



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערת

פורין פאואר עובדים זרים בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד קובי גולדמן, אורי גולדמן ומיכאל כשכאש

נגד

המשיב

פקיד שומה חולון
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני

פסק דין

א. מבוא

1. פסק דין זה עוסק, לגוף העניין, בשומות ניכויים לפי פקודת מס הכנסה שנערכו למערערת, חברת פורין פאואר עובדים זרים בע"מ, לשנות המס 2016 עד 2019. פסק הדין ניתן במסגרת ע"מ 18816-11-20 וע"מ 23250-06-22.
2. כאן יוער כי לטענת המשיב ניתן לגבות כל חוב מס של המערערת שינבע משומות הניכויים הנדונות גם מידי חברת ס.ש. יעדים בע"מ וגם ממר אלכסנדר שינדר, וזאת מכוח הוראות סעיף 119א לפקודת מס הכנסה ("גביית מס בנסיבות מיוחדות"). בעבר מר שינדר החזיק במישרין בכל מניות המערערת ואילו היום חברת ס.ש. יעדים, בבעלות המלאה של מר שינדר, מחזיקה בהן. השימוש שמנסה המשיב לעשות בהוראות סעיף 119א לפקודה קשור לדיבידנדים שחולקו על ידי המערערת לידי מר שינדר ולידי חברת ס.ש. יעדים. סוגיית הפעלתו של סעיף 119א היא נושא לערעור ע"מ 31700-01-22 אשר הוגש על ידי ס.ש. יעדים ושינדר. מטעמי יעילות הדיון, שמיעת הערעור בעניין סעיף 119א אוחד עם שני הערעורים שהוגשו על ידי המערערת בקשר לשומות הניכויים, אולם החלטתי להתייחס לשאלת תחולת סעיף 119א בפסק דין נפרד שיינתן בהמשך.
3. המערערת היא חברת כוח אדם אשר עסקה באספקת עובדים זרים לענף הבניה. מקורם של העובדים שהעסיקה המערערת במדינות סין, מולדובה ואוקראינה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

4. המשיב, פקיד שומה חולון, הוציא למערערת שומות ניכויים לשנות המס הנ"ל, בגין שבעה רכיבים שונים.

השומות לשנים 2016 עד 2018 (הנדונות בע"מ 18816-11-20) ולשנת 2019 (ע"מ 23250-06-22), מגיעות לסכום מס כולל של כ- 37 מיליון ש"ח (לפני הפרשי הצמדה, ריבית וקנסות).

חלק הארי של החיוב הנ"ל נובע מאי תשלום היטל עובדים זרים (כ-20 מיליון ש"ח). רכיבים משמעותיים נוספים בשומות נוגעים לנקודות זיכוי שנלקחו בחשבון בחישוב החבות במס של העובדים הזרים (כ-7.5 מיליון ש"ח), ומאי ניכוי מס במקור מדמי שכירות ששולמו לבעלי דירות שנשכרו לצורך שיכון העובדים הזרים (כ-6.5 מיליון ש"ח). יתר רכיבי השומה השנויים במחלוקת נוגעים להעדר זקיפת הכנסה לעובדים בשל שווי מגורים, שווי ביטוח רפואי, ושווי שימוש רכב.

כן חייב המשיב את המערערת בקנס בשל אי ניכוי מס במקור לפי סעיף 191א לפקודה.

5. השגה שהוגשה על ידי המערערת נדחתה ובפני בית המשפט מעלה המערערת הן טענות בעניין הסוגיות השונות והן טענת הסתמכות על ייעוץ מקצועי, ובפרט על חוות דעת של מומחה למסים.

אקדים ואומר כי חלק גדול מן הטענות כבר נידונו – ונדחו – בשורה של הכרעות שיפוטיות בעניין של חברות כוח אדם אחרות.

ב. היטל עובדים זרים

6. בשנים הרלבנטיות לערעורים אלה, חלה חובה על מעסיק של עובד זר לשלם היטל בגין העסקתו. חובה זו הייתה מעוגנת בפרק י' (סעיפים 44 עד 47) לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003 ("חוק ההיטל"). בתקופה הנדונה סעיף 45 לחוק ההיטל קבע לאמור:

"(א) מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 20% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם בשנת המס (בפרק זה – ההיטל) ואם העובד הזר מועסק על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

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.
(ג) על אף האמור בסעיף קטן (א), עד יום ז' בטבת התשפ"ג (31 בדצמבר 2022) יקראו את הסעיף הקטן האמור כך שבמקום 'בענף החקלאות – 10%' יבוא 'בענף החקלאות – 0%'. "

סעיף 46 לחוק ההיטל, שעניינו "תשלום ההיטל", הורה:

"מעסיק ישלם לפקיד השומה את ההיטל במועדים שנקבעו לפי הוראות פקודת מס הכנסה לתשלום מס שניכה במקור מאותה הכנסה של העובד הזר."

דהיינו, ההיטל הוטל על המעסיק, בהתאם לגובה שכר העבודה ששולם על ידיו, וההיטל שולם לפקיד השומה על בסיס חודשי יחד עם הניכויים במקור.

פרק י' לחוק ההיטל (לרבות חובת תשלום ההיטל) – בוטל בשנת 2022.

7. המערערת הוקמה בשלהי שנת 2015. מיום היווסדה היא לא שילמה את ההיטל.

8. המשיב הוציא למערערת שומות ניכויים, בין היתר, בגין ההיטל שלא שולם (סעיף 47 לחוק ההיטל קבע כי "הוראות פקודת מס הכנסה יחולו, בשינויים המחוייבים, על ההיטל כאילו היה מס שיש לנכותו מההכנסה של העובד הזר, לרבות ההוראות שענינן דיווח, גביה ועונשין..."). המשיב חישב את ההיטל על בסיס המשכורת המדווחת של העובדים הזרים, בתוספת רכיבים נוספים אשר לדעת המשיב יש לזקוף כהכנסה בידי העובדים, כגון הוצאות דיור וביטוח רפואי אשר שולמו על ידי המערערת. שומות ההיטל הנדונות נוגעות לשנים 2017, 2018, 2019 וסכום ההיטל הכולל על פי חישובי המשיב (לפני הוספת הפרשי הצמדה, ריבית וקנסות) הוא 20,026,184 ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

9. בנימוקי הערעור המתוקנים¹ טענה המערערת לבטלות ההיטל לגבי העסקת עובדים זרים בענף הבנייה. בפרט נטען כדלקמן (מתוך סעיפים 2.2, 2.3, 4.3 ו-4.5 לנימוקי הערעור המתוקנים):

"תכלית חוק ההיטל הינו יצירת תמריץ שלילי להעסקת עובדים זרים, על ידי ייקור העסקתם, כדי לצמצם את הפער בין עלויות העסקה של עובד זר, לבין עלויות העסקת עובד ישראלי. זאת, למעשה, כמדיניות של העדפה מתקנת, על רקע מסקנתו של המחוקק בדבר ההשפעה השלילית של העסקת עובדים זרים, על שוק העבודה בישראל.

...

המערערת טענה כי פרשנות תכליתית של חוק ההיטל משמעה הטלת ההיטל רק ואך ורק במקום בו קיימת למעסיק ברירה בין העסקת עובד זר לעובד ישראלי והמעסיק בחר להעסיק את העובד הזר. תוצאה של הטלת היטל, שתכליתו עידוד והעדפה של העסקת עובדים מקומיים, מקום שאין עובדים כאלה, היא פרשנות שאינה לוגית (בלשון המעטה).

...

עובדים ישראליים כמעט ואינם מועסקים בענף הבניה אלא במקצועות כגון מנהלי עבודה. כל ניסיון לקלוט ו/או להכשיר עובדים ישראליים לענף הבניה נכשל. לפיכך החלו חברות הבניה לייבא עובדים מקצועיים מארצות אחרות באישור המדינה. העדפת עובדים אלו אינה בשל תנאי שכר מופחתים אלא מאחר ואין בנמצא עובדים ישראליים לענף הבניה. פשוטו כמשמעו.

...

מכאן כי תכלית החוק להעדפת עובדים ישראליים אינה מתקיימת ואפילו מסוכלת על ידי המציאות. בנסיבות אלה גבית ההיטל היא כשל לוגי וקנס. שכן, אין למעסיקים אפשרות לבחור בין עובדים ישראליים בענף הבניה לבין עובדים זרים שכן אין בנמצא כלל עובדים ישראליים. בהעדר עובדים ישראליים אין תכלית. אשר על כן יש להחיל את החוק,

1. מייצגי המערערת בהליכים אלה הוחלפו פעמיים. באי כוח המערערת הנוכחיים, ממשרד יעקב גולדמן, סמכו את ידיהם על נימוקי הערעור המתוקנים אשר הוגשו על ידי המייצגת הקודמת.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

באופן שישקף את התכלית, רק על מעסיקים שיש להם ברירה והם
בחרו להעסיק עובדים זרים.

קו טיעון דומה מופיע בסעיפים 18 עד 27 לסיכומי המערערת.

10. אין בידי לקבל טיעון, אף אם יונח כי הטלת ההיטל לא השיגה את יעדיה בענפי משק מסוימים. חוק שנועד לתכלית מסוימת, איננו בטל מן הסיבה שתכלית זו איננה מתגשמת כמצופה, ואין בכך כדי להעניק הכשר לאי ציות לחוק. הסמכות לשנות את החוק היא בידי הרשות המחוקקת והכנסת היא הכתובת לפנייות בעניין נחיצות התיקון או הביטול של חוק קיים. ככלל, כל עוד החוק לא תוקן או בוטל, יש לפעול על פיו אף אם תכליתו המקורית איננה מושגת. הוראת חוק אשר לימים מתגלה כבלתי יעילה בהשגת יעדיה איננה הופכת בשל כך, לא להבא ולא למפרע, לבלתי אכיפה.

עוד יוער כי מידת הגשמת תכליתו של חוק פלוני היא נושא **עובדתי**, הטעון הוכחה בראיות קבילות, ככל שהדבר רלבנטי.

11. אם ירדתי לסוף דעתה של המערערת דנן, טיעונה בנוגע לענף הבנייה איננו אך שתכלית חוק ההיטל **לימים** לא התקיימה, אלא **שמלכתחילה** – כבר מיום חקיקתו לראשונה בשנת 2003 – ובהעדר עובדים מקומיים שהיו מוכנים לעבוד באותו ענף, ההיטל **לא יכול היה** לתמרץ את העוסקים בענף להעסיק עובדים ישראלים באמצעות העלאת המחיר של העסקת עובדים זרים במקומם.

המערערת גורסת כי:

"ויובהר, ענף הבניה מבוסס שנים רבות בעיקר על כח אדם שאינם תושבי ישראל. עד שנת 1990 התבססה העבודה בענף הבניה בעיקר על עובדים פלסטינאים. בשל אירועים ביטחוניים פחת מספר עובדים אלו וחברות הבניה החלו לייבא עובדים מסין, מולדובה, רומניה, טורקיה ועוד."

(סעיף 4.4 לנימוקי הערעור המתוקנים)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

מכאן, לפי גישת המערערת, "הטלת המס בנסיבות בהם אין עובדים מקומיים הוא אבסורד מובהק ומוחלט. בנסיבות של אבסורד, כך על פי הלכת חצור, חייב המפרש לחתור למציאת התכלית, גם אם אינה מעוגנת בלשון החוק" (סעיף 4.10 לנימוקי הערעור המתוקנים).

12. אולם אף יונח לצורך הדיון כי במישור העובדתי צודקת המערערת כי לא היה היצע משמעותי של פועלים ישראלים המוכנים לעבוד בענף הבנייה, אזי אין כל נקודת אחיזה בלשון חוק ההיטל שעשויה לבסס פרשנות לפיה ההיטל, מלכתחילה, לא חל על מעסיקים בענף זה.

אמנם התכלית המוצהרת של חוק ההיטל הייתה "להקטין את התמריץ להעסיק עובד זר" (הצעות חוק הממשלה 25, 30.4.2003, בעמוד 350), אך החוק עצמו בעת חקיקתו לא הבדיל בין ענפי המשק השונים בהתאם למידת הזמינות של עובדים מקומיים כחלופה להבאת עובדים זרים. בחקיקה המקורית רק ענף "הטיפול הסיעודי" קיבל התייחסות מיוחדת והמועסקים בו הוצאו מכלל העובדים הזרים לצורך ההיטל (ללמדך כי המחוקק ידע להבחין בין תחומי פעילות כלכלית שונים ולא עשה זאת אז לגבי ענף הבנייה).

אדרבה, לשון החוק היא הפשוטה ואיננה מותירה מרחב לפרשנות: "מעסיק חייב בהיטל...". "מעסיק" הוא "כל המשלם הכנסה לעובד זר, או האחראי לתשלומה..." (מתוך סעיף 44 לחוק ההיטל). נוסח זה איננו סובל פרשנות לפיה בנסיבות מסוימות (כגון היעדר היצע של עובדים ישראלים בענף) המעסיק איננו חייב בהיטל.

המערערת גורסת למעשה כי המחוקק שגה כאשר הוא החיל הסדר המייקר את העסקתם של עובדים זרים גם על ענף שבו (לפי הטענה) לא הייתה קיימת, אף בעת החקיקה, חלופה של שכירת עובדים מקומיים. אולם לדעתי, לנוכח לשון החוק, תיקון משגה זה על ידי בית המשפט אגב "פרשנות" המילים הכתובות, יהיה מעשה מובהק של חקיקה שיפוטית שאין מקום לה כאן.

13. יוזכר כי מאז שנת 2010 ענף הבניין, יחד עם מספר מצומצם של תחומים נוספים, זוכה לשיעור היטל מופחת (15% במקום 20%) ומכך ניתן להסיק כי המחוקק היה מודע לתנאי השוק בענף הבנייה והחליט להוריד את גובה ההיטל בו, ובאופן מודע החליט שלא לבטל את ההיטל כליל לגבי ענף זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

14. בהקשר זה נציין כי בע"א 4946 שלמה סעד ואח' נ' פקיד שומה אשקלון ואח', ניתן ביום 12.9.2017, כבוד המשנה לנשיאה רובינשטיין נדרש במפורש, וללא הסתייגות, למצב בו יוטל היטל עובדים זרים כאשר אין עובדים ישראלים בנמצא.

הועלתה שם טענה בשם מסתננים ממדינות אריתריאה וסודאן לפיה:

"אף שמוצדק להגביל את העסקתם של עובדים זרים מיובאים [ממדינות אחרות – ה"ק] אשר אינם מוכרחים לשהות בישראל, יש בדבר משום פגיעה בלתי מיידתית ביכולתם של יוצאי אריתריאה וסודאן לפרנס עצמם, בהיותם נעדרים חלופות תעסוקתיות מגוונות מחמת הכשרתם וארעיות מצבם."

כבוד השופט רובינשטיין לא קיבל טיעון זה והטעים:

"אדרבה, ממכלול טענות המערערות... ניתן להסיק, כי השתת היטל אינה טומנת בחובה חשש ממשי לפרנסתם של העובדים, דווקא בשל נסיבות העסקתם הייחודית. כך נטען, כי סוג העבודות אשר בהן מועסקים יוצא סודאן ואריתריאה אינן מבוקשות מעיקרא על-ידי עובדים ישראלים...

...

במצב עניינים זה מהווה איפוא אוכלוסית העובדים נשוא ענייננו מעין ברירת מחדל בעבור המעסיקים, בין היתר נוכח כדאיותה של העסקתם. על כן דומני, כי אין נשקפת לעובדים פגיעה של ממש כתוצאה מן ההיטל. מנגד נראה, כי ככל שתסב הטלתו פגיעה מסוימת לקניינם של המעסיקים (כתוצאה נלווית ואף טבעית של הליכי המיסוי למיניהם...), המדובר לדידי בפגיעה הולמת שאף משרתת היטב את תכליתו – קרי, השתת העלויות החיצוניות הכרוכות בהעסקתם של עובדים זרים על הנהנה מפעולה זו. ונזכור, כי בסופו של יום עסקינן בחברות עסקיות, החפצות לשמר את תנאי ההעסקה הנוכחיים שמוצעים על-ידיהן בתחומים כגון ניקיון, מסעדנות ומלונאות, ואשר אינם 'קורצים' תמיד לעובדים ישראלים, בלשון המעטה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

(ראו סעיפים מ"ח ומ"ט לפסק הדין)

אילו גישת המערערת דנן הייתה נכונה, ועלינו לפרש את הוראות סעיף 45 לחוק ההיטל כאילו הן אינן תקופות היכן שלא קיימת חלופה מעשית של העסקת ישראלים, אזי לא היה כל מקום לדבריו הנ"ל של המשנה לנשיאה רובינשטיין.

15. בסיכומיה המערערת מבקשת ללמוד מביטול חוק ההיטל בשנת 2022 כי המחוקק עצמו הבין שתכלית החוק לא הושגה בפועל:

"לטענת חברת פורין, גם המדינה/המחוקק הבין את הטעות שנעשתה בהטלת ההיטל וביטל את ההיטל האמור, שהרי בשל חוסר הרצון של עובדים ישראלים להיכנס לענף, הרי שאין ברירה אלא להעסיק עובדים זרים. זהו גם האינטרס של המדינה בכדי לעודד את הבניה ובכדי להזרים עוד דירות ונכסים לשוק כדי לייצר עוד היצע לביקוש הרב לנדל"ן."
(סעיף 28, שם)

אכן נראה כי ההיטל בוטל על בסיס ההנחה שאין די עובדים ישראלים המוכנים לבצע את העבודה בה מועסקים היום עובדים זרים.

אולם ביטול ההיטל מיום 1.1.2022 ואילך דווקא מלמד כי המחוקק סבר שההיטל היה שריר וקיים בשנים שקדמו לביטולו - לרבות השנים הרלבנטיות לערעורים דנן. עיון בדיוני ועדת הכספים של הכנסת, שדנה בהצעת ביטול ההיטל, מעלה כי אף סוגיית החלת ביטול ההיטל גם על שנים קודמות עלתה ונידונה במפורש, אולם אפשרות זו לא אומצה (ראו למשל עמודים 16, 17, 20 ו-21 לפרוטוקול ישיבת הוועדה מיום 25.1.2022).

כלומר, אף אם המחוקק הסיק שהטלת ההיטל על תחומים כגון ענף הבנייה הייתה בבחינת משגה (ולא רק שאין הצדקה להמשך קיום ההיטל), הרי הוא נמנע באופן מודע מתיקון המשגה בתוקף רטרואפקטיבי.

אם כן, אין בביטול ההיטל משנת 2022 ואילך כדי לסייע למערערת.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

16. והנה בע"א 3687/20 לו-באן משאבים בע"מ ואח' נ' רשות המסים ואח', ניתן ביום 30.10.2022, בו נדון חיוב בהיטל עובדים זרים בשנים 2012 עד 2014 בענף הבנייה, כבוד השופטת רונן מצאה לנכון להעיר (בסעיף 2 לחוות דעתה) כי "לאחרונה בוטל סעיף זה... תחולת הביטול היא החל מיום 1.1.2022 ועל כן איננו רלבנטי ביחס לתקופה בו עוסקים הערעורים דנן". הערה זו נכתבה על רקע הטענה, בפני המערערת לו-באן, "כי היום כבר ברור שההיטל כשל מלהשיג את מטרתו והגיעה העת להכיר בעוול שהוא גורם" (ראו סעיף 13, שם).

17. בסיכומיה המערערת העלתה לראשונה שתי טענות חלופיות, המוכרות אמנם מהליכים אחרים, אשר לא הוזכרו בנימוקי הערעור:

"... היטל עובדים זרים המוטל על המעסיקים מייקר את העסקתם של עובדים זרים ובכך מפלה אותם בסיכויי הקבלה לעבודה לעומת עובדים ישראלים וכן יוצר אפליה במיסוי בין עובדים זרים ועובדים ישראלים.
...
... בחינה מהותית וכלכלית של ההיטל מלמדת, כי ההיטל 'מגולגל' לעובד הזר באמצעות הפחתת משכורתו 'ברוטו' וכתוצאה מכך לפגיעה בשכרו 'נטו' של העובד."
(סעיף 16 לסיכומים)

הטענות הועלו ללא כל דיון או ניתוח מעמיק.

טיעונים אלה נדונו ונדחו בפסיקה מחייבת של בית המשפט העליון, קודם בעניין בג"ץ 2587/04 בוכריס ואח' נ' פקיד שומה חדרה ואח', ניתן ביום 23.6.2005, ושוב בעניין לו-באן הנ"ל משנת 2022. שילובן של הקביעות בשני פסקי הדין האלה מביא לשלילת הטענות החלופיות האמורות (וראו בייחוד את סעיפים 8 עד 10 לפסק דינו של כבוד הנשיא ברק בעניין בוכריס, וכן סעיפים 9 ו-24 לפסק דינה של כבוד השופטת רונן בעניין לו-באן). אשר לגלגול נטל ההיטל, נזכיר כי המערערת דנן נמנעה מלשלם את ההיטל, וממילא היה אסור לה על פי חוק להעמיס את עלותו על כתפי העובדים הזרים.

היות שהמערערת דנן לא הרחיבה בנושאים אלה, אינני מוצא לנכון להוסיף מעבר לכך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

18. נמצא אפוא כי המערערת לא הרימה את נטל השכנוע בנושא החיוב בהיטל.

ג. נקודות זיכוי

19. עובד שהוא תושב ישראל זכאי ל- 2.25 נקודות זיכוי בחישוב המס המוטל עליו (סעיפים 34 ו- 36 לפקודת מס הכנסה).

20. בחישוב המס של עובד זר קיים הסדר מיוחד. סעיף 48 לפקודה מסמיך את שר האוצר לקבוע הוראות שונות לעניין הזיכויים של עובד זר. הוראות כאמור אכן נקבעו, כך שבחישוב המס של העובד הזר יובאו בחשבון נקודות זיכוי פחותות (חצי נקודת זיכוי בשנת 2017 ונקודת זיכוי אחת בשנים 2018 ו- 2019: תקנה 3(א1) לתקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר), התשע"ה- 2014; להלן, "תקנות נקודות הזיכוי").

21. בעת חישוב המס של עובדיה, המערערת הביאה בחשבון 2.25 נקודות זיכוי, בהתאם להסדר החל על תושבי ישראל, ולא כפי שנקבע בתקנות נקודות הזיכוי. שומות הניכויים בגין ההפרשים בנושא זה לשנים 2017, 2018 ו- 2019, מסתכמות בכ- 7.5 מיליון ש"ח.

המערערת סבורה כי העובדים שהיא העסיקה היו בחזקת "תושבי ישראל" כמשמעות מונח זה בפקודת מס הכנסה וכי יש בעובדה זו כדי להצדיק מתן מלוא נקודות הזיכוי (2.25 נקודות) במקרה זה.

22. דא עקא, אין מקום לספק כי על פי הוראות פקודת מס הכנסה נוצר הסדר ייחודי ל"עובדים זרים" בנושא נקודות זיכוי, לרבות לגבי אלה שעשויים להיחשב לתושבי ישראל בהתאם להגדרת המונח בפקודה.

סעיף 48 לפקודה קובע לאמור:

" 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





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

רואים אותו כתושב לענין פקודה זו.

כמו כן, תקנה 3(ד) לתקנות נקודות הזיכוי, שחלות משנת המס 2015, מורה כי:

"הוראות הפרק השלישי לחלק ג' לפקודה [הפרק העוסק בנקודות זיכוי-ה"ק], למעט האמור בתקנות אלה, לא יחולו בחישוב המס החל על הכנסתו של עובד זר."

23. כלומר, הפקודה והתקנות קובעות כי ההוראות הנוגעות למתן נקודות הזיכוי לתושבי ישראל אינן חלות כאשר עסקינן בעובד זר. יתרה מזו, מובהר בסעיף 48א כי בהקשר זה מבחני התושבות הקבועים בפקודה אינם מעלים או מורידים (להרחבה בעניין זה ראו את פסק דינו של כבוד השופט גורמן בע"מ 54158-02-22 דב שמירה, ניקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה, ניתן ביום 1.11.2023, ובפרט בסעיפים 22 ו-27).

יודגש, כי בענייננו אין מחלוקת כי מדובר ב"עובדים זרים" כהגדרתם בחוק עובדים זרים, התשנ"א-1991 (וראו למשל בסעיף 3 לסיכומי המערערת: "עובדי חברת פורין עונים להגדרת 'עובד זר' לפי חוק עובדים זרים...").

24. ממילא המערערת לא הניחה תשתית עובדתית כלשהי לתמיכה בטענתה כי עובדיה עונים על מבחני התושבות על פי הפקודה (נושא שחייב להיבדק באופן פרטני לגבי כל עובד ועובד בהתאם לנסיבותיו האישיות).

25. ממשיכה המערערת וטוענת כי שלילת נקודות הזיכוי מעובדים זרים "שהם נתינים של מדינות גומלות וגם תושבי ישראל, כמשמעות הביטוי בפקודה, רק בשל אזרחותם, עומד בסתירה עם הוראות אי האפליה באמנות ועם סעיף 196 לפקודה" (סעיף 67 לסיכומי המערערת).

טענת האפליה האסורה ביחס לנקודות הזיכוי נדונה ונדחתה בבג"ץ 8421/14 הסתדרות העובדים הכללית החדשה ואח' נ' שר האוצר ואח', ניתן ביום 7.3.2017. שם, נטען על ידי העותרים, בין השאר, כי "הוראות האמנות בדבר אי הפליה הדדית בין עובדים אוסרות על המדינה להפחית את נקודות הזיכוי לעומת ישראלים."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

בהלכה מחייבת, בית המשפט העליון פסק כי:

"מקובלת עלינו עמדת המדינה, כי הוראות האמנות אינן סותרות את השינוי [בהענקת נקודות זיכוי לעובדים זרים – ה"ק]; האמנות שוללת הפליה על בסיס אזרחות, ואילו כאן עסקינן במי שבאו לישראל לתקופה מוגבלת, וההבחנה היא איפוא על בסיס תושבות; ועל כן אין המדינה בהכרח חייבת, גם אם הדבר עשוי להיות רצוי חברתית, להעניק להם הטבות המוענקות לתושבים הקבועים, ועוד, עסקינן בהטבה ולא בקביעת שיעור מס שונה בבסיסו."

(מתוך סעיפים ג' ו- ד' לפסק דינו של כבוד המשנה לנשיאה רובינשטיין; כן השוו בג"ץ 3806/15 עמותת קו לעובד נ' שר האוצר, ניתן ביום 27.10.2015)

בכך נסתם הגולל על הנסיון לשוב ולתקוף את סעיף 48א לפקודה באמצעות סעיף אי האפליה באמנות המס (אוסף כי לפי אותם סעיפי אמנה, האפליה על בסיס אזרחות אסורה רק כאשר משווים נישומים "באותן נסיבות". שוני בנסיבות איננו מוגבל לשוני במעמד התושבות).

26. על כן, טיעוני המערערת בנוגע להיקף נקודות הזיכוי נדחים. יוער כי בנימוקי השומה, טען המשיב כי לא הוצגו בפניו אשרות השהיה של העובדים הזרים לצורך הוכחת זכאותם אפילו לנקודות הזיכוי המופחתות הקבועות בתקנות. נושא זה לא הוזכר שוב בסיכומי המשיב, ועל כן הזכאות המוגבלת, כפי שנקבעה בשומות שנערכו, תעמוד בעינה.

ד. שווי מגורים ושווי ביטוח רפואי

27. המערערת שיכנה את העובדים הזרים בדירות מגורים ונשאה בהוצאות מגוריהם (שכר דירה, תשלומי ארנונה, מים, חשמל וגז). כמו כן, המערערת נשאה בתשלומי ביטוח רפואי בעבור העובדים הזרים.

28. המשיב קבע כי יש להחשיב את הוצאות המערערת בגין המגורים והביטוח הרפואי כהכנסת עבודה בידי העובדים (שמקורה בסעיף 2(2) לפקודה), וערך למערערת שומת ניכויים בשל תוספת הכנסה זו.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

29. כידוע, טובת הנאה הניתנת לעובד נמנית עם מקורות הכנסת העבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה ("...כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; ... והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף...").

ההלכות בעניין טובת הנאה הניתנת לעובד מוכרות. נפסק כי נוסחו הגורף של סעיף 2(2) לפקודה נועד להרחיב את בסיס המס ולתפוס ברשתו כל טובת הנאה המגיעה לעובד מידי מעבידו במסגרת יחסי העבודה ביניהם (לתיאור תכלית הסעיף ראו, בין היתר, ע"א 3844/15 פקיד שומה פתח תקוה נ' שירותי בריאות כללית, ניתן ביום 15.12.2016, סעיף כ"ז ואילך לחוות דעתו של כבוד המשנה לנשיאה רובינשטיין).

30. הפסיקה מבחינה בין הוצאה שנועדה בעיקר לנוחות העובד ובין הוצאה המוצאת בעיקר לנוחות המעביד: "אם טובת הנאה באה לשם נוחות המעביד, אזי אין דינה כהכנסת עבודה, או שמא היא חלק מהתמורה המשתלמת לעובד תמורת שירותיו ועל כן חייבת במס" (אמנון רפאל, בהשתתפות שלומי לזר, מס הכנסה, כרך ראשון, עמוד 130).

אך לאחרונה נידון המבחן הנ"ל שוב במסגרת ע"א 7719/21 סאלח חסארמה ואח' נ' פקיד שומה חיפה ואח', ניתן ביום 4.5.2023. כבוד השופט שטיין סיכם ותימצת את ההלכה הרווחת בסוגיה זו:

"בע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים 1 נ' בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ... הציע השופט א' רובינשטיין להוסיף למבחן החיוניות מבחן נוסף שעניינו גודל ההטבה אשר מתקבלת על ידי העובד. כך, לשיטתו של השופט רובינשטיין, הטבה שלא תהא חייבת במס היא הטבה אשר עומדת בשני המבחנים הבאים, במצטבר: (1) ההטבה חייבת להיות חיונית למילוי תפקידו של העובד; וכן (2) מדובר בהטבה אשר לא מסבה לעובד טובת הנאה ניכרת, שבשל כך עולה כדי הכנסה מוסווית.

...

... ענייננו – שלנו אינו דורש הכרעה חותכת במבחנים להכרה בהטבת מעסיק כהכנסה החייבת במס. אסתפק בלומר כי המבחנים שהציעו השופטים ויתקון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

[בעניין בן הידוע – ה"ק] ורובינשטיין מקובלים עלי, בעיקרם, אולם אבקש
לנסחם באופן ממוקד יותר וקל יותר ליישום לפי עמדתי שלי...

...

"כדי לאתר הטבות-מעביד אשר חייבות במס הכנסה שמשתייכות לקבוצה זו,
נכון נעשה אם נשתמש במבחן-עזר אשר מציג את השאלה הבאה: האם
ההטבה חוסכת לעובד הוצאה שהעובד היה מוציא ממילא?"
(מתוך סעיפים 62, 65 ו-66 לחוות דעתו של כבוד השופט שטיין; יוער כי בסוגיה
זו יתר חברי המותב, כבוד השופט עמית וכבוד השופט כבוב, הסכימו עם
מסקנתו של כבוד השופט שטיין)

31. המשיב הוסיף להכנסת העובדים דנן תוספת בגין שווי מגורים. תוספת המס בגין רכיב זה
בשומות הניכויים לשנים 2017, 2018 ו-2019, הוא כ- 2.33 מיליון ש"ח.

32. המערערת טוענת שהמגורים ניתנו לעובדים לנוחותה. לשיטתה, די בכך שהמעביד קבע את
תנאי המגורים כדי להוכיח שנוחותו היא העיקר.

במקרה זה נטען כי מקומות המגורים היו קרובים לאתרי הבניה, כי המערערת קבעה את גודל
הדירה, הריהוט שיוצב בה, תקופת השכירות ומספר העובדים בדירה (חמישה במוצע).

לא נטען כי הוצאות הדיור יכלו להיות הוצאות מותרות בניכוי בידי העובדים עצמם.

33. לחיזוק עמדתה, מבקשת המערערת להתבסס על הקביעות בעניין ע"מ 8096-11-14 צ.ג.י.
פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון, ניתן ביום 20.8.2018. שם שוכנו עובדים
בענף הבנייה, על חשבון המעסיק, בדירות ובקרוואנים. מגורים אלה היו "בסמיכות לאתרי
העבודה".

ואכן בעניין צ.ג.י. כבוד השופט אלטוביה כתב:

"... דומה כי המבחן הנאות הוא מבחן ההכרח ויכולת הבחירה. וכאן
הדברים מתחברים עם הוראת סעיף 32 [לפקודה]. אם יש הכרח ענייני כי
העובד יישאר ללון במקום העבודה (או בסמוך לו), כשלא נותרת לו





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ברירה של ממש אלא ללון במקום העבודה, כאשר המעביד מכתוב לו את המקום והתנאים כתנאי להעסקתו, דומה שמדובר בהוצאה הכרוכה בהפקת ההכנסה. לכך מצטרפת אמת מידה נוספת והיא רכיב 'טובת ההנאה'. כאשר הוצאה זו מכילה בחובה מרכיב זניח של 'טובת הנאה' על אחת כמה וכמה שאין מדובר בהטבה שהיא חלף שכר...

...

במקרה כאן, נמצא כי בהתחשב במיקום המגורים ותנאיהם, טובת ההנאה שביקש המחוקק להבטיח לעובד, טפלה או מהווה 'הנאה בלתי ניכרת' לעומת התועלת שמפיקה המעוררת מריכוז העובדים ושינועם למקומות העבודה בזמנים ובתנאים הצריכים לה לביצוע העבודה בה מועסקים העובדים הזרים."

(מתוך סעיפים 8 ו-9 לפסק הדין)

בית המשפט בעניין צ.ג.י הפנה בין היתר לדברי כבוד השופט פוגלמן (כתוארו אז) בע"מ 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים, ניתן ביום 2.2.2014: "עם זאת, בדומה לחברתי המשנה לנשיא ומטעמיה, גם אני סבור כי מן הראוי לקבוע חזקה שלפיה כל תקבול שמשולם לעובד ממעבידו הוא הכנסה פירותית שמקורה בעבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה). זאת, מכיוון שככלל, תקבול המשולם לעובד ממעבידו יהיה בתמורה לעבודתו. אולם לשיטתי חזקה זו ניתנה לסתירה". והנה בעניין צ.ג.י. נפסק כי החזקה האמורה אכן נסתרה, לאור נסיבות המקרה.

34. לדידי, ביישום מבחן "הנוחות", ועל רקע ההלכה שנקבעה בעניין חיים ניסים, כדי לקבוע כי אין מדובר טובת הנאה החייבת במס בידי העובד, לא די בקיום אינטרס או יתרון אצל המעביד בשיכון העובדים במקום מסוים או במגורים מסוג מסויים, ואף לא די בהעדר הברירה מבחינתם של עובדים ("הכתבת התנאים"). הרי העמדת המגורים לשימוש העובדים, גם כאשר התנאים הם צנועים למדי, חוסכת להם הוצאה ממשית שאחרת הם היו נדרשים לממן מהכנסתם הפנויה. להבנתי, נדרש שאילוץ יוצא דופן, הנעוץ באופי העבודה המתבצעת או במיקום ביצועו (או שניהם יחד), מחייב הספקת מקומות מגורים ייעודיים לעובדים כתנאי חיוני לניהול עסקי המעסיק כסדרם. ככלל, עצם "ההכתבה" איננה קובעת. ייתכן שלמעסיק עניין ויתרון בשיכון עובדיו בדירות מסויימות ואין הוא מוכן לסבסד את מגוריהם בשום מקום אחר – אולם בהעדר אילוץ נוסף וזיקה הדוקה ומיוחדת בין המגורים לבין מהות עסקי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

המעביד, אזי הכתבת התנאים איננה כשלעצמה מאיינת את טובת ההנאה הניתנת לעובדים, שלא יידרשו לממן מכיסם דמי שכירות.

35. בעניין זה השוו ע"מ 22271-11-13 סלוקי שלמה ובניו נ' פקיד שומה אשקלון, ניתן ביום 5.6.2018 על ידי כבוד השופט גד גדעון. שם שוכנו עובדי חקלאות בקראוונים בתוך החווה החקלאית (כלומר, סופקו להם מגורים ברמה פשוטה, וממש במקום העסק – שתי נסיבות שיכלו להצביע על נוחות המעביד דווקא). ובכל זאת, נפסק כי מדובר בהטבה שהיא הכנסת עבודה בידי העובדים:

"אמנם, המערערת [המעסיקה] 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." (מתוך סעיף 7 לפסק הדין)

36. ובעניין סלאח הנ"ל הוטעם:

"כל אדם זקוק לדיור וללינה ונושא בעלויותיהם בדרך כלשהי. אדם שקובע את מקום מגוריו בעיר פלונית נושא בהוצאות הדיור והלינה שלו באותה עיר, ואין לכך קשר פונקציונלי ישיר לעבודתו של האדם. זאת, גם אם אדם עובר להתגורר בסמוך למקום עבודתו. כאשר מעסיקו של אותו אדם משלם הוצאות אלו במקומו, או מעמיד לאותו אדם מקום מגורים, פשיטא הוא שמדובר בטובת הנאה אשר מהווה חלק משכר העבודה של האדם לעניינו של סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה ושיש למסותה ככל הכנסה.... הוא הדין לגבי שחקן כדורגל מקצועני אשר העתיק את מרכז חייו מעיר פלונית או מכפר פלוני לקריית שמונה. העמדת דיור ולינה לאותו שחקן באזור קריית שמונה משרתת באופן ישיר ומובהק את האינטרס שלו לשחק בקבוצת עירוני קריית שמונה תמורת שכר. טובת הנאה כאמור בלי ספק משרתת גם את אינטרס המעביד: קבוצת





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

עירוני קריית שמונה. אולם, מאחר שמימון הדיור והלינה על ידי הקבוצה מאפשר לשחקן לחסוך את עלויות הדיור והלינה במקום אחר, מימון זה ייזקף לשכרו של השחקן ויחוייב במס הכנסה..."
(סעיפים 67-68 לפסק דינו של השופט שטיין)

לדיון נרחב נוסף בנושא זה ראו פסק דינה של כבוד השופטת ייטב בע"מ 28796-05-16 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון, ניתן ביום 16.2.2020, בו נכתב בין השאר:

"מבחינת הנאתו של העובד, זקוק כל עובד למקום 'מגורים', במיוחד עובד שהרחיק מביתו הקבוע והגיע לארץ לשם עבודה. העמדת מגורים לרשותו של העובד, בין בעין, בין בתשלום הוצאות, פוטרת אותו מההוצאה האמורה, שהינה הוצאה הכרחית מבחינתו. לעניין זה לא רלוונטי האם מדובר במגורים ברמה בסיסית, או במגורי פאר. אלו גם אלו יוצרים לעובד טובת הנאה ניכרת, שבכל מקרה לא ניתן לראותה כשולית או טפלה לנוחותו של המעביד.

...

המערערת הדגישה בטיעוניה את החובה המוטלת עליה להעמיד לרשות העובד הזר מגורים, ואולם לדרישה זו אין כל נפקות לדיני המס. מן הסתם מחויבת המערערת לשלם לעובד הזר גם שכר הוגן, כתנאי להתרת עבודתו בארץ, ואולם לדרישה זו אין כל נפקות לעניין חבות המס, ואין בה כדי להשליך על השאלה האם תהיה ההכנסה פטורה ממס בידי העובד, אם לא.

(מתוך סעיפים 22 ו-27 לפסק הדין)

ראו גם ע"מ 10317-01-21 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות, שניתן על ידי כבוד השופט גורמן ביום 31.10.2022, בסעיפים 99 עד 101.

37. המערערת לא הוכיחה שמתקיימות בעניינה נסיבות מיוחדות המצביעות על כך שנוחות המעביד היא העיקר. למעשה, לא הונחה תשתית עובדתית כלשהי באשר ללינת העובדים. כך, לא פורט היכן התגוררו העובדים, מיקום אתרי העבודה בהם העובדים הועסקו וכדומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

38. הדברים יפים גם לגבי הוצאות הביטוח הרפואי שמימנה המערערת עבור העובדים הזרים. תוספת המס בנושא זה בשומות הניכויים הייתה כ-200,000 ש"ח.

ככלל, לעובד הטבה כלכלית ניכרת מביטוח שנועד לכסות טיפול רפואי במקרה הצורך, ומדובר בהוצאה שמיטיבה עם העובד (לקביעה שהוצאות ביטוח רפואי הן לנוחות העובד, ראו עניין צ.ג.י. הנ"ל בסעיף 11 לפסק הדין, עניין תהילת אורי בסעיף 72 לפסק הדין, וכן עניין י.ב. שיא משאבים, בסעיפים 81 ו-82).

39. מוסיפה המערערת וטוענת כי מכיוון שתשלום הביטוח הרפואי נובע מכוח חובה סטטוטורית (לפי סעיף 1 לחוק עובדים זרים), הרי תשלום זה "אינו שונה במהותו מתשלום חלק המעסיק עבור דמי ביטוח לאומי לעובד שכיר ויש להחיל את אותו דין לשניהם. הביטוח הוא לנוחות המעביד ולא לנוחות העובד... יש לראות את תשלום הביטוח הרפואי כהכרחי לייצור הכנסה מצד המעביד ואין המדובר בטובת הנאה של העובדים החייבת במס" (סעיף 56 לסיכומים).

לא שוכנעתי מנימוק זה. על אדם המעסיק עובד זר חלה שורה על חובות שנועדו להגן על תנאיו המינימליים של העובד הזר. אין בעצם חובת המעסיק לשאת בתשלום כדי להעיד על הנהנה העיקרי מההטבה. כך למשל חלה על מעביד חובה לשלם לעובדיו שכר מינימום, אך לא יעלה על הדעת כי בעטייה של חובה זו אין מדובר בהכנסת העובד (וראו לעניין זה בסעיף כ"ט לפסק הדין בעניין שירותי בריאות כללית, שם נאמר בנוגע לסעיף 22(2) לפקודה כי "דומה כי הסעיף, על פי לשונו, כולל בהגדרת הכנסת עבודה כל טובת הנאה המגיעה מן המעסיק לעובד כחלק מיחסי העבודה ביניהם למעט המפורט בחריג, ללא כל הבחנה בין תשלומי חובה לתשלומים שאינם כאלה"; כן ראו דברי כבוד השופטת ייטב בפסק דין תהילת אורי (בסעיף 27): "השכר ההוגן שמשלמת המערערת לעובד הזר בהתאם לחבותה, חייב במס, ואינו פטור מהמס רק בשל חבות כלשהי המוטלת על המערערת לעשות זאת").

ה. אי ניכוי מס במקור מדמי שכירות ששילמה המערערת

40. כאמור, המערערת נשאה בהוצאות המגורים של העובדים הזרים. עיקר ההוצאות היה תשלום דמי שכירות אותם שילמה המערערת לבעלי הדירות בהן שוכנו העובדים.

41. על שוכר נכס מקרקעין, הזכאי לתבוע את דמי השכירות כהוצאה בייצור ההכנסה, מוטלת חובה לנכות מס במקור בשיעור של 35% (סעיף 164 לפקודה וכן צו מס הכנסה (קביעת דמי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

שכירות כהכנסה לעניין ניכוי במקור), התשנ"ח – 1998, מכוחם חלה חובת ניכוי המס במקור, וכן תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות), התשנ"ח – 1998 בה נקבע שיעור המס שעל השוכר לנכות בעת תשלום דמי השכירות).

42. המערערת לא ניכתה מס במקור מדמי השכירות שהיא שילמה לבעלי הדירות, ושומת הניכויים בנושא זה הגיעה לכדי 6.48 מיליון ש"ח לתקופה הנדונה. לא נטען כי משכירי הדירות הציגו בפני המערערת, כמשלמת, פטור מניכוי מס במקור.

43. לדברי המערערת, בעלי הדירות היו אנשים פרטיים החייבים במס בשיעור של 10% בלבד על דמי השכירות, וזאת מכוח סעיף 122 לפקודת מס הכנסה. מכיוון שכך, לדעת המערערת לא היה מקום מלכתחילה לנכות מס במקור בשיעור של 35% מדמי השכירות. ואכן, לפקיד השומה מוקנית הסמכות להקטין את שיעור הניכוי במקור במקרה בו עלול להתהוות עודף מס (תקנה 4 לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות), התשנ"ח – 1998). אולם המערערת לא הראתה שהיא פנתה למשיב בבקשה להפחתת שיעור ניכוי המס במקור.

44. לטענת המערערת, המשיב קיבל ממנה שמות של בעלי דירות, והמשיב יכול היה לבדוק במערכות רשות המסים אם המס שולם כנדרש על ידי המשכירים (השמות האלה הועברו ככל הנראה לאחר הגשת ערעור המס הראשון). לגישת המערערת, ככל שהמס לא שולם, המשיב יכול לדרוש אותו מהמשכירים, כמפיקי ההכנסה.

45. אלא שטענה זו איננה יכולה להוות הגנה והצדק לאי ניכוי המס במקור בעת התשלום. חובת המערערת כמשלם לנכות מס במקור איננה מותנית בהתנהגות מקבלי ההכנסה, לא בהתנהגותם המצופה (למשל, לדווח כדין על הכנסותיהם) ולא בהתנהגותם הידועה בדיעבד.

הטלת חובת הניכוי במקור נועדה להבטיח באמצעות מנגנון פשוט ויעיל את גביית המס, והמשלם המנכה אמור לפעול כשלוח אוצר המדינה בהקשר זה.

אמנם בדיעבד אין מקום לגבות כפל מס (פעם מידי המשכירים ופעם נוספת בדרך שומת ניכויים, והשוו הוראות סעיף 167(ב) לפקודה). אולם המערערת כלל לא הוכיחה מי היו המשכירים וכי הם אכן שילמו את מלוא המס הנדרש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

46. למען שלמות התמונה יצוין כי במסגרת קדמי המשפט נעשה ניסיון נוסף לברר האם אכן מס בגין השכרת הדירות שולם בפועל על ידי בעלי הדירות, אולם הדבר לא הסתייע (פרוטוקול הדיון מיום 17.10.2021 בעמוד 5; פרוטוקול הדיון מיום 19.1.2022, מעמוד 70 עד עמוד 73).

47. יוער כי טיעון דומה הועלה בעניין י.ב. שיא משאבים הנ"ל, ואף שם הוא נדחה (סעיפים 107 עד 112 לפסק הדין).

1. שווי שימוש רכב

48. ככלל, שווי של שימוש ברכב מהווה הכנסת עבודה על פי סעיף 2(2) לפקודה, ושווי זה מחושב בהתאם לקבוע בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987. המערערת לא זקפה לעובדיה שווי מלא בהתאם לתקנות, ושומת הניכויים בעניין זה עומדת על כ- 514 אלף ש"ח לשלוש השנים הנדונות.

49. המערערת טוענת כי ההפרש שלא נזקף כהכנסה קשור לכלי רכב שהיו "רכבים תפעוליים" כמשמעותם בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995, המוחרגים מהגדרת "רכב" (גם לעניין תקנות שווי השימוש ברכב), ולכן אין לזקוף שווי שימוש בגינם.

לענייננו, "רכב תפעולי" הוא:

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

(1) ...

(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."

50. טענה זו לא הוכחה. בתצהירו של מר שינדר נמסר רק שכלי רכב אלה שימשו "בעיקר" את המפקחים מטעם החברה ונותרו באתרי העבודה בסיום יום העבודה (סעיף 10 לתצהיר בע"מ 18816-11-20 וסעיף 8 לתצהיר בע"מ 26250-06-22). לא ניתן כל פירוט או תיעוד אשר לזהות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

הרכבים והשימוש שנעשה בהם. ברי כי אין די בטענה כללית כדי להוכיח את קיומו של "רכב תפעולי".

ז. קנס לפי סעיף 191א לפקודה

51. בנוסף לרכיבי השומה, הטיל המשיב על המערערת קנס מכוח סעיף 191א לפקודה בגובה של כ- 5.57 מיליון ש"ח. הסעיף קובע כי "מי שבלי הצדק סביר לא ניכה את המס שהיה עליו לנכות על פי סעיפים 161, 164 או 170 יהיה חייב בקנס בשיעור של 15% מן הסכומים שלא ניכה".

52. המערערת מבקשת לבטל את הקנס או לחילופין להקטינו. לטענתה, היא הסתמכה על ייעוץ של גורמים מקצועיים ויש בכך הצדק לאי תשלום ההיטל ולאופן חישוב נקודות הזיכוי.

53. לתצהירי המערערת צורפה חוות דעת בעניין תשלום היטל עובדים זרים. חוות הדעת נכתבה על ידי יועץ המס מר ילינביץ ("חוות הדעת"). היא איננה נושאת תאריך.

בחוות הדעת מנתח מר ילינביץ את הפסיקה הקיימת ומציע את פרשנותו להוראות החוק (בנימוקים הדומים לטיעוני המערערת בערעורי המס), לפיה אין חובה לשלם את ההיטל בענף הבניה, בשל העדר עובדים ישראלים בתחום – גביית ההיטל בנסיבות אלה תביא ל"אבסורד".

54. והנה, בסיום חוות הדעת נרשם:

"העמדה [המועלית בחוות הדעת – ה"ק] היא כבדת משקל ויש מקום שהיא תבחן לגופה על ידי פקיד השומה או על ידי ביהמ"ש, דבר שעד רגע זה לא ניתנה התייחסות ולמעשה התחמקו מלדון בה לגופה. בנסיבות אלה תהיה זו התנהגות סבירה של משלם המס לשלם המס בקשר לעובדים המועסקים על ידו למרות שיש לו ברירה לבחור בעובדים ישראלים, ולא לשלם בגין עובדים זרים אחרים, שאין למעסיק עובדים ישראלים, שיחליפו את עובדים אלה. קיימת סבירות גבוהה מאוד כי פקיד השומה לא יקבל את הדיווח ... ויאלץ את החברה לערער על ההחלטה." (מתוך סעיפים 36 עד 38 לחוות הדעת).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

דומה כי סיכום זה שומט את הקרקע מתחת לטענת הסתמכות בתום לב על חוות הדעת כמצדיקה הימנעות מתשלום ההיטל, ללא גילוי נאות בפני פקיד השומה. יש לשוב ולהזכיר כי המערערת התאגדה כשתיים עשרה שנים לאחר הנהגת ההיטל לראשונה, כך שההיטל היה חלק מן "הנוף המשפטי" בעת שהמערערת בחרה לעסוק בתחום הבאת עובדים זרים.

יתרה מזו, מר ילינביץ ככל הנראה ליווה את החברה במהלך שנות פעילותה ובאותה תקופה ניתנו מספר פסקי דין בנושא החיוב בהיטל עובדים זרים, ואין סימן לכך שהמערערת פנתה ליועץ האמור בבקשה לעדכן את חוות הדעת על מנת לשקף את התפתחות הפסיקה.

המערערת לא זימנה את מר ילינביץ להעיד בפני בית המשפט בקשר לנסיבות כתיבת חוות דעתו והסתמכות המערערת עליה.

55. עם זאת, יש להוסיף כי לתצהיר שהוגש במסגרת הערעור בנוגע לחבות על פי סעיף 119א לפקודה (ע"מ 31700-01-22), צורפה חוות דעת **נוספת** של מר ילינביץ, מחודש מאי 2017, הפעם בעניין נקודות הזיכוי לעובדים זרים. בחוות דעת זו נקבע כי תקנות נקודות הזיכוי לעובדים זרים לא יחולו במקרה הנדון משום שהעובדים הם תושבי ישראל והתקנות מפלות אותם בניגוד לאמנות למניעת כפל מס. בחוות דעת זו **לא** הופיעה הסתייגות מפורשת כמו זו שבחוות הדעת בנושא ההיטל (ראו סעיף 54 לעיל).

כאמור, מר שינדר הצהיר כי הוא פעל בהתאם ליועץ שהוא קיבל ממר ילינביץ.

אולם גם כאן ניצב קושי בדרך לקבלת טיעון המערערת: הרי פסק הדין בבג"ץ **הסתדרות העובדים הכללית**, בו נפסק שהנהגת נקודות זיכוי מופחתות לעובדים זרים איננה נוגדת את אמנות המס, ניתן כבר ביום 7.3.2017, בסמוך לתחילת תקופת השומה הנדונה (וייתכן שלפני מתן חוות הדעת הנוספת). נראה אפוא כי בנסיבות אלה אין לתת משקל מכריע להיבט הסתמכות.

56. אם כן, אין מקום להתערב בשיקול דעת המשיב בהטלת הקנס בהתאם לסעיף 191א לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ח. סוף דבר

57. הערעורים נדחים.

58. אשר להוצאות משפט, יש להעיר כי חלק לא מבוטל מטענות המערערת כבר נדון והוכרע בפסיקה קודמת של בתי המשפט. לאור מכלול הנסיבות, המערערת תשלם לידי המשיב סכום כולל של הוצאות משפט בסך 50,000 ש"ח וזאת תוך 45 ימים. בקביעת סכום זה הבאתי בחשבון גם את החלטתי מיום 12.4.2022 (בה נדחתה טענת הסף של המערערת לפיה פקידי המשיב לא היו מוסמכים לערוך שומות בנושא היטל עובדים זרים), במסגרתה נקבע כי הוצאות הבקשה יישקלו בתום ההליך.

59. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לידי ב"כ הצדדים.

60. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

פניתן היום, א' שבט תשפ"ד, 11 ינואר 2024, בהעדר הצדדים.

חתימה

ה' קירש, שופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 ינואר 2024

ע"מ 18816-11-20 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 23250-06-22 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

