



**בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים**

ע"א 3687/20

ע"א 3926/20

לפני :  
כבוד הנשיאה א' חיות  
כבוד השופטת י' וילנר  
כבוד השופטת ר' רונן

המערערת בע"א 3687/20 : לו-באן משאבים בע"מ

המערערות בע"א 3926/20 :  
1. דקל עובדים זרים בע"מ  
2. צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ

נ ג ד

המשיבים בע"א 3687/20 :  
1. מדינת ישראל, רשות המיסים  
2. פקיד שומה גוש דן  
3. פקיד שומה חולון  
4. פקיד שומה תל אביב 5  
5. דקל עובדים זרים בע"מ  
6. צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ  
7. עמלים משאבי אנוש בע"מ

המשיבים בע"א 3926/20 :

1. פקיד שומה גוש דן  
2. פקיד שומה חולון  
3. פקיד שומה תל אביב 5  
4. לו-באן משאבים בע"מ  
5. עמלים משאבי אנוש בע"מ

ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-  
יפו מיום 3.2.2020 ב-ע"מ 34974-12-17 ; ע"מ 70400-01-  
18 ; ע"מ 6272-02-18 ו-ע"מ 25542-02-18, אשר ניתן על  
ידי כב' השופטת י' סרוסי

תאריך הישיבה : כ"ג באלול התשפ"ב (19.9.2022)

בשם המערערת בע"א  
3687/20 והמשיבה 4 בע"א  
3926/20 :  
עו"ד טלי ירון-אלדר ; עו"ד יוסי ברוך ; עו"ד אורי

## סטנסקו

בשם המערערות בע"א  
 3926/20 והמשיבות 5-6 בע"א  
 : 3687/20  
 עו"ד חגית בלייברג; עו"ד ליאת גרבר; עו"ד אורי  
 בלש

בשם המשיבים 4-1 בע"א  
 3687/20 והמשיבים 3-1 בע"א  
 : 3926/20  
 עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופטת ר' רונן:

לפנינו ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת י' טרוסי) בע"מ 34974-12-17, ע"מ 70400-01-18, ע"מ 6272-02-18 וע"מ 25542-02-18 מיום 3.2.2020, במסגרתו נדחתה טענת המערערות כי חיובן בהיטל העסקת עובדים זרים לפי סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן: חוק ההבראה), מנוגד לסעיפי אי-ההפליה הקבועים באמנות למניעת כפל מס עליהן חתומה מדינת ישראל.

רקע והשתלשלות העניינים

1. המערערות בערעורים שלפנינו – חברת לו-באן משאבים בע"מ (המערערות בע"א 2687/20; להלן: לו-באן), חברת דקל עובדים זרים בע"מ וחברת צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ (המערערות בע"א 3926/20; להלן: דקל וצ.ג.י) – הן חברות קבלניות להעסקת כוח אדם המעסיקות עובדים זרים בענף הבניין (להלן יחד: המערערות). העובדים הזרים המועסקים על ידי המערערות מגיעים מהמדינות סין, מולדובה ובולגריה (להלן: מדינות המוצא).

יצוין כבר עתה כי בין מדינת ישראל לבין מדינות המוצא נחתמו לאורך השנים אמנות למניעת מיסי כפל (להלן: אמנות המס), המבוססות על אמנת המודל של ארגון ה-OECD (Model Tax Convention on Income and on Capital) (להלן: אמנת המודל). אמנות המס נקלטו בדין הפנימי בישראל (ראו למשל: צו מס הכנסה (מניעת מיסי כפל) (סין), התשנ"ו-1996), ואין חולק כי על פי סעיף 196 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש),

מוקנה להן תוקף הגובר על האמור בכל חיקוק. להוראותיהן הרלוונטיות של אמנות אלה נשוב בהמשך.

2. בשל העסקת העובדים הזרים, חויבו המערערות במסגרת שומות המס לשנים 2012-2014 בהיטל בשיעור של 15% מסך כל הכנסותיהם של העובדים הזרים שהועסקו על ידיהן בשנים אלה. זאת, בהתאם להוראת סעיף 45 לחוק ההבראה, המחייב מעסיקים בתשלום היטל בגין העסקת עובדים זרים (להלן: ההיטל) כדלקמן:

(א) מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 20% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם בשנת המס (בפרק זה – ההיטל) ואם העובד הזר מועסק על ידו לפי היתר להעסקת עובר 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.

יוער במאמר מוסגר כי שיעור ההיטל בו חויבו המעסיקים על פי סעיף זה השתנה במהלך השנים, בין היתר כתלות בענף הספציפי בו מועסקים העובדים הזרים. הנוסח המופיע לעיל – כפי שתוקן במסגרת סעיף 21 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009 – הוא הרלוונטי לענייננו. עוד יוער כי לאחרונה בוטל סעיף זה במסגרת סעיף 1 לחוק התוכנית להבראה כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004) (תיקון מס' 20), התשפ"ב-2022 (להלן: תיקון מס' 20). תחולת הביטול היא החל מיום 1.1.2022 ועל כן איננו רלוונטי ביחס לתקופה בה עוסקים הערעורים דנן.

3. לאחר שההשגות שהעלו המערערות לפני פקידי השומה נדחו, הן הגישו במהלך השנים 2017-2018 ערעורים על שומות המס לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו, אשר הדיון בהם אוחד לפני מותב אחד (כב' השופטת י' טרוטי). טענתן העיקרית של המערערות במסגרת ערעוריהן הייתה כי הטלת היטל על מעסיקים בגין העסקת עובדים זרים לפי סעיף 45(א) לחוק ההבראה עומדת בניגוד לסעיפי איסור ההפליה שנקבעו באמנות המס, ומשכך יש לבטלו. במסגרת סעיפים אלה נקבע כדלקמן (למען הנוחות, ובהיעדר שוני מהותי בין אמנות המס, יובא להלן נוסח סעיפים 25.1 ו-25.3 לאמנת המס שנחתמה עם סין (שתכונה להלן: אמנת המס או האמנה)):

סעיף 25  
אי-אפליה

1. אזרחיה של מדינה מתקשרת לא יהיו כפופים במדינה המתקשרת האחרת למסים או לכל דרישה הקשורה במסים, השונים או מכבידים יותר מהמסים ומהדרישות הקשורות בהם, שאזרחי אותה מדינה מתקשרת אחרת כפופים להם, או עלולים להיות כפופים להם באותן נסיבות. על אף הוראות סעיף 1, הוראות ס"ק זה יחולו גם על בני אדם שאינם תושבי אחת המדינות המתקשרות או שתיהן.

[...]

3. ... ריבית, תמלוגים, ותשלומים אחרים שמשלם מיזם של מדינה מתקשרת לתושב של המדינה המתקשרת האחרת, יהיו, לעניין קביעת הרווחים החייבים במס של אותו מיזם, ניתנים לניכוי לפי אותם תנאים כאילו שולמו לתושב של המדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה...

באשר לסעיף 25.1 לאמנת המס, טענו המערערות כי הטלת ההיטל יוצרת אי-שוויון במס החל על הכנסותיהם של עובדים זרים לעומת מקביליהם הישראלים, בניגוד להוראת סעיף זה. זאת שכן על אף שההיטל מוטל על המעסיק ולא על העובד עצמו, הרי שמבחינה מהותית-כלכלית הוא בהכרח מגולגל לכתפיו של העובד הזר ומביא להפחתה בשכרו. המערערות הוסיפו כי "גלגול" זה של ההיטל לפתחו של העובד הוא תוצאה הכרחית של כוחות השוק, ולכן אין בהוראת סעיף 45(ב) לחוק ההבראה – האוסרת על ניכוי ההיטל, במישרין או בעקיפין, מההכנסה של העובד הזר – כדי למנוע את ההפליה. לתמיכה בטענה זו, הגישו המערערות חוות דעת כלכלית של פרופ' עומר מואב (להלן: חו"ד מואב). בחוות הדעת נמצא כי מבחינה כלכלית, השתתף מס על מעסיקי עובדים זרים בענף הבנייה בארץ מובילה לירידה בשכר הנקי של העובדים. הטעם לכך הוא משום שחרף הקביעה כי המס ישולם על ידי המעסיק, יביאו כוחות השוק בפועל לחלוקת נטל המס בין המעסיקים לעובדים.

חו"ד מואב התבססה בעיקרה על תיאוריה כלכלית באשר לחלוקת נטל המס בין צד ההיצע לצד הביקוש, ובכלל זאת – עובדים ומעסיקים, ועל הקביעה כי תיאוריה זו תקפה ככל הנראה גם ביחס לשוק העובדים הזרים בענף הבנייה בישראל. יוער כי חוות הדעת לא הציגה נתונים מספריים של המערערות באופן ספציפי ואף לא של שוק העובדים הזרים בענף הבנייה בישראל באופן כללי, ולא התבססה על מחקרים אמפיריים שבחנו את הכנסתם של עובדים זרים בישראל ואת השפעתו הנטענת של ההיטל.

באשר לסעיף 25.3 לאמנת המס, טענו המערערות כי הטלת ההיטל על הכנסות העובדים הזרים שקולה מבחינה כלכלית לאי-התרת ניכוי חלק מהוצאות השכר של עובדים זרים, ובכך היא מפלה לרעה מעסיקים של עובדים זרים בהשוואה למעסיקים של

עובדים מקומיים. המערערות תמכו טענה זו בחוות דעתו של רואה החשבון ד"ר גד פניני (להלן: חו"ד פניני) בה נקבע כי הטלת ההיטל על העסקת עובדים זרים מביאה להגדלת עלות ההעסקה שלהם, ושקולה מבחינה כלכלית, מימונית וחשבונאית לאי-התרת ניכוי של 45% מהוצאות השכר שמשלמים המעסיקים לעובדים זרים.

4. המשיבים מצדם טענו כי יש לדחות את טענות המערערות. בכל הנוגע לסעיף 25.1 לאמנת המס, נטען כי איסור ההפליה הקבוע שם נועד למנוע הפליה במס המוטל ישירות על העובד הזר לעומת מקבילו, העובד המקומי. על כן, מאחר שתשלום ההיטל מוטל על המעסיקים ולא על העובדים הזרים, הרי שלא קיימת כל הפליה של עובדים אלה. עוד הוסיפו המשיבים כי על מנת שלא יוטל על העובדים הזרים נטל מס נוסף לעומת מקביליהם הישראליים, אסר המחוקק במפורש את גלגול ההיטל לכתפיו של העובד הזר, וזאת במסגרת סעיף 45(ב) לחוק ההבראה. בנוסף נטען כי המערערות לא הניחו תשתית עובדתית המבססת את טענתם כי ההיטל מגוגל בפועל אל העובדים הזרים; וכי חו"ד מואב שהציגו המערערות אינה מבוססת על נתונים עובדתיים שלהן אלא על השערות תיאורטיות בלבד.

באשר לסעיף 25.3 לאמנת המס, טענו המשיבים כי הטלת ההיטל על מעסיק שמעסיק עובדים זרים תוך הכרה בסכומי ההיטל כהוצאה מותרת בניכוי, באותם תנאים החלים על תשלומים לתושבי ישראל, אינה מהווה הפרה של הוראת סעיף זה.

5. לאחר שהתקיימו דיוני ההוכחות, הגישו המערערות ביום 1.4.2019 בקשה לצירוף ראיות חדשות. במסגרת הבקשה נטען כי על פי מידע שהגיע לידי המערערות, המשיבים חתמו על הסכמי פשרה עם חברות כוח אדם אחרות בענף הבנייה ביחס לשומות המס שנקבעו להן, אשר לגביהן עלתה סוגיה זהה של תשלום ההיטל בגין העסקת עובדים זרים. זאת, בעוד שפניותיהן של המערערות למשיבים בניסיון לקיים משא ומתן נענו בסירוב, ולמערערות לא ניתנה כל אפשרות להעלות את טענותיהן בפני המשיבים. לגישת המערערות, הדבר מעיד על הפליה של המערערות לעומת חברות אחרות בנסיבות דומות ועל אכיפה בררנית של תשלום ההיטל. על כן, ביקשו המערערות כי בית המשפט יורה למשיבים להציג את המידע על אודות הסכמי הפשרה שנחתמו עם אותן חברות בענף הבנייה, או למצער יורה על קיומו של דיון נוסף לצורך זימון עדים אשר יעידו ביחס להסכמים אלה.

בתגובה, טענו המשיבים כי מבדיקה שנערכה לא נמצא כי עקרונות ההסכמים שנערכו עם ארבע החברות שנזכרו על ידי המערערות חורגים ממדיניות רשות המסים

ביחס לתשלום ההיטל, או כי התקבלה במסגרת הסכמים אלה איזו מהטענות שמעלות המערערות בערעוריהן. ביום 20.11.2019 התקיים דיון הוכחות נוסף במסגרתו נחקרו המצהירים מטעם המשיבים ביחס להסכמים שנחתמו עם ארבע החברות האמורות.

עניין בוכריס

6. בטרם יפורט פסק דינו של בית המשפט קמא, יצוין כי טענות דומות לאלה שמעלות המערערות כבר נידונו על ידי בית משפט זה במסגרת בג"ץ 2587/04 בוכריס נ' פקיד שומה חדרה (23.6.2005) (לעיל ולהלן: עניין בוכריס). בדומה לענייננו, טענו העותרים באותו עניין כי הטלת ההיטל על המעסיקים מכוח סעיף 45(א) לחוק ההבראה מנוגדת לאיסור ההפליה הקבוע באמנות המס, שכן ההיטל הוא למעשה מס המוטל על משכורות שמשלמים המעסיקים לעובדים זרים בשל אזרחותם השונה. עוד נטען שם כי העובדה שההיטל מוטל על המעסיקים אינה מעלה ואינה מורידה, שכן די בכך שהיחס הניתן לעובד זר שונה מהיחס שמקבל עובד מקומי; וכי בכל מקרה ההיטל מגולגל בסופו של דבר לעובד הזר ומנוכה משכרו. זאת, על אף הוראת סעיף 45(ב) לחוק ההבראה האוסרת על גלגול ההיטל.

7. בית המשפט (הנשיא א' ברק בהסכמת השופטים מ' נאור וי' עדיאל) דחה את טענות העותרים, וקבע כי ההיטל אינו מפר את איסור ההפליה הקבוע באמנות המס. בתוך כך, צוין כי איסור ההפליה הקבוע בסעיף 25(1) לאמנת המס עם סין (ובסעיפים המקבילים לו באמנות המס עם מדינות אחרות) נועד "להבטיח כי המס על העובד הזר לא יהיה כבד יותר בהשוואה למס המוטל על העובד המקומי", ו"לא נועד להשגת שוויון בין עובד זר למקומי בכל היבט מסי באשר הוא" (שם, בפסקה 8). בהקשר זה, צוין כי אומנם ההיטל מעניק תמריץ שלילי להעסקת עובדים זרים, וזו אף תכליתו המוצהרת, ואולם תכלית זו איננה אסורה על פי איסור ההפליה שבאמנות המס (שם).

עוד נקבע בפסק הדין בעניין בוכריס כי ההיטל אינו מפר את איסור ההפליה מאחר שהוא מוטל על המעסיקים ועליהם בלבד, ולא על הכנסת העובד הזר עצמו, וזאת בהתאם להוראתו המפורשת של סעיף 45 לחוק ההבראה (שם, בפסקה 9). לעניין זה, דחה בית המשפט את טענת העותרים כי ההיטל מגולגל בפועל לכתפיו של העובד הזר, וזאת משני טעמים: ראשית, נקבע כי העותרים לא הניחו תשתית עובדתית כלשהי לביסוס טענתם ביחס לגלגול ההיטל. בית המשפט ציין בהקשר זה כי אומנם הוכחה בדיעבד כי סכום המס גולגל איננה קלה, ומעוררת שאלות לא פשוטות כדוגמת: האם כל ההיטל מגולגל לעובדים או רק חלקו; האם הגלגול יבוא לידי ביטוי במפורש או שמשכורתו של

העובד תפחת בשיעור דומה לשיעור ההיטל; כיצד יש למדוד את הגלגול – האם יש להשוות בין משכורות העובד בתקופות שונות או לערוך השוואות ענפיות; וכיוצא באלה. עם זאת, מאחר שבית המשפט סבר כי לא הונחה תשתית עובדתית כלשהי להוכחת הטענה, הוא לא ראה צורך להכריע בשאלות אלה. שנית, נקבע כי יש לדחות את טענת הגלגול גם לאור הוראתו המפורשת של סעיף 45(ב) לחוק ההבראה האוסר באופן מפורש על ניכוי ההיטל מהכנסתו של העובד הזר, במישרין או בעקיפין. בית המשפט הבהיר כי הפרתה של הוראה זו גוררת אחריה סנקציה; וכי חזקה שהוראה זו מקוימת, ואם לא – כי היא נאכפת על ידי רשויות אכיפת החוק (שם, בפסקה 10). בית המשפט התייחס בהקשר זה גם לטענת העותרים לפיה מאחר שלא ניתן לאתר את אותם מצבים בהם ההיטל מגולגל לעובד הזר, הצהרת המדינה שבכוונתה לקיים ולאכוף את איסור הגלגול ריקה מתוכן ממשי. בית המשפט דחה טענה זו בציינו כי העותרים לא הציגו ראיות לכך שהחוק לא נאכף או שאין בכוונתה או ביכולתה של המדינה לאוכפו, וכי חזקה על הרשות המבצעת שתאכוף את איסור הגלגול כפי שקבע המחוקק (שם, בפסקה 11).

לאורם של דברים אלה, קבע בית המשפט בעניין בוכריס כי ההיטל המוטל על המעסיקים על פי סעיף 45 לחוק ההבראה אינו עומד בניגוד לאיסור ההפליה הקבוע באמנות המס עליהן חתומה ישראל, ולכן אין מקום להתערבות בית המשפט בו.

פסק הדין של בית המשפט קמא

8. נשוב לענייננו. ביום 3.2.2020 נתן בית המשפט קמא פסק דין הדוחה את ערעורי המערערות. בפסק דינו המפורט והמנומק, עמד בית המשפט ראשית על עיקרי טענות המערערות, על קביעותיו של בית משפט זה בעניין בוכריס, ועל המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית להכרעה.

9. לאחר זאת, עבר בית המשפט לדון בטענת המערערות ביחס לסעיף 25.1 לאמנת המס, והגיע למסקנה כי יש לדחותה כבר על הסף בשל מספר טעמים עיקריים: ראשית, ציין בית המשפט קמא כי סעיף 25.1 לאמנה עוסק בהפליה על בסיס "אזרחות" ולא בהפליה על בסיס "תושבות", וכי התפיסה המקובלת היא שמדינה מתקשרת זכאית לתת הקלות מס לתושביה מבלי שיהיה בכך משום הפליה לרעה של תושבים זרים. על כן, אף אם נניח שחיוב המעסיק בהיטל בגין העסקת עובד זר הוא בגדר הפליה, הרי שמדובר בהפליה שמקורה בתושבות השונה של העובדים ולא באזרחותם השונה, ולכן היא אינה מנוגדת לאיסור ההפליה הקבוע בסעיף 25.1 לאמנות המס.

שנית, בית המשפט הדגיש כי אין חולק שהמערערות לא שילמו את סכום ההיטל השנוי במחלוקת, וממילא לא נשאו בכל הוצאה בגינו. משכך, ברי כי המערערות אינן רשאיות לטעון כי ההיטל, אשר לא שולם על ידן, גולגל לפתחם של העובדים הזרים. בית המשפט הוסיף בהקשר זה כי בהתחשב בעובדה שהמערערות כלל לא שילמו את ההיטל, הרי שטענתן כי ההיטל גולגל לשכר העובדים הזרים דווקא מעצימה את ההצדקה לגבות מהן את ההיטל. זאת משום שאלמלא כן, המערערות – אשר מחד גיסא הפחיתו את שכרם של העובדים הזרים בגין ההיטל ומאידך גיסא כלל לא שילמו את ההיטל בפועל – יתעשרו שלא כדין.

שלישית, צוין כי אף אם יימצא מעסיק אשר הפר את הוראת סעיף 45(ב) לחוק ההבראה וגלגל את ההיטל לעובדים הזרים, לעובדים אלה אשר כלפיהם בוצעה ההפרה עומדת הזכות לתבוע את מעסיקם בערכאות המשפטיות בגין הפחתת שכרם. לכן, בהינתן סעד לעובד הזר בגין גלגול ההיטל לשכרו, לא ניתן לומר כי הטלת ההיטל עומדת בניגוד לסעיף 25.1 לאמנת המס.

רביעית, בית המשפט קבע כי קבלת טענת המערערות תוביל לתוצאה אבסורדית לפיה דווקא מעסיק שהפר את החוק וגלגל את ההיטל לעובדים הזרים בניגוד להוראת סעיף 45(ב) לחוק ההבראה, יהיה פטור מתשלום ההיטל בהסתמך על סעיפי אי-ההפליה שבאמנות המס. לעומת זאת, מעסיק אשר פעל כחוק ולא גלגל את ההיטל לכתפיהם של העובדים הזרים, ייאלץ לשאת בתשלום ההיטל. מצב זה אף עלול לעודד את הפרת החוק. בית המשפט הוסיף והדגיש כי יש לדחות את טענות המערערות גם מכוח הכלל לפיו "לא יצא חוטא נשכר", וכן מכוח העקרונות המנחים של תום לב וניקיון כפיים – שכן אין להלום מצב בו מי שהפר את החוק, ייהנה מפירות הפרתו.

חמישית, בית המשפט קבע כי ככל שנכונה טענת המערערות לפיה מבחינה כלכלית גולגל ההיטל לשכרם של העובדים הזרים, נובע מכך שהעובדים הם שנשאו בפועל בנטל תשלומם של ההיטל, ולכן הם גם אלה שאמורים ליהנות מביטולו ולא המערערות. משכך, לא ברור מדוע המערערות הן אלה שהגישו את הערעורים. כאמור, אם תתקבל טענתן כי מבחינה כלכלית העובדים הזרים הם שנשאו בנטל תשלום ההיטל באופן שמביא להפלייתם, הרי שמן הראוי שהם אלה שייחוו מביטולו והשבתו ולא המערערות.

שישית, בית המשפט ציין כי גם אם נצא מנקודת הנחה שכפי שטוענות המערערות, חלק מההיטל אכן מגולגל מבחינה כלכלית על שכר העובדים הזרים, אין



בכך כדי להביא לבטלותו של מלוא שיעור ההיטל, אלא לכל היותר לבטלות החלק היחסי שגלגולו הוכח. חרף זאת, המערערות העדיפו שלא לטעון מהו שיעור ההיטל שמגולגל על שכר העובדים הזרים, וממילא לא הוכיחו אותו. בית המשפט קבע כי די בכך כדי לשמוט את הקרקע תחת טענתן כי יש להורות על ביטול ההיטל בשל גלגולו לעובדים הזרים.

לבסוף, הדגיש בית המשפט כי על פי לשונו, סעיף 25.1 לאמנה אינו עוסק במי שנושא בחבות הכלכלית לתשלום המס אלא במי שנושא בחבות המשפטית לתשלום, ובענייננו אין חולק כי החבות המשפטית לתשלום ההיטל מוטלת על המעסיקים ולא על העובדים הזרים. בית המשפט ציין כי אף אם עשויה להיות פרשנות נוספת לסעיף, הרי שבהתאם לכללי הפרשנות המקובלים והחזקה הפרשנית בדבר הרמוניה נורמטיבית, יש לאמץ את הפרשנות המקיימת את הוראת סעיף 45 לחוק ההבראה לצד הוראת סעיף 25.1 לאמנת המס, על פני פרשנות היוצרת סתירה ביניהן.

בית המשפט קמא קבע כי די בטעמים אלה, לא כל שכן במשקלם המצטבר, כדי להביא לדחיית טענת המערערות לפיה דין החיוב בהיטל להתבטל מאחר שהוא סותר את הוראת סעיף 25.1 לאמנת המס.

10. חרף מסקנה זו, דן בית המשפט קמא בטענת המערערות גם לגופה. בתוך כך, ציין בית המשפט כי טענת המערערות לפיה חיובן בהיטל מפר את איסור ההפליה הקבוע בסעיף 25.1 לאמנה נשענת על הטענה העובדתית כי ההיטל, או למצער חלקו, מגולגל לעובדים הזרים ומביא להפחתה בשכרם. אף על פי כן, המערערות לא הניחו תשתית עובדתית שדי בה כדי לבסס טענה זו. לעניין זה, הבהיר בית המשפט כי חו"ד מואב, עליה התבססו המערערות להוכחת טענתן, כלל אינה מתימרת להניח תשתית עובדתית המוכיחה את טענת הגלגול, אלא כל שהיא מציגה הוא תיאוריה כלכלית בסיסית לפיה השתת מס על מעסיקים גורמת לחלוקת נטל המס בינם לבין העובדים. ואולם, לא ניתן לבסס מסקנה משפטית על תיאוריה כלכלית המנותקת מעובדות המקרה הקונקרטי הנבחן. בהקשר זה, הדגיש בית המשפט כי במסגרת חוות הדעת לא נערכה כל בחינה אמפירית המבוססת על נתונים קונקרטיים שיכולים לאשש או להפריך את הטענה כי שכר העובדים הזרים ירד בפועל כתוצאה מהטלת ההיטל. עוד צוין כי מאחר שמדובר במערערות שקיימות מזה תקופה ארוכה, ובשים לב לכך ששיעור ההיטל השתנה במהלך השנים, לא הייתה מניעה לספק למומחה מטעמן מאגר נתונים רחב לצורך ביסוס המסקנות בחוות דעתו. בית המשפט אף הוסיף כי הימנעות המערערות מהצגת ראיות ונתונים קונקרטיים לצורך עריכת חוות הדעת מטעמן, מקימה לחובתן חזקה שבעובדה

כי היה באותן ראיות כדי לפעול לרעתן, ולהראות כי העלאת שיעור ההיטל במהלך השנים לא גולגלה בפועל לשכר העובדים הזרים. משכך, נקבע כי המערערות לא עמדו בנטל להוכיח כי ההיטל גולגל לשכרם של העובדים הזרים.

בהמשך לכך, קבע בית המשפט כי המערערות לא הצליחו לסתור את החזקה שנקבעה בעניין בוכריס, לפיה הוראת סעיף 45(ב) לחוק הבראה – האוסרת על גלגול ההיטל לעובדים הזרים – נאכפת על ידי רשויות החוק. בית המשפט הבהיר כי ניסיון של המערערות לתמוך טענה זו בעדויות נציגי רשות המסים לא יכול לעמוד, שכן אין זה מתפקידה של רשות המסים לבחון האם הן ממלאות אחר חובותיהן החוקיות כמעסיקות עובדים זרים. לעומת זאת, היה על המערערות להוכיח כי הממונה על זכויות העובדים הזרים בתחום דיני העבודה (הפועל מכוח סעיף 1 כב לחוק עובדים זרים, התשנ"א-1991) אינו אוכף את החוק – וזאת לא הוכיחו המערערות.

11. משם, עבר בית המשפט קמא לדון בטענת המערערות כי חיובן בהיטל מפר את הוראת סעיף 25.3 לאמנת המס, שכן משמעותו הכלכלית היא אי-התרה של ניכוי חלק מהוצאות השכר של העובדים הזרים באופן המפלה לרעה מעסיקים של עובדים זרים בהשוואה למעסיקים של עובדים מקומיים. בית המשפט קבע כי גם דינה של טענה זו להידחות. ראשית, ציין בית המשפט כי טענה זו אינה יכולה לדור בכפיפה אחת עם טענת המערערות ביחס לגלגול ההיטל לכתפי העובדים הזרים. זאת מאחר שבעוד שבבסיס הטענה להפליית העובדים הזרים ניצבת ההנחה כי מבחינה כלכלית הם שנושאים בפועל בתשלום ההיטל, הרי שבבסיס הטענה להפליית המעסיקים ניצבת ההנחה כי דווקא המעסיקים הם אלה שנושאים בתשלום ההיטל, ולכן מצבם זהה למי שלא הותר לו לנכות את מלוא הוצאות השכר של עובדיו. המדובר בטענות עובדתיות סותרות, ודי בכך כדי לדחות את טענת המערערות. יתרה מכך, בית המשפט הדגיש כי לגישת המערערות תוצאת הטלת ההיטל מביאה לאי-התרה בניכוי של חלק מהוצאות השכר, ואולם לא הוכח מהו חלק זה. על כן, מצא בית המשפט כי משלא עלה בידי המערערות להוכיח את שיעור ההפליה הנטען לפי סעיף 25.3 לאמנה, יש לדחות את טענתן.

עוד קבע בית המשפט כי טענת המערערות אף אינה נתמכת בלשון הסעיף, ממנה עולה כי הוא עוסק בהתרת ניכוי הוצאה, בעוד בענייננו לא מדובר בניכוי הוצאה כי אם בהטלת היטל. כך גם, מלשון הסעיף עולה כי הוא עוסק בתשלום המשולם לתושב החוץ, בעוד בענייננו מדובר בתשלום היטל המשולם למדינה. בית המשפט הוסיף כי הפרשנות שמייחסות המערערות לסעיף 25.3 לאמנה היא מאולצת ודחוקה, וכי לו ביקשו מנסחי האמנה למנוע מיסוי עקיף של צריכת שירותים של תושבים זרים בישראל – הם היו עושים

כן באופן ישיר. זאת ועוד, בית המשפט קבע כי טענת המערערות אף אינה עולה בקנה אחד עם תכלית הוראת סעיף 25.3 לאמנה, אשר נועדה למנוע הפליה ספציפית הנובעת מכך שמדינות מסוימות מתירות ניכוי של הוצאות ריבית, תמלוגים וכיוצא בזאת, אשר שולמו לתושב המדינה, אך מטילות מגבלות על ניכוי הוצאות כאמור כאשר מדובר בתושב חוץ. בית המשפט סבר כי תכלית זו אינה מתקיימת בענייננו שכן הוצאות השכר של עובדים זרים, לרבות ההיטל, מותרות בניכוי לצורך חישוב הכנסתן החייבת של המערערות, בדיוק כפי שמותרות בניכוי הוצאות השכר של העובדים המקומיים. בית המשפט הדגיש כי אין בחוק בישראל הוראות המבחינות בין ניכוי הוצאות השכר של עובד זר לעומת עובד מקומי.

כן ציין בית המשפט קמא כי טענת המערערות בדבר הפלייתן אף אינה מתיישבת עם קביעתו של בית משפט זה בע"א 4946/16 טעד נ' פקיד שומה אשקלון (12.9.2017), לפיה ההיטל נועד לאזן את השלכותיה הכלכליות השליליות של העסקת עובדים שאינם אזרחי ישראל או תושביה, והוא בגדר פגיעה הולמת המשרתת היטב את תכליתו – שהיא השתת העלויות החיצוניות הכרוכות בהעסקתם של עובדים זרים על הנהנה מפעולה זו. אשר על כן, דחה בית המשפט את טענת המערערות גם ביחס לסעיף 25.3 לאמנת המס.

12. לבסוף, דן בית המשפט קמא בטענות המערערות לאכיפה בררנית ולהפלייתן לרעה לעומת חברות כוח אדם אחרות המעסיקות עובדים זרים בענף הבנייה, עמן חתמו המשיבים על הסכמי פשרה. תחילה, הבהיר בית המשפט כי בהתאם להלכה הפסוקה, טענת אכיפה בררנית תתקבל רק במקרים חריגים ויוצאי דופן. כך, אין די בהצגתם של מקרים בודדים בהם הייתה סטייה ממדיניות אחידה ועקבית של רשות המסים כדי לבסס טענה זו, אלא יש להראות כי מדיניות הרשות אינה אחידה או אינה ברורה. בענייננו, הגיע בית המשפט קמא למסקנה כי לרשות המסים מדיניות עקבית וברורה בהוצאת שומות מס בגין ההיטל על העסקת עובדים זרים. על כך למד בית המשפט ממספרם הרב של ערעורי המס שהתנהלו בעניין זה, המלמדים כי לנישומים רבים הוצאו שומות זהות לאלה שהוצאו למערערות.

עוד מצא בית המשפט כי גם בהסכמי הפשרה עליהן ביססו המערערות את טענתן, לא סתתה רשות המסים ממדיניות זו. לעניין זה, קיבל בית המשפט את עדויותיהם של המצהירים מטעם המשיבים ביחס להסכמים אלה, וקבע כי אלה לא נסתרו גם בחקירתם. בתוך כך, ביחס לחברה אחת עמה נחתם הסכם פשרה נמצא כי לא הופחתה קרן ההיטל בו חויבה, אלא רק הריבית על הקרן, וזאת בשל קיומם של שיקולים לבר-שומתיים. בית המשפט ציין כי על פי הפסיקה, כאשר פקיד השומה מגיע להסכם פשרה

כולל המביא בחשבון שיקולים שונים, מסתיימת הזהות הנקודתית ונשמט הבסיס להשוואה. בדומה, ביחס לשתי חברות נוספות עמן נחתמו הסכמי פשרה, נמצא כי לא היה במסגרתם ויתור כלשהו מצד פקידי השומה על קרן חוב ההיטל בו הן חויבו.

אשר לחברה הרביעית שנזכרה בטיעוני המערערות, נמצא כי העיקרון עליו התבסס הסכם הפשרה עמה – לפיו נגרעו מבסיס ההכנסה ששימשה לצורך קביעת גובה ההיטל רק הכנסה ששולמה לעובדים זרים ששכרם עמד על פעמיים השכר הממוצע במשק או יותר – אכן משקף את הדין (בהיותו תואם את הוראת סעיף 44(א)(5) לחוק ההבראה, המחריגה מהגדרת "עובד זר" עובד שמשולמת לו משכורת חודשית בסכום השווה לפעמיים השכר הממוצע בשוק או למעלה מזה). בית המשפט ציין כי אומנם מעדות המצהיר מטעם המשיבים עולה כי בעת יישום עקרון זה בקביעת הסכומים הקונקרטיים בהסכם הפשרה נפלה טעות חישובית שהביאה להפחתה יתרה בשיעור ההיטל בו חויבה החברה. יחד עם זאת, משמצא בית המשפט כי יש לקבל את טענת המשיבים כי מדובר בטעות ולא בסטייה מכוונת מהוראות הדין, נקבע כי אין מקום להנציח את הטעות ולהחיל אותה גם על המערערות. בשולי הדברים, דחה בית המשפט את טענת המערערות לפיה המשיבים לא הביאו לעדות את הגורמים הרלוונטיים מטעמם, אשר היו מעורבים בחתימה על הסכמי הפשרה. זאת, משנמצא כי העדים שהעידו מטעם המשיבים הכירו את ההסכמים המדוברים ואת פרטיהם.

על רקע האמור, דחה בית המשפט את הערעורים וחייב את המערערות בהוצאות המשיבים בסך של 50,000 ש"ח.

עיקרי טענות המערערות

13. בערעוריהן, חזרו המערערות על הטענות שהעלו לפני בית המשפט קמא, וגורסות כי היה מקום לקבלן. בכל הנוגע לאיסור ההפליה הקבוע בסעיף 25.1 לאמנת המס, נטען כי המערערות הוכיחו כי הטלת ההיטל על מעסיקים מביאה להפליה אסורה של העובדים הזרים, בניגוד להוראת הסעיף. לגישת המערערות, טענה זו הוכחה כנדרש באמצעות חו"ד מואב, שהראתה כי מבחינה כלכלית ההיטל מגולגל לכתפיהם של העובדים הזרים, ומביא להגדלת שיעור המס האפקטיבי המוטל עליהם לעומת עובדים ישראלים באותן נסיבות. לעניין זה, מציינות המערערות כי חו"ד מואב היא היחידה שעמדה לנגד עיניו של בית המשפט קמא, ולכן היה עליו להעניק לה משקל משמעותי יותר.

כן סבורות המערערות כי בית המשפט קמא שגה בהעניקו משקל נמוך לחוות הדעת מאחר שהיא לא התבססה על בחינה אמפירית של נתוני המערערות אלא על תיאוריה כלכלית. לטענתן, הפסיקה כבר הכירה בעבר באפשרות להוכיח טענת גלגול מס באמצעות תיאוריות כלכליות, וזאת לנוכח הקשיים המשמעותיים הטמונים בהוכחת טענה כאמור באמצעות נתונים עובדתיים.

המערערות מוסיפות וטוענות כי בית המשפט קמא שגה בקביעתו כי סעיף 25.1 לאמנת המס קובע איסור הפליה על בסיס אזרחות ולא על בסיס תושבות, שכן קביעה זו מרוקנת את הסעיף מתוכן. כך גם נטען כי בניגוד לקביעת בית המשפט קמא, המערערות לא נדרשות להוכיח מהו שיעור ההיטל שמגולגל בפועל לעובדים הזרים, שכן סעיף 25.1 לאמנת המס אוסר הפליה נגד עובדים זרים באופן כללי וגורף ואין כל חשיבות לשאלה מהו שיעורה. עוד גורסות המערערות כי לא היה מקום לייחס משקל לעובדה שהן לא שילמו בפועל את ההיטל. לדידן, מאחר שחבותן בהיטל שנויה במחלוקת משפטית, לא היה עליהן לשלמו. לעניין זה, הן מוסיפות כי אין חשיבות לשאלה אם ההיטל שולם בפועל או לא, אלא רק לשאלה האם הטלתו עומדת בסתירה לסעיף איסור ההפליה שבאמנה; וכי ממילא לאחר מתן פסק הדין הן העבירו לרשות המסים את סכום ההיטל.

לצד דברים אלה, מוסיפה לו-באן כי לא ניתן ללמוד מעניין בוכריס לענייננו. זאת, שכן בשונה מעניין בוכריס, במקרה דנן הוכח באמצעות חו"ד מואב כי ההיטל מגולגל בפועל לכתפי העובדים הזרים; וכי מאחר שהגלגול נגרם כתוצאה מ"כוחות השוק", אין לרשויות יכולת ממשית לאכוף את איסור הגלגול הקבוע בסעיף 45(ב) לחוק ההבראה. עוד מדגישה לו-באן כי פסק הדין בעניין בוכריס ניתן לפני שנים רבות, וכי היום כבר ברור שההיטל כשל מלהשיג את מטרתו והגיעה העת להכיר בעוול שהוא גורם. דקל וצ.ג.י מוסיפות מצדן כי בית המשפט שגה בקביעתו כי בהינתן סעד לעובד הזר נגד הפרה, לא ניתן לומר כי הטלת ההיטל יוצרת הפליה אסורה. עוד הן טוענות כי קביעת בית המשפט לפיה מן הראוי היה שהעובדים הזרים יטענו נגד ההיטל ככל שהם אלה שנושאים בו, מתעלמת מטענת המערערות לפיה רק חלק מההיטל מגולגל אליהם; וכן כי בית המשפט טעה בקביעתו כי לשון סעיף 25.1 לאמנה עוסקת אך בחבות המשפטית לשאת בהיטל ולא בחבות הכלכלית.

14. באשר לאיסור ההפליה הקבוע בסעיף 25.3 לאמנת המס, טוענות המערערות כי הן הוכיחו באמצעות חו"ד פניני כי הטלת ההיטל על העסקת עובדים זרים מביאה לתוצאה השקולה לאי-התרת ניכוי חלק משכרם של העובדים הזרים, ובכך מנוגדת להוראת הסעיף. טענה זו נתמכה, כך נטען, גם בעדויותיהם של נציגי המשיבים, אשר

הודו כי הטלת ההיטל מביאה לתוצאה זהה מבחינה מתמטית לאי-הכרה בחלק מהוצאות השכר של העובדים הזרים. בנוסף, לשיטת המערערות, אין בסיס לקביעתו של בית המשפט קמא לפיה מדובר בטענה עובדתית הסותרת את טענתן לגלגול ההיטל לעובדים הזרים. זאת, שכן רק חלק מההיטל מגולגל לעובדים הזרים, כך שאת חלקו האחר סופג המעסיק.

עוד מוסיפות המערערות כי בניגוד לקביעת בית המשפט קמא, גם במקרה זה הן לא נדרשו להוכיח את שיעור ההפליה הנטען, שכן בדומה לסעיף 25.1 לאמנה, סעיף 25.3 לאמנה אוסר על הפליה באופן גורף ואין צורך בהוכחה מדויקת של שיעורה. כן טוענות המערערות כי שגה בית המשפט קמא בקביעתו כי פרשנותן לסעיף מאולצת ודחוקה, שכן מבחינה מהותית נועד הסעיף למנוע הפליה בין מעסיקים בדרך של אי-התרת הוצאות בניכוי. משכך, הואיל והטלת ההיטל מביאה מבחינה כלכלית לתוצאה זהה לזו שנובעת מאי-התרת הוצאה בניכוי, הרי שהיא עומדת בניגוד להוראת הסעיף.

15. לבסוף, גורסות המערערות כי היה מקום לקבל את טענתן בדבר אכיפה בררנית ומפלה של ההיטל מצד המשיבים. לטענתן, הן הציגו בפני בית המשפט קמא מקרים שונים בהם הגיעה רשות המסים לפשרות מקלות עם חברות אחרות המעסיקות עובדים זרים בענף הבניין והפחיתה את חובותיהן בגין תשלום ההיטל, בנסיבות דומות לאלה של המערערות. עוד טוענות המערערות בהקשר זה כי המשיבים נמנעו מלהעיד עדים רלוונטיים, וחלף זאת בחרו להעיד גורמים שונים שכלל לא היו מעורבים בעריכת הסכמי הפשרה האמורים. לגישת המערערות, הימנעות זו של המשיבים פועלת לחובתם.

על רקע זה, מבקשות המערערות כי נקבל את ערעוריהן ונורה על ביטול ההיטל שהוטל עליהן ביחס לשנות המס 2012-2014.

16. בשולי הדברים, מוסיפה לו-באן טענה חלופית לפיה יש להורות על הפחתה של 885,029 ש"ח מסכום השומה שנקבעה לה (במונחי קרן), וזאת משנפלה טעות באופן חישוב חבותה בהיטל. לו-באן מבססת טענה זו על הוראת סעיף 44(א)(5) לחוק ההבראה, אשר כזכור מחריגה מהגדרת "עובד זר" עובד שמשולם לו שכר השווה לפעמיים השכר הממוצע בשוק או יותר. לטענת לו-באן, הוראה זו הביאה את רשות המסים להגיע להסכמות עם חברת עמלים משאבי אנוש בע"מ (אשר ערעורה על שומת המס שנקבעה לה נידון בבית המשפט קמא יחד עם ערעוריהן של המערערות במסגרת ע"מ 25542-02-18. להלן: עמלים); והסכמות אלה הביאו בסופו של דבר לתיקון השומה שנקבעה לעמלים לאחר מתן פסק הדין קמא. לו-באן טוענת כי בדומה לעמלים, גם היא הגיעה

להסכמה עם המשיבים על תיקון השומה לאחר מתן פסק הדין עקב חישוב שגוי של שיעור ההיטל בו חויבה, ואולם כאשר פנתה למשיבים בתום ההליך כדי שההסכמה עמה תיושם כמו שנעשה ביחס לעמלים, היא נתקלה לפתע בסירוב. כן מציינת לו-באן כי הטעם לכך שלא הציגה טענה זו בסיכומיה בהליך קמא הוא ההסכמה הברורה אליה הגיעה עם המשיבים, אשר לא הייתה כל אינדיקציה שלא תקוים על ידיהם. אשר על כן, סבורה לו-באן כי יש לחייב את המשיבים בתיקון השומה שנקבעה לה כך שיופחת ממנה הסכום האמור אשר נגבה ביתר.

דקל וצ.ג.י מצדן מבקשות כסעד חלופי כי נורה על ביטול הקנסות שהוטלו עליהן ביחס לשומות שבמחלוקת, וכן על הפחתה של מחצית משיעור הריבית ששולמה על ידיהן, וזאת בדומה למה שקבע בית המשפט המחוזי בפסק דינו בע"מ (תל אביב-יפו) 51463-01-14 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון (18.2.2021).

עיקרי טענות המשיבים

17. המשיבים סומכים ידיהם על פסק הדין קמא ועל נימוקיו, וסבורים כי יש להותירו על כנו. לגישתם, ערעורי המערערות נעדרים בסיס עובדתי מינימלי, והטענות המשפטיות המועלות בהם מנוגדות לפסיקתו של בית משפט זה ואינן תואמות את הפרשנות המקובלת בעולם לאמנת המודל, עליה מבוססות אמנות המס עם מדינות המוצא.

18. ביתר פירוט, בכל הנוגע לסעיף 25.1 לאמנת המס, טוענים המשיבים כי צדק בית המשפט בקביעתו כי הבחנה על בסיס תושבות אינה מהווה הפליה המנוגדת להוראת הסעיף. לגישתם, מסקנה זו עולה בקנה אחד הן עם לשון הסעיף המקביל באמנת המודל (סעיף 24.1 לאמנת המודל), והן עם הפרשנות הבינלאומית שניתנה לסעיף זה. בנוסף, לטענת המשיבים צדק בית המשפט בקובעו כי בעצם העובדה שהמערערות לא שילמו את ההיטל בפועל יש כדי להצדיק את דחיית ערעוריהן. המערערות אומנם טוענות כי לעניין זה אין חשיבות במישור הכללי – ואולם, הערעור אינו עוסק בשאלה התיאורטית בדבר ההשלכה של מס המוטל על מעסיק על שכר העובדים או במשמעויות המקרו-כלכליות של הטלת ההיטל על המעסיקים, אלא הוא עוסק במקרה הקונקרטי שבו המערערות לא שילמו את ההיטל ולכן בהכרח לא גלגלו אותו לשכר העובדים הזרים, כפי שהן מנסות לטעון. עוד טוענים המשיבים בהקשר זה כי אין לקבל את טענת המערערות לפיה הן נמנעו מתשלום ההיטל בשל קיומה של מחלוקת משפטית. לשיטתם, המערערות

עשו דין לעצמן ולא שילמו את ההיטל בו הן חייבות, וזאת חרף קביעות בית משפט זה בעבר לעניין חבות המעסיקים בתשלום ההיטל.

המשיבים מוסיפים וטוענים כי טענת הגלגול עליה מבקשות המערערות להתבסס היא טענת הגנה אשר נועדה למנוע מנישום ששילם מס ביתר תוך שגלגל אותו על לקוחותיו לזכות להשבתו מהרשות, וכך להתעשר שלא כדין. על כן, טענה זו לא יכולה לעמוד לנישום שגלגל את המס המוטל עליו על אחר. לגישת המשיבים, הגנת הגלגול למעשה מלמדת, כפי שמצא גם בית המשפט קמא, כי ההצדקה לגבות היטל ממעסיק שגלגל אותו לשכר עובדיו גדולה יותר מההצדקה לגבות אותו ממעסיק שלא גלגל את ההיטל כאמור. בהמשך לכך, מדגישים המשיבים כי אין בפי המערערות כל הסבר מדוע יש לאפשר מצב בו דווקא מי שהפר את החוק וגלגל את ההיטל לכתפי העובדים הזרים, בניגוד לאיסור המפורש הקבוע בסעיף 45(ב) לחוק ההבראה, ייחנה מפירות הפרתו ויזכה למתן הקלה במס, לעומת מי שפעל כחוק ולא גלגל את ההיטל.

אם בכך לא די, המשיבים טוענים כי ממילא לא עמדו המערערות בנטל להוכיח כי גלגלו את ההיטל לעובדים הזרים. כך, נטען כי בית המשפט קמא לא קיבל את מסקנותיה של חו"ד מואב, מאחר שזו התבססה רק על תיאוריה כלכלית ולא בחנה את עובדות המקרה הקונקרטי. לעניין זה, מציינים המשיבים כי אין ממש בטענת המערערות לפיה הפסיקה הכירה באפשרות להוכיח את טענת הגלגול באמצעות תיאוריות כלכליות בלבד. נהפוך הוא – בית משפט זה קבע בהזדמנויות שונות כי לא ניתן להסתפק בתיאוריה כלכלית כדי להוכיח טענה זו. עוד נטען כי אין יסוד לגישת המערערות לפיה אין חשיבות להוכחת שיעור ההיטל שמגולגל בפועל לעובדים הזרים, שכן אם מדובר בשיעורים זניחים לא ניתן יהיה לקבוע שההיטל יוצר הפליה כזו שתצדיק ביטול חקיקה ראשית של הכנסת. מעבר לכך, נטען כי המערערות אף לא הוכיחו את טענתן כי רשויות החוק נמנעות מלאכוף את איסור הגלגול הקבוע בסעיף 45(ב) לחוק ההבראה, ובהתאם לפסק הדין בעניין בוכריס – די בכך כדי לדחות את טענתן להפליה מכוח סעיף 25.1 לאמנת המס.

19. באשר לטענת המערערות לעניין סעיף 25.3 לאמנה, מציינים המשיבים כי סעיף זה קובע כי תשלומים שמשלם מעסיק במדינה אחת לתושב של מדינה אחרת יהיו ניתנים לניכוי לפי אותם תנאים כאילו שולמו לתושב המדינה הראשונה. בענייננו אין חולק ששכרם של העובדים הזרים, כמו גם ההיטל עצמו, מותרים לניכוי כהוצאה, ולכן מתקיימת הוראת הסעיף. עוד מוסיפים המשיבים כי צדק בית המשפט בקובעו כי טענת המערערות לעניין זה אינה מתיישבת עם טענתן מכוח סעיף 25.1 לאמנת המס, שכן אם



המערערות גלגלו את ההיטל על שכר העובדים הזרים כנטען על ידיהן – ברי כי הן גם ניכו אותו כהוצאה.

גם לגופו של עניין, המשיבים סבורים כי בית המשפט צדק בקביעתו כי הוראת הסעיף מתייחסת רק להתרת הוצאה ולא להטלת מס עקיף על מעסיקים. כך גם עולה לגישתם מדברי ההסבר לסעיף המקביל באמנת המודל (סעיף 24.4 לאמנת המודל), לפיהם ההוראה נועדה למנוע מצב שבו מדינה תתיר ניכוי הוצאות מסוימות מקום בו שולמו לתושב המדינה, אך תציב מגבלות על ניכוי של הוצאות אלה מקום בו ההוצאה שולמה למי שאינו תושב. כן נטען כי סעיף 25.3 לאמנה עוסק בתשלומים המשולמים למי שהוא "תושב חוץ", ועל כן הוא כלל אינו רלוונטי ביחס להיטל המשולם למדינה.

20. זאת ועוד, לשיטת המשיבים אין הצדקה להתערב בקביעותיו העובדתיות של בית המשפט קמא כי לרשות המסים מדיניות ברורה ואחידה בכל הנוגע לאכיפת תשלום ההיטל, וכי המערערות לא הופלו לרעה ביחס לנישומים אחרים. אשר למקרים הספציפיים עליהן מבססות המערערות את טענותיהן בהקשר זה, נטען כי כפי שקבע בית המשפט קמא – אין בהם כדי להצביע על סטייה ממדיניותה העקבית והאחידה של רשות המסים. המשיבים מוסיפים כי העדים שהעידו מטעמם ביחס למקרים אלה שימשו בתפקידים בכירים של סגן פקיד שומה, הכירו את ההסכמים שנחתמו, וידעו להעיד על אודותיהם. משכך, לא ניתן לומר כי הם אינם עדים רלוונטיים, וממילא לא הציגו המערערות כל ראיה הסותרת את עדויותיהם.

21. לבסוף, מתייחסים המשיבים גם לטענתה החלופית של לו-באן לפיה יש להפחית את השומה שנקבעה לה. לדידם, מדובר בטענה שהועלתה בקצרה בנימוקי הערעור (מבלי שהועלתה קודם לכן במסגרת ההשגה על השומה); ולו-באן לא חזרה עליה לאורך ההליך ולא הניחה כל תשתית עובדתית להוכחתה. כן טוענים המשיבים כי בניגוד לנטען, הם לא הגיעו להסכמה כלשהי עם לו-באן בנושא, ולא בכדי היא לא הציגה כל ראיה התומכת בקיומה של הסכמה כאמור.

בכל הנוגע להסכמות אליהן הגיעו המשיבים עם עמלים, נטען כי בשונה מלו-באן, עמלים העלתה את הטענה האמורה כבר בשלב ההשגה על השומה; המגעים בין הצדדים החלו עוד לפני מתן פסק הדין; והצדדים הגיעו להסכמות עקרוניות בדבר המחלוקות העובדתיות ביניהם במהלך ניהול התיק. לעומת זאת, פנייתה של לו-באן למשיבים ארעה רק לאחר מתן פסק הדין, ומבלי שלו-באן הציגה כל תשתית עובדתית

להוכחת טענותיה. כן מציינים המשיבים כי שיעור ההפחתה לו טוענת לו-באן, העומד על 40%, עולה בהרבה על שיעור ההפחתה שנקבע בעניין עמלים, שעמד על 15% בלבד.

22. בסיכומי התשובה שהגישו המערערות, נטען בין היתר כי במסגרת תיקון מס' 20 לחוק ההכרעה בוטל ההיטל באופן גורף החל מיום 1.1.2022. לשיטתן, מדובר בעדות ניצחת לאופיו הבעייתי של ההיטל ולכישלוננו בהשגת המטרה לשמה הוטל. על כן, על אף שהביטול אינו חל במישרין על עניינן, סבורות המערערות כי יש להתחשב בו בעת ההכרעה בערעורים דנן.

דיון והכרעה

23. לאחר שנתנו דעתו לטענות הצדדים בכתב ובעל-פה, הגענו למסקנה כי יש לדחות את הערעור ולאמץ את פסק דינו של בית המשפט קמא, בהתאם לסמכותנו לפי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (שהוחלפה בתקנה 148(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018). זאת, מששוכנענו כי אין מקום להתערב בממצאים העובדתיים שקבע בית המשפט המחוזי בפסק דינו; כי ממצאים אלה תומכים במסקנות המשפטיות שאליהן הגיע בית המשפט; וכי לא נפלה בפסק הדין טעות שבחוק. בתמצית, נתייחס להלן למספר נקודות עיקריות שעלו בטענות הצדדים.

24. הטענה העיקרית עליה מתבססות המערערות בערעוריהן היא כי מאחר שההיטל המוטל על מעסיקים לפי סעיף 45(א) לחוק ההכרעה מגולגל מבחינה כלכלית לכתפיהם של העובדים הזרים, באופן שמביא להפחתה בשכרם – הטלתו יוצרת הפליה בין העובדים הזרים לבין העובדים הישראלים ובכך מפרה את סעיף 25.1 לאמנת המס. כפי שציינן בית המשפט קמא בפסק דינו, טענה זו לוקה במספר כשלים:

(-) ראשית, אין חולק כי המערערות לא שילמו את ההיטל בזמן אמת. במצב דברים זה, ברור כי לא יכולה לעמוד להן הטענה כי הן אכן גלגלו אותו בפועל לשכרם של העובדים הזרים. זאת, שכן אם המערערות בעצמן לא נשאו בזמן אמת בכל הוצאה בגין ההיטל, הרי שהוצאות השכר של העובדים הזרים אותם הן העסיקו בתקופה הרלוונטית לא גדלו בעקבות הטלתו, ומשכך לא היה כל טעם להפחית את שכרם (או במילים אחרות "לגלגל" את ההיטל, שלא שולם, לכתפי העובדים הזרים). ככל שהמערערות בכל זאת הפחיתו את שכרם של העובדים הזרים בעקבות הטלת ההיטל ובמקביל נמנעו מלשלמו, הרי שאז הן "נהנו" פעמיים: מצד אחד הן הפחיתו את הוצאות השכר של העובדים הזרים ומצד שני הן הותירו את כספי ההיטל – אותם הם

כבר גבו לכאורה מהכנסותיהם של העובדים הזרים – בידיהן. במצב זה, על אחת כמה וכמה שאין הצדקה לפטור אותן מתשלום ההיטל.

(-) שנית, אף אם נקבל את טענת המערערות לפיה אין חשיבות לשאלה האם הן שילמו את ההיטל בזמן אמת או במועד מאוחר יותר, הרי שגם אז מתעוררים קשיים לא מבוטלים בטענתן. כך, ככל שהמערערות אכן גלגלו את ההיטל לפתחם של העובדים הזרים, כך שהאחרונים הם שנשאו בפועל בנטל הכלכלי לתשלומם, איזו הצדקה יש להורות כעת על ביטול ההיטל למפרע ועל השבתו לידי המערערות? במצב זה, בו המערערות כלל לא נשאו בעצמן בנטל הכרוך בהיטל אלא גבו אותו, גם אם בעקיפין, מהכנסותיהם של העובדים הזרים, השבת כספי ההיטל לידיהן לא רק שתביא להתעשרותן שלא כדין, אלא שהיא לא תספק כל מענה להפליה הנטענת של העובדים הזרים – הפליה אשר עליה מבססות המערערות מלכתחילה את זכותן להשבה. לכך יש להוסיף כי ככל שאכן נכונה טענת המערערות לפיה ההיטל גולגל לשכרם של העובדים הזרים, פועל יוצא של טענה זו הוא שהמערערות פעלו בניגוד לאיסור המפורש הקבוע בסעיף 45(ב) לחוק הבראה, לפיו "ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין, מהכנסה של העובד הזר". על כן, ככל שתתקבל טענתן ויבוטל ההיטל שהוטל עליהן, הרי שהמשמעות היא שדווקא מעסיק שהפר את החוק יזכה להטבה לעומת מעסיק שפעל כדין ונשא בעצמו בתשלום ההיטל. תוצאה זו אין לקבל.

25. גם את הטענה החלופית של המערערות – לפיה הטלת ההיטל עומדת בניגוד לסעיף 25.3 לאמנת המס – יש לדחות. בפרט, מקובלת עלינו קביעת בית המשפט קמא לפיה אין בסעיף זה כדי לאסור על הטלת כל מיסוי עקיף על העסקת עובדים זרים, אלא הוא נועד למנוע מצב בו תשלומים מסוימים שמשלם המעסיק לעובד המקומי יותרו בניכוי, בעוד שתשלומים זהים המשולמים לעובד זר – לא יותרו בניכוי.

כך גם יש לדחות את טענות המערערות בדבר אכיפה בררנית של רשות המסים ביחס להיטל. בית המשפט קמא בחן כל אחד מארבעת המקרים שהביאו בפניו המערערות לצורך ביסוס טענתן זו, וקבע, בהתבסס על הראיות והעדויות שהוצגו לפניו, כי במקרים אלה לא סתתה רשות המסים ממדיניותה האחידה ביחס לגביית ההיטל ממעסיקים. המערערות לא הציגו טעם שיש בו כדי להצדיק התערבות בקביעות אלה.

26. לסיום, יובהר כי לא ראינו לקבל את טענת לו-באן להורות על הפחתת השומה שנקבעה בעניינה בשל החריג הקבוע בסעיף 44(א)(5) לחוק הבראה. מטענותיה של לו-באן לעניין זה עולה כי אין היא מתיימרת לטעון שהיא הציגה ראיות המוכיחות כי היא

אכן שילמה למי מהעובדים הזרים שהועסקו אצלה בשנות המס הרלוונטיות שכר השווה לפעמיים השכר הממוצע בשוק או למעלה מכך, באופן המצדיק את הפחתת סכום השומה שנקבעה בעניינה. טענתה של לו-באן להפחתת השומה מבוססת באופן בלעדי על קיומה של הסכמה נטענת עם נציגי רשות המסים לתיקון השומה לאחר מתן פסק הדין בעניינה. ואולם, משפטיה של הסכמה זו לא הובהרו די הצורך, ומשלו-באן לא הציגה כל ראיה המבססת קיומה של הסכמה כאמור, אין מנוס מדחיית הטענה.

כן יובהר כי לא מצאנו הצדקה למתן הסעד החלופי שביקשו דקל וצ.ג.י, לפיו יבוטלו הקנסות שהוטלו עליהן ותופחת מחצית משיעור הריבית. זאת, בין היתר בהתחשב בכך שהמחלוקת המשפטית אשר בגינה טוענות המערערות כי הן נמנעו מלשלם את ההיטל, היא מחלוקת עקרונית בדבר חוקיות ההיטל הקבוע בחקיקה ראשית (כשונה ממחלוקת פרטנית בנוגע לשומה ספציפית), ובשים לב לכך שמחלוקת זו כבר נדונה ברובה והוכרעה בעבר בניגוד לעמדת המערערות במסגרת פסק דינו של בית משפט זה בעניין בוכריס.

27. 107 דבר: הערעורים נדחים. המערערות יישאו בהוצאות המשיבים ובשכ"ט עו"ד במסגרת הליך זה בסכום כולל של 70,000 ש"ח בהתאם לחלוקה הבאה: לו-באן תישא בסך של 35,000 ש"ח ודקל וצ.ג.י. יישאו, ביחד ולחוד, בסך של 35,000 ש"ח (וזאת בנוסף על ההוצאות שנפסקו לחובתן במסגרת ההליך קמא).

ש ו פ ט ת

הנשיאה א' חיות:

אני מסכימה.

ה נ ש י א ה

השופטת י' וילנר:

אני מסכימה.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ר' רונן.

ניתן היום, ה' בחשוון התשפ"ג (30.10.2022).

שופטת

שופטת

הנשיאה