הוראות החוק והתקנות המסדירות את פעילות המשיבה נעשה באמצעות נהליה הפנימיים. בהעדר הסדרה באמצעות נוהל מסודר, ספק אם יש לקרוא לדברים שיוחסו לנציג המשיבה ושפורסמו בעיתון ולדברים שנאמרו במסגרת דיון בנושא העלאת היטל העסקת עובדים זרים כדברים שביקשו לתת להם תוקף משפטי מחייב [אין באמור כדי לגרוע מעמדתי באשר למשקלו של החבק בקביעת פרשנות הוראת מס כאמור בע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה-פקיד שומה באר-שבע (לא פורסם, 6.11.2008)]. אעיר כי ככל שהפרוצדורה עליה התחייב סמנכ"ל המשיבה אינה עולה בקנה אחד עם הוראות הפקודה ומחייבת היא שינוי חקיקה (למשל לעניין הזהות של הזכאי להחזר מס במערכת היחסים של העובד והמעביד), הרי שסמנכ"ל המשיבה, בכיר ככל שיהיה, לא היה מוסמך לתיתה.

די באמור לעיל כדי לדחות את הטענה בדבר הבטחה מחייבת המקימה לחברות זכות לדרוש את החזר הכספים.

44. באשר לטענת החברות לפיה נציגי המשיבה הנחו אותן להמתין להתקנת כללי 2006 ולא לבצע התאמות בדוח הניכויים לשנת 2005, אף טענה זו אינה מקימה זכות לחברות לבצע התאמות כאמור לאחר התקנת כללי 2006. טענה זו בדבר הנחיה בעל פה שניתנה על ידי נציגים שזהותם לא נמסרה אינה טענה מבוססת. אך אף אם היו החברות מוסרות פרטים בדבר זהות נותני ההנחיה אין לומר כי הנחיה זו עולה כדי הפרת חובת ההגינות המוטלת על המשיבה. יש להניח כי נכון לאותו המועד לא ידעו פקידי המשיבה אם המהלך להכרה בנקודות זיכוי באופן רטרואקטיבי יבשיל לכדי התקנת הכללים וכיצד ייקבע כי ייעשה הזיכוי. בנסיבות אלה, הנחיה כי אין לבצע התאמות עד להתקנת הכללים הינה יותר מראויה. שוב, דומה כי הטענה במישור זה היא טענה נגזרת מטענת ההפליה שנטענה על ידי החברות, ומן הטעמים אותם דחיתי את טענה ההפליה יש לדחות את הטענה הנ"ל – הדבר אינו מקים לחברות זכות מהותית בכספי החזר.

45. והערה לפני סיום: ככל שהניתוח המשפטי היה מחייב הכרה בזכות של העובד ושל המעביד גם יחד לתבוע את החזר המס, בטענות המשיבה בדבר החשש מהחזר מס כפול לא היה כדי להביא לשינוי המסקנה המשפטית המתחייבת. באותם המקרים יכולה המשיבה לנקוט באמצעים משפטיים מתאימים העומדים לה על מנת למנוע מימוש של הסיכון הנטען על ידה בדבר החזר מס כפול.



## תוצאת הדברים

46. העולה מן האמור לעיל הוא כי על אף שייתכן והחברות זכאיות לכספים בעקבות ההכרה הרטרואקטיבית בכללי 2006 בזכאות תושבי חוץ זכאים ל-2.25 נקודות זיכוי, זכות זו עומדת להן במישור יחסי העבודה בינן לבין עובדיהן. במישור המיסוי, החבות במס ועל כן גם הזכות להחזר בגין מס ששולם ביתר, היא של העובד ועל כן לא נפל פגם באופן יישום כללי 2006 על ידי המשיבה. אין אף בסיס לטענת ההפליה או לטענה בדבר הבטחה מחייבת המקימה לחברות זכות לקבל את הכספים בעקבות ההכרה הרטרואקטיבית בכללי 2006.

אשר על כן, אציע לחברי לדחות את העתירות. בנסיבות המקרה, אציע כי לא נעשה צו להוצאות.

ש ו פ ט

השופטת מ' נאור:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

השופט נ' הנדל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' דנציגר.

ניתן היום, כ"ו בחשוון תשע"ב (23.11.2011).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט