



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אפריל 2022

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

ע"מ 29940-09-21 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

12 אפריל 2022

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערת **פורין פאואר עובדים זרים בע"מ**  
ע"י ב"כ עוה"ד יעקב גולדמן ואורי גולדמן

נגד

המשיב **פקיד שומה חולון**  
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני  
מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### החלטה

1. המשיב, פקיד שומה חולון, הוציא למערערת שומות לשנות המס 2016, 2017 ו- 2018 ועל שומות אלה הוגש ערעור מס. חלק ניכר מן השומות נוגע לאי תשלום היטל על העסקת עובדים זרים באותן שנים. כידוע, ההיטל על העסקת עובדים זרים הוטל (עד לביטולו לאחרונה) בהתאם לסעיפים 44 עד 47 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו- 2004), התשס"ג-2003 ("החוק").

2. השומות הנ"ל הוצאו על ידי עובדי רשות המסים אשר הוסמכו כדין לערוך שומות לפי פקודת מס הכנסה - על כך אין מחלוקת.

אולם, לדעת המערערת, ההסמכה האמורה לערוך שומות מס הכנסה איננה כוללת גם הסמכה לערוך שומות היטל עובדים זרים. לגישת המערערת, שומות היטל הוצאו לה בחוסר סמכות וכתוצאה מכך דינן בטלות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אפריל 2022

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

ע"מ 29940-09-21 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

3. אין חולק כי עורכי השומות הנדונות לא הוסמכו או מונו באופן מיוחד ומפורש לצורך אכיפת חוקי היטל העובדים הזרים וכי הם פעלו אך ורק מכוח הסמכתם הכללית לערוך שומות לפי פקודת מס הכנסה.

4. כמו כן, אין מחלוקת כי מעשה מינהל הפוגע בקניינו של אדם, כגון עריכת שומת היטל, חייב להיעשות, ככלל, על בסיס סמכות המעוגנת בדין (כך מלכתחילה; נפקות עשיית שומה בהעדר סמכות בנסיבות קונקרטיות היא שאלה נפרדת); לעניין חיוניות מקור הסמכות, ראו את האמור בסעיף 8 להחלטתי בעניין ע"מ 4788-02-17 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן, מיום 22.4.2020.

5. ההיטל הנדון מוטל על פי סעיף 45(א) לחוק: "מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 20% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם בשנת המס...".

נמצא (א) כי החייב בהיטל הוא המעסיק (מונח המוגדר בסעיף 44(א) לחוק, ואף מובהר בסעיף 45(ב) כי "ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין, מההכנסה של העובד הזר" – ללמדך כי המעסיק חייב לשאת בנטל הכלכלי של ההיטל ולא רק בחובה הפורמלית להעבירו לאוצר המדינה); (ב) ההיטל נקבע כשיעור מ"ההכנסה" של העובד הזר; המונח "הכנסה" מוגדר בסעיף 44(א) כ"הכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה...".

6. הוראות החוק ממשיכות וקובעות כדלקמן:

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

47. הוראות פקודת מס הכנסה יחולו, בשינויים המחוייבים, על ההיטל כאילו היה מס שיש לנכותו מההכנסה של העובד הזר, לרבות ההוראות שעניינן 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.

48. (א) שר האוצר ממונה על ביצוע פרק זה והוא רשאי להתקין תקנות לביצועו..."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אפריל 2022

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

ע"מ 29940-09-21 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

7. סעיף 44(ב) לחוק מורה כי "לכל מונח בפרק זה תהיה המשמעות הנודעת לו בפקודת מס הכנסה, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת".

8. לפי עמדת המערערת, רק שר האוצר עצמו היה רשאי לערוך שומת היטל עובדים זרים, וזאת מכוח סעיף 48(א) הנ"ל. השר מעולם לא האציל סמכות זו לכל אדם אחר, לא למנהל רשות המסים וקל וחומר לא לעובדי רשות המסים אשר ערכו את השומות במקרה הנוכחי.

9. יתרה מזו, לדעת המערערת, אין די בתוכנו של סעיף 47 לחוק (שכותרתו "תחולת הוראות הפקודה") כדי להקנות לעובדי רשות המסים סמכות אישית לערוך שומות היטל עובדים זרים. סעיף 47 פועל, על דרך ההפניה, להחיל הסדרים שונים המפורטים בפקודת מס הכנסה גם על ההיטל וזאת במקום להעתיק את מילותיהם של כל אותם הסדרים אל תוך החוק. אימוץ זה של הוראות מסוימות מתוך הפקודה אין בו כדי להביא להסמכתו של אדם פלוני להוציא שומות היטל, אף אם אותו אדם הינו עובד רשות המסים ומוסמך לערוך שומות מס הכנסה.

10. לפיכך, על פי עמדת המערערת, חלק השומות הנדונות הנוגע להיטל עובדים זרים (דהיינו, כ- 58% מהמס השנוי במחלוקת) - בטל.

11. החלטתי לדון בטענת סף זו כשלב מקדמי ולפני המשך הדין בערעורים לגופם. הצדדים סיכמו בכתב את עמדותיהם בסוגיית הסמכות ושקלתי את נימוקיהם. לדעתי, דין טענת העדר הסמכות להידחות. יוער כי למסקנה דומה הגיעה כבוד השופטת סרוסי בע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5, ניתן ביום 11.10.2019 (פסק הדין נותר על כנו במסגרת ע"א 6893/19 חברת בית אבות שלמה המלך בע"מ ואח' נ' פקיד שומה גוש דן ואח' מיום 4.8.2020).

12. עיון בסעיפים 44 עד 48 לחוק – הן כמכלול חקיקה אחד והן בכל סעיף בפני עצמו – מביא אותי למסקנה כי מנגנון הטלת ההיטל וגבייתו נועד להשתלב במארג ההוראות והכללים המצויים בפקודת מס הכנסה ולהוות, הלכה למעשה, חלק מן הפקודה.

אמנם המחוקק לא הטמיע את הוראות ההיטל הישר לתוך הפקודה, אולם לדעתי זו המשמעות המצטברת של סעיפים 44 עד 48 הנ"ל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אפריל 2022

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

ע"מ 29940-09-21 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

13. מידת השתלבות ההיטל בהוראות הפקודה נלמדת מאינדיקטורים אלה:

(א) אימוץ גורף של המינוח בפקודת מס הכנסה גם לעניין ההיטל ("לכל מונח בפרק זה תהיה המשמעות הנודעת לו בפקודת מס הכנסה, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת").

(ב) קביעת גובה ההיטל בו חייב המעסיק כאחוז מסכום ה"הכנסה" של העובד, כאשר מונח המפתח "הכנסה" מוגדר כהכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה ("השתכרות או ריווח מעבודה"). דהיינו, רק לאחר יישום הוראות הפקודה אשר להיקף הכנסת העבודה של עובד פלוני בשנת המס, כפי שהכנסה זו נקבעת לצורכי הפקודה, ניתן לדעת את היקף חבות המעסיק בהיטל עובדים זרים.

(ג) בהמשך לאמור לעיל, אין למעשה כל צורך ב"עריכת שומה", במובן המהותי, לגבי היטל העובדים הזרים. שומת הכנסת העובד, הנעשית ממילא לפי הפקודה, מכתיבה את שומת ההיטל ולא נדרש כל שיקול דעת מינהלי נוסף על מנת לקבוע את גובה ההיטל המגיע. אין מקום ל"מיטב שפיטה" בקשר להיטל שעשוי להיות שונה ממיטב השפיטה שיופעל על פי הוראות הפקודה לעניין הכנסת העובד הזר.

(ד) ההיטל משולם ל"פקיד שומה", כלומר, למי שהוסמך לשום על פי פקודת מס הכנסה.

(ה) מועדי תשלום ההיטל הם אותם מועדים שנקבעים לפי פקודת מס הכנסה להעברת מס ההכנסה המנוכה במקור על ידי המעסיק לידי פקיד השומה. דהיינו, מנגנון תשלום ההיטל – בהיבט העיתוי – משולב לחלוטין במערך ניכוי מס ההכנסה במקור והעברתו לפקיד השומה הפועל מכוח הפקודה.

(ו) נקבע באופן גורף כי "הוראות פקודת מס הכנסה יחולו, בשינויים המחוייבים, על ההיטל כאילו היה מס שיש לנכותו מההכנסה של העובד הזר". זו החלה רחבה ביותר של כל הוראות הפקודה, "כאילו [ההיטל] היה מס" ומשתקפת כוונה להקביל את ההיטל לסכום מס הכנסה שמנוכה במקור לכל דבר ועניין. ההוראה הגורפת ממשכה ומבהירה כי משמעות "הוראות פקודת מס הכנסה" היא "לרבות ההוראות שעניינן דיווח, גבייה ועונשין אלא אם כן נקבע אחרת לעניין מסויים לפי פרק זה".

(ז) במישור הפלילי השוואת הדינים אף נעשית על הצד המחמיר: אי תשלום ההיטל מושווה לניכוי מס הכנסה במקור ואי העברת כספי המס לאוצר המדינה (ולא למצב של אי ניכוי מס במקור כלל, מעשה הנתפס כחמור פחות כי כספי הניכויים אינם נשארים בכיס המעסיק).

(ח) פרק י' לחוק, הדרן בעניין ההיטל, איננו מתיימר להנהיג כל הסדר פוזיטיבי להקמת "מינהל מס" בנוגע לגביית ההיטל: לא מוגדרים בעלי תפקידים כלשהם לעניין ההיטל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אפריל 2022

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

ע"מ 29940-09-21 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

ולא נקבעות הוראות דיווח, שומה, תשלום או אכיפה כלשהן. הכל שאוב מפקודת מס הכנסה, כמוסבר. משתקפת הבנה ברורה כי ההיטל יטופל, בכל היבט אפשרי, במסגרת המנגנון הקיים לפי פקודת מס הכנסה.

החוק האמור משנת 2003, החובק כ- 110 עמודים, דן בשלל נושאים שונים, לרבות משק החשמל, תקשורת, חקלאות, חברות ממשלתיות, מסים, ביטוח לאומי וקרנות פנסיה, ואין לפרק י' לחוק, המסדיר את עניין ההיטל, כל קשר ענייני ליתר הנושאים המטופלים בחוק (פרט לזיקה המפורשת לפקודת מס הכנסה כמוסבר).

14. סוגיית סמכות השומה בקשר להיטל עובדים זרים שונה לדעתי מסוגיית סמכות השומה בקשר למס שכר. בעניין **בני רמת גן** הנ"ל, הגעתי למסקנה כי עובדי רשות המסים המוסמכים לערוך שומות מס הכנסה אכן רשאים לערוך גם שומות מס שכר (ההחלטה בעניין **בני רמת גן** התייחסה למקרה שאירע לפני שעניין ההסמכה בנושא מס שכר הובהר בהודעת מנהל רשות המסים בספטמבר 2017). הדבר לא היה מובן מאליו (בייחוד לאור פסיקתה של כבוד השופטת וינשטיין בע"מ 22062-02-16 **איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו**, ניתן ביום 7.3.2017) ולכן מסקנתי שם נומקה בהרחבה. אמת, המסקנה בנושא מס שכר לא התבססה אך על הוראות תקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף (מוסדות כספיים ומלכ"רים), התשל"ו-1976, ונדרשתי גם לתולדות הנהגת מס השכר ולקביעת שר האוצר מחודש אפריל 1976 לפיה השר הטיל על נציב מס הכנסה "את הנהלת המס לענין מוסדות כספיים ומוסדות ללא כוונת רווח".

המערערת דן מדגישה את הדמיון בין תקנה 3 הנ"ל ובין סעיף 47 לחוק, והיא גורסת כי אם לא היה די בקיום תקנה 3 לבדה כדי לחייב את המסקנה בעניין מס שכר, אזי אין די בהוראות סעיף 47 כדי להביא לתוצאה לפיה עובדי רשות המסים מוסמכים לערוך שומות היטל עובדים זרים.

15. לדעתי המקרה נוכחי, הנוגע להיטל עובדים זרים, מובהק ופשוט יותר. אלה חלק מההבדלים, בהקשר זה, בין מס שכר ובין ההיטל הנדון:

(א) מס שכר מוטל כתחליף כלכלי למס ערך מוסף והטלת המס היא לפי סעיף 4 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. לכאורה כל הוראות חוק מס ערך מוסף היו אמורות לחול גם על מס שכר, בשינויים המחויבים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אפריל 2022

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

ע"מ 29940-09-21 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

לעומת זאת, היטל העובדים הזרים לא נוצר כחלק אינטגרלי של חוק מס אחר (מלבד פקודת מס הכנסה) וכאמור לא הוקם כל מנגנון מינהלי בקשר אליו.

(ב) מס שכר הונהג כאשר אגף המכס והמע"מ היה נפרד מאגף מס הכנסה; רשות המסים המאוחדת הוקמה רק שנים רבות לאחר מכן. על כן, משמעות הטלת "הנהלת המס" על נציב מס הכנסה הייתה מניעת הטיפול במס השכר (ובמס הרווח) בידי מנהל אגף המכס והמע"מ (דאז) והעברתו במפורש לידי נציב מס הכנסה.

לעומת זאת, לא מונה כל דרג פקידותי ייעודי לטיפול בהיטל עובדים זרים (מעבר לאמירה הכללית ששר האוצר ממונה על פרק החוק הדין בהיטל), כך שהטלת הטיפול בהיטל על עובדי רשות המסים לא הייתה כרוכה בהוצאתו מידי פקידים אחרים.

(ג) תקנה 3 הנ"ל לתקנות מס ערך מוסף (מוסדות כספיים ומלכ"רים) היא צרה יותר מסעיף 47 לחוק. תקנה 3 מחילה הוראות מסוימות המצויות בפקודת מס הכנסה (אלה שעוסקות בשומה, השגה, ערעור, גבייה, ריבית וקנסות). לעומת זאת, סעיף 47, לפי לשונו, מחיל על ההיטל את כל הוראות פקודת מס הכנסה ("לרבות" הוראות שצוינו במפורש שם). יתרה מזו, סעיף 47 מחיל את הוראות הפקודה על ההיטל "כאילו [ההיטל] היה מס [הכנסה]", דבר שלא נאמר לגבי מס שכר.

16. אכן בעניין בני רמת גן הבעתי את דעתי כי אם הקשר היחיד בין מס שכר ובין הפקודה היה נעוץ בתקנה 3, הייתי נוטה לסבור כי "אימוץ הוראות הפקודה בעניין שומה וגבייה לצורך הטלת מס שכר ... נותר בבחינת 'קיצור דרך' גרידא, החוסך העתקת ההוראות הרלבנטיות מן הפקודה אל תוך חוק מס ערך מוסף בשלמותו" (סעיף 28 להחלטה).

אולם מצאתי כי השילוב של תקנה 3 עם הטלת הנהלת מס השכר על נציב מס הכנסה מביא לתוצאה לפיה מוסמכים פקידי מס הכנסה לערוך שומות מס שכר, בהתאם לנימוקים המפורטים שם.

כאן, סעיף 47 לחוק הוא גורף יותר ופרשנותו יחד עם הוראות סעיפים 44, 45 ו-46 מביאה למסקנה מקבילה שפקיד מס הכנסה רשאי לערוך שומת היטל עובדים זרים ללא הסמכה מיוחדת, מעבר להסמכה הכללית הקיימת בידי מכווח הפקודה.

17. יוער כי סעיפים 1 ו-4 לחוק מס ערך מוסף יוצרים הגדרה מפורטת של המונח "שכר" לצורך קביעת הבסיס של מס השכר. ואכן, כפי שצוין בעניין בני רמת גן (בסעיף 17(ב)), מושג ה"שכר"



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אפריל 2022

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

ע"מ 29940-09-21 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

שם נבנה על בסיס מונחים מפקודת מס הכנסה. אולם בעניין היטל עובדים זרים, הזיקה לפקודת מס הכנסה מובהקת עוד יותר: המונח "הכנסה" אומץ, כפי שהוא, מסעיף (2) לפקודה ללא כל התאמה או שינוי. כאמור, הדבר איננו מותר מרחב "שומה" מהותי לעניין ההיטל, בנפרד מהשומה הנעשית ממילא לצורך הפקודה.

18. עוד כתבתי בעניין בני רמת גן כי:

**"ייתכן שבמקרה אחר, בו לצורך גביית היטל כלשהו תיקבע הפניה טכנית להוראות פקודת מס הכנסה – ללא כל קשר אורגני בין אותו היטל לבין תחום מס הכנסה – פרשנות תכליתית תוביל למסקנה שונה (בייחוד אם השר הממונה על החוק האחר איננו שר האוצר)."**  
(מתוך סעיף 29, שם)

לטעמי, בין היטל העובדים הזרים ובין תחום מס הכנסה קיים "קשר אורגני" הדוק ויסודי ביותר, כפי שפורט לעיל, וכמוסבר השר הממונה על היטל זה הוא אכן שר האוצר. לפיכך ההסתייגות הכללית שצוינה מתוך זהירות בעניין בני רמת גן כלל איננה מתאימה למקרה של היטל עובדים זרים.

19. כאמור, התוצאה אליה אני מגיע בהחלטה זו איננה בבחינת חידוש – אף כבוד השופטת סרוסי סברה כך בעניין אר.טו.אם הנ"ל.

השופטת סרוסי הטעימה, בין השאר, כי:

**"... אין המדובר בענייננו בהשוואה של דרכי הוצאת שומת ההיטל לשומת הכנסה אלא בקביעה מהותית כי יש לראות את ההיטל כאילו היה מס.**

...

**מלשון סעיפים 44 ו-46-47 לחוק הבראה עולה כי הסמכות לקביעת היטל העסקת עובדים זרים קשורה בטבורה לסמכות להוציא שומה על פי פקודת מס הכנסה."**

(מתוך סעיפים 33 ו-34 לפסק הדין)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 אפריל 2022

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

ע"מ 29940-09-21 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

אף אני סבור כי ההיטל קשור בעבותות לפקודה בכלל, ולחבות המעסיק בניכוי מס הכנסה במקור בפרט, ודומה כי המחוקק יצא מתוך נקודת מוצא, המובנת מאליה בהקשר זה, כי הסמכות לערוך שומות היטל מצויה מניה וביה בידי פקיד השומה ועוזריו.

20. אשר על כן, טענת המערערת בעניין העדר סמכות השומה נדחית. לאור דחיית הטיעון לגופו, אין כל צורך להידרש לטענות בהיבט "הבטלות היחסית" או לשקול את נפקות העובדה כי פקידי מס הכנסה נוהגים להוציא שומות היטל עובדים זרים מזה תשע עשרה שנים.

21. במקרה זה אני מוצא לנכון להשאיר את נושא פסיקת הוצאות משפט עד לתום בירור הערעורים עצמם.

22. מזכירות בית המשפט תמציא החלטה זו לידי ב"כ הצדדים. ניתן לפרסם את ההחלטה ברבים.

ניתנה היום, י"א ניסן תשפ"ב, 12 אפריל 2022, בהעדר הצדדים.

חתימה

ה' קירש, שופט