



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 54158-02-22 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

לפני כבוד השופט אבי גורמן

דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ

המערערת

ע"י ב"כ עו"ד יצחק בורובסקי

נגד

פקיד שומה פתח תקווה

המשיב

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

פסק דין

מבוא:

1. לפניי ערעור שהגישה דב שמירה ניקיון וכח אדם בע"מ (להלן: "המערערת") בהתאם להוראות סעיף 153 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), נגד שומה בצו של פקיד שומה פתח תקווה (להלן: "המשיב") ביחס לשנות המס 2016-2018 (להלן: "שנות המס שבמחלוקת").
צו השומה שהוציא המשיב עוסק בהיטל עובדים זרים שהושת מכוח הוראות סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן ובהתאמה: "ההיטל" או "היטל עובדים זרים"; ו- "חוק ההבראה").
2. המחלוקת העיקרית בין הצדדים סובבת שאלה ממוקדת: חישוב נקודות הזיכוי שהיה על המערערת לקחת בחשבון בעת ביצוע ניכוי המס במקור משכרם של "עובדים זרים" שהעסיקה.
המערערת חישבה את נקודות הזיכוי כך שהתייחסה אל "העובדים הזרים" כאל תושבי ישראל, והעניקה להם על כן נקודות זיכוי בהתאם. המשיב סבור כי מדובר בהתנהלות שאינה הולמת את הוראות הדין, וכי בהתאם לדין הברור והמפורש – העובדים הזרים שהעסיקה המערערת אינם זכאים לנקודות הזיכוי שזו העניקה להם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-02-54158 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

לאור זאת הוציא המשיב למערערת שומת ניכויים, אשר פועלה היה בשני עניינים:

- א. חישוב חובת ניכוי המס במקור בהתאם לחישוב נקודות הזיכוי הנכון לדעת המשיב, וגילום המס הנובע מכך.
 - ב. השתת היטל עובדים זרים על המערערת, ביחס לתוספת ההכנסה שנוצרה כתוצאה מהאמור בסעיף הקודם.
- המערערת חולקת על עמדת המשיב. היא סבורה כי חישוב נקודות הזיכוי שערכה נכון ולאור זאת אין בסיס לשומה שקבע המשיב, וכי בכל מקרה – לא היה מקום לנקוט בחישוב בדרך הגילום בה נקט המשיב.

עיקרי העובדות והמחלוקות שבין הצדדים:

3. המערערת היא חברת כח אדם, ובשנות המס שבמחלוקת העסיקה מאות עובדים מסתננים מסודן ואריתריאה (להלן: "העובדים הזרים") וכן עובדים ישראלים בתחומים שונים.
4. במסגרת הערעור, המערערת כלל אינה חולקת על חובת תשלום היטל עובדים זרים ביחס לעובדים המסתננים מאריתריאה וסודן שהעסיקה, ועניין זה על-כן אינו חלק מהערעור.
5. אישורי השהייה שיש בידי המערערת להציג ביחס לעובדים הזרים ואשר הוצגו בפני המשיב, הם מכוח סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל התשי"ב-1952 (להלן: "חוק הכניסה לישראל") "רישיון זמני לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה".
6. המחלוקת בין הצדדים עוסקת כאמור בחישוב נקודות הזיכוי להם זכאים העובדים הזרים שהעסיקה המערערת.
7. בשנות המס שבמחלוקת, בחישוב המס של העובדים הזרים משכר עבודה, העניקה המערערת לעובדים אלה נקודות זיכוי הקבועות בסעיפים 34 ו-36 לפקודה והמיועדות לפי לשונם לתושבי ישראל בלבד.
8. המשיב קבע כי חישוב נקודות הזיכוי כפי שעשתה המערערת, אינו נכון. המשיב סבור כי ביחס לשנות המס שבמחלוקת, המחוקק הסדיר באופן ברור ומפורש את סוגית נקודת הזיכוי לעובדים זרים מהסוג שהעסיקה המערערת – וזאת במסגרת תקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר), התשע"ה-2014 (להלן: "תקנות זיכויים לעובד זר"). בהתאם להוראות תקנות זיכויים לעובד זר, כך טוען המשיב, העובדים הזרים שהעסיקה המערערת לא היו זכאים לנקודת הזיכוי שזו העניקה להם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 54158-02-22 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

9. המשיב ערך שומה, במסגרתה חישב את שכר העבודה בתוספת נקודות הזיכוי שלשיטתו ניתנו שלא כדין. החישוב נערך בדרך של גילום, לפי שיעור המס הממוצע של עובדי המעוררת לכל אחת משנות המס שבמחלוקת. המס לתשלום חושב ביחס להכנסה המגולמת, וכן הושט היטל עובדים זרים בגין תוספת ההכנסה.

חישוב המס שערך המשיב הוא כדלקמן (מתוך תצהיר שהגיש נציג המשיב):

<u>2016</u>	<u>2017</u>	<u>2018</u>	<u>פירוט מהות התשלום</u>
15,290,301	23,032,777	18,132,171	שכר עבודה ששולם
17,257,676	25,850,479	20,518,469	שכר עבודה מגולם בשל הענקת נ"ז שלא כדין
1,967,375	2,817,702	2,386,298	תוספת גילום
219,536	218,481	187,741	היטל בגין תוספת גילום 20%
130,454	258,795	217,139	היטל בגין תוספת גילום 15%
349,990	477,276	404,880	סה"כ היטל בגין תוספת גילום
11.40%	10.99%	11.63%	שיעור מס ממוצע המוטל על העובדים
2,416,075	3,619,067	2,872,586	מס שהיה צריך להיות משולם בשיעור מס שולי של 14%
1,387,289	1,378,442	828,466	מס ששולם בפועל
1,028,786	2,240,625	2,044,120	הפרש מס לתשלום בשומה

כמו כן קבע המשיב כי המעוררת לא הציגה כל הצדק לאי ניכוי המס במקור, ולפיכך השית עליה את הקנס הקבוע בסעיף 191א לפקודה בשיעור של 15%.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-02-54158 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

10. המערערת לא הציעה כל חישוב אלטרנטיבי לזה שערך המשיב, אלא שכמובן היא חולקת על שומת המשיב מכל וכל, שכן לשיטתה העניקה נקודות זיכוי כפי שיש להעניק. כמו כן סבורה המערערת כי אף אם תידחה עמדתה, אין להשית עליה היטל עובדים זרים ביחס להכנסה שחושבה בדרך של גילום. 11. במסגרת דיון שמיעת ראיות העיד מנהל המערערת, מר בנימין דוידוב. מטעם המשיב העיד מר עמיר ארנטל, רכז חוליית ניכויים אצל המשיב.

תמצית טענות הצדדים:

טענות המערערת

12. לצורך קביעת מקום התושבות של העובדים הזרים שהעסיקה, יש לבחון את מקום "מרכז החיים" שלהם, וזאת בהתאם להגדרות המצויות בסעיף 1 לפקודה. מאחר והעובדים הזרים חיים בישראל כבר שנים רבות ולא נראה כי הם מתכננים לצאת ממנה, יש לקבוע כי מרכז חייהם בישראל ולכן לצורך פקודת מס הכנסה הם נחשבים כתושבי ישראל.
13. בע"א 6893/19 חברת בית אבות שלמה המלך בע"מ ואח' נ' פקיד שומה גוש דן ואח' (4.8.20) (להלן: "ענין בית אבות שלמה המלך") נקבע, לעניין היטל עובדים זרים, כי יש לראות במסתננים מאריתריאה וסודן כעובדים זרים חוקיים. באופן דומה יש לנהוג אף לעניין תקנות זיכויים לעובד זר, וליישם את התקנות כך שיחול על העובדים הזרים מאריתריאה וסודן את הדין שנקבע בתקנות אלה ביחס ל-"עובד זר חוקי".
14. על בית המשפט לקבוע כי אין ליישם את הוראות תקנות זיכויים לעובד זר, שכן אלה אינן עולות בקנה אחד עם ערכיה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית, הן עומדות בסתירה להוראות חוק יסוד חופש העיסוק והן אינן עולות בקנה אחד עם אמנות עליהן חתמה מדינת ישראל ביחס לזכויותיהם של פליטים ומבקשי מקלט.
15. מכוח הטענות שפורטו לעיל (אשר הוצגו ע"י המערערת בתמציתיות), המערערת סבורה כי נקודות הזיכוי שהעניקה לעובדים הזרים, ניתנו להם כדין, ולכן דין שומת המשיב להתבטל כולה. לצד זאת וכטענה חלופית טוענת המערערת כי בכל מקרה, אף אם טענותיה הקודמות יידחו, לא היה מקום לעריכת הגילום כפי שביצע המשיב – ולהשתתף היטל עובדים זרים על הכנסה שהתקבלה מגילום זה. חישוב זה מוביל לתמונת דברים שאינה נכונה, שכן ההיטל כפי שחישב המשיב – מוטל על שכר עבודה גבוה ממה ששולם לעובדים בפועל.
16. חישובי המשיב בשומה שערך המשיב אינם נכונים, שכן היה עליו לערוך חישובים בהתאם לנתונים של כל עובד ועובד, ולא על בסיס חישוב שכר ממוצע של כלל העובדים הזרים.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 54158-02-22 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

17. חובה היה על המשיב לברר, קודם להוצאת השומה, האם מי מבין העובדים הוכר כפליט.

טענות המשיב:

18. בעניין "תושבות" העובדים הזרים, הרי שהמשיבה כלל לא סיפקה נתונים ממש אודות העובדים הספציפיים בהם מדובר, ובכל מקרה – ללא הצגת נתונים אלה – לא עלה בידיה להוכיח כי מרכז חיייהם בישראל. אלא שמעבר לכך, טענות המערערת מתעלמות מהוראותיו הברורות של סעיף 48א לפקודה בעניין זה, הקובע כי לעניין עובדים זרים לא יחול מבחן התושבות הרגיל שנקבע בפסיקה.
19. תקנות זיכויים לעובד זר קובעות הוראות ברורות וחד משמעיות. מהוראות אלה עולה כי העובדים הזרים שהעסיקה המערערת, אינם בבחינת עובד זר חוקי – ולכן אינם זכאים לנקודות הזיכוי שהעניקה להם המערערת.
- המערערת למעשה מבקשת מבית המשפט להורות על ביטולן של הוראות תקנות הזיכויים לעובד זר. בקשה זו צריכה להידחות מכמה טעמים:
- א. חוקיותם של תקנות זיכויים לעובד זר, נבחנה כבר על ידי בג"ץ, אשר קבע כי לא נפל בהם פגם וכי אין להתערב בהוראותיהן.
- ב. מדובר בתקיפה של דבר חקיקה, וזו הייתה צריכה להיעשות בעתירה לבג"ץ ולא במתכונת של ערעור מס.
- ג. אף לגופן, לא נפל בתקנות פגם המצדיק את ביטולן.
- קביעותיו של בית המשפט בפסק הדין בעניין בית אבות שלמה המלך, אינן משנות את תמונת הדברים לענייננו כאן. ראשית, מדובר כאן בהוראות ברורות בחקיקה, ופסק הדין האמור אינו יכול להביא לפירושן באופן שאינו עולה עם הקבוע בהן באופן ברור ומפורש. שנית, מדובר בעניין שונה, אשר אין להסיק ממנו לענייננו.
20. אין בסיס לטענה חלופית של המערערת בעניין הגילום. דרך הגילום הוכרה בפסיקה ענפה, והיא המשקפת את החישוב הכלכלי הנכון.
21. המערערת לא הציגה כל חישוב חלופי לזה שערך המשיב בשומה. המערערת שוגה בהבנת נטלי ההוכחה, שכן היה עליה לבסס את טענותיה בראיות כלשהן ולא לגלגל מטלות לבירורים ובדיקות לפתחו של המשיב – מבלי שהיא תציג כל ראיות בעניין.

דין והכרעה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-02-54158 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

המסגרת הנורמטיבית

22. סעיף 48א לפקודה, אשר כותרתו – "זיכויים לעובד זר", קובע:

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

מהוראה זו עולים באופן ברור שני עניינים הרלוונטיים לנו:

- א. שר האוצר הוסמך לקבוע בתקנות כי נקודות הזיכויים לא יינתנו לעובדים זרים מסויימים;
 - ב. נקבע באופן ברור לעניין נקודות הזיכוי, כי "עובד זר" ייחשב ככזה, גם אם בהעדר קביעה זו היו – "רואים אותו כתושב לענין פקודה זו". היינו, כאשר מדובר בעובד זר - מבחני ה-"תושבות" הרגילים הקבועים בסעיף 1 לפקודה אינם אלה החלים (בכל הנוגע לנקודות הזיכוי).
23. שר האוצר עשה שימוש בסמכותו והתקין את תקנות זיכויים לעובד זר. בסעיף 1 לתקנות, הוצבו בין השאר ההגדרות הבאות:

"עובד זר" – כהגדרתו בסעיף 48א לפקודה שהוא בעל אשרה לפי סעיף 2 לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952, או ששהייתו או העסקתו בישראל טעונה אשרה כאמור;

בהמשך אעמוד בקצרה על כך שלא יכולה להיות מחלוקת כי העובדים הזרים שעניינם נדון בערעור זה, הם בבחינת "עובד זר" כמשמעותו בתקנות.

24. עיון בתקנות זיכויים לעובד זר, מלמד באופן ברור כי רק "עובד זר חוקי" זכאי לנקודות זיכוי. בסעיף 1 לתקנות מוגדר "עובד זר חוקי":

"עובד זר חוקי" – עובד זר חוקי לפי תקנה 2;

בתקנה 2 נקבעו הוראות מצטברות, המגדירות מיהו - "עובד זר חוקי". וכך נקבע:

עובד זר חוקי הוא עובד זר שהתקיימו בו כל אלה:

- (1) שהייתו בישראל או באזור והעסקתו בישראל או באזור מותרות לפי דין;
- (2) הוא אינו "מומחה חוקי" או "מרצה אורח" כהגדרתם בתקנות ניכוי הוצאות שהייה;
- (3) הוא קיבל אשרה ורישיון לשיבת ביקור מסוג ב/1 (עובד זמני) לעבודה בישראל, כאמור בתקנה 5(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974.

25. תקנה 3 קובעת את נקודות הזיכוי להם זכאי מי שהוא "עובד זר חוקי" – כדלקמן:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-02-54158 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

(א) החישוב המס על הכנסה על עובד זר חוקי בתחום הסיעוד, לפי סעיף 2(1) או (2) לפקודה, יובאו בחשבון נקודות זיכוי לפי סעיפים 34, 36 ו-36א לפקודה.

(1א) בחישוב המס על הכנסה לפי סעיף 2(1) או (2) לפקודה של עובד זר חוקי שאינו עובד זר חוקי בתחום הסיעוד, תובא בחשבון נקודת זיכוי לפי סעיף 34 לפקודה.

(ב) בחישוב המס על הכנסה לפי סעיף 2(1) או (2) לפקודה של עובדת זרה חוקית שאינה עובדת זרה חוקית בתחום הסיעוד, תובא בחשבון חצי נקודת זיכוי לפי סעיף 36א לפקודה.

(ג) שהה העובד הזר החוקי או העובד הזר החוקי בתחום הסיעוד, לפי העניין, בישראל או באזור בחלק משנת המס, יובא בחשבון בחישוב המס על הכנסתו, החלק השנים עשר מסכום נקודות הזיכוי כאמור בסעיפים קטנים (א) עד (ב), לפי העניין, כשהוא מוכפל במספר החודשים שבהם שהה בארץ בשנת המס.

לא אכנס לפרטי עניינים שאינם רלוונטיים לערעור זה (ובכלל זה השינויים שעברו התקנות במרוצת השנים). מה שחשוב לעניינינו הוא שעיון בתקנה לא מותיר ספק כי נקודות הזיכוי ניתנות רק למי שהוא "עובד זר חוקי". מי שאינו "עובד זר חוקי", אינו זכאי לנקודות זיכוי.

26. תקנה 3(ד) משלימה את תמונת הדברים:

(ד) הוראות הפרק השלישי לחלק ג' לפקודה, למעט האמור בתקנות אלה, לא יחולו בחישוב המס על הכנסתו של עובד זר.

תקנה זו קובעת כי הפרק השלישי לחלק ג' לפקודה, העוסק בנקודות זיכוי, לא יחול על עובד זר, למעט לאור האמור בתקנות אלה. ובמילים אחרות, נקודות זיכוי עבור עובדים זרים, יהיו רק בהתאם לקבוע בתקנות.

לאור זאת, בשים לב להסמכה המצויה בסעיף 48א לפקודה – המסמיכה לקבוע מקרים בהם לא יחולו על עובד זר נקודות זיכוי כל עיקר, בשים לב לכך שתקנות הזיכויים לעובד זר מקנות נקודות זיכוי אך ורק ל- "עובד זר חוקי" ובהינתן הקביעה כי ההוראות הרלוונטיות בפקודה (אלה המעניקות נקודות זיכוי) לא יחולו בחישוב הכנסתו של עובד זר אלא בהתאם לתקנות שלפנינו - מסקנת הדברים היא כי עובד זר שאינו "עובד זר חוקי", אינו זכאי לנקודות זיכוי.

מן הכלל אל הפרט

27. טענת התושבות בישראל:

המערערת טוענת כי מרכז חיייהם של העובדים שהעסיקה הוא ישראל, ולכן יש לראות בהם תושבי ישראל לעניין חישוב נקודות הזיכוי להם הם זכאים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-02-54158 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

מדובר בטענה שאין בידי לקבל, וזאת מכמה טעמים:

- א. הצדק עם המשיב כי המערערת לא הציגה שום ראיות של ממש ביחס לעובדים הספציפיים בהם מדובר. טענת "תושבות" היא טענה המבוססת על יסודות עובדתיים ספציפיים, אשר אין די לה להיטען כטענה בעלמא וללא ראיות.
- ב. המערערת כלל לא חלקה על כך שהיא חייבת לשלם היטל עובדים זרים. אם היה ממש בטענתה, לא ברור מדוע עליה לשלם היטל זה. ובמילים אחרות, דרך התנהלותה של המערערת עצמה, מהווה הודאה כי עסקינן ב-"עובדים זרים".
- ג. המערערת מתעלמת מההוראה הברורה הקבועה בסיפא של סעיף 48 לפקודה, בה נקבעה הגדרת "עובד זר" – כדלקמן:

לענין זה, "עובד זר" – כהגדרתו בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, אף אם רואים אותו כתושב לענין פקודה זו.

בסיפא של הוראה זו נקבע במפורש כי לעניין זיכויים ממס, גם אם מדובר באדם אשר בדרך אחרת היו – "רואים אותו כתושב לענין פקודה זו", הוא ייחשב לעניינינו כ-"עובד זר" – אם הוא נכלל בהגדרה אליה מפנה הסעיף. פירושו של דבר, כי בנסיבות אלה ובכל הנוגע לנקודות הזיכוי, אין לפנות כלל אל מבחן התושבות הרגיל הקבוע בסעיף 1 לפקודה.

"עובד זר" מוגדר כאמור – "כהגדרתו בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991", חוק זה – אשר שמו שונה במרוצת השנים לשמו כיום "חוק עובדים זרים, התשנ"א-1991" – הוא החוק לפיו פעלה המערערת ביחס לעובדים נשוא הערעור ובשל תחולתו שילמה היטל עובדים זרים – כך שאין ולא יכולה כל מחלוקת אמיתית כי הגדרה זו מתקיימת (המערערת אף לא טענה אחרת). בשולי הדברים אציין כי מדובר בחוק השומר על זכויותיהם של עובדים זרים, ואיני סבור כי יועיל אם נאמץ גישה מרחיקת לכת ולפיה לא חל החוק על מסתננים מסודן ואריתריאה המתגוררים בישראל כבר מספר שנים.

כפי שראינו לעיל, בסעיף 1 לתקנות זיכויים לעובד זר, מוגדר "עובד זר" – באופן הבא:

"עובד זר" – כהגדרתו בסעיף 48 לפקודה שהוא בעל אשרה לפי סעיף 2 לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952, או ששהייתו או העסקתו בישראל טעונה אשרה כאמור;

ראינו כי ההגדרה שבסעיף 48 לפקודה מתקיימת, ונוסיף ונזכיר כי אין מחלוקת כי בידי העובדים בהם מדובר – אישור מכוח סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל [היינו – "רישיון זמני לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה" – אלה האישורים שהציגה המערערת למשיב (כך טען המשיב, כאשר בידי המערערת לא היה להציג כל אישורים אחרים)].



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-02-54158 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

יוצא כי העובדים בהם מדובר הם בבחינת "עובד זר" – כמשמעותו בתקנות הזיכויים לעובד זר. ההיגיון הניצב בבסיס הגישה לפיה ככלל, לא יחול בעניינם של העובדים הזרים מבחן התושבות הכללי הקבוע בפקודה, נעוץ באופי המיוחד של שהייתם של אותם עובדים זרים בישראל, החורג ממסגרת הבחינה לה נועד מבחן התושבות הרגיל הנוהג בפקודת מס הכנסה. ושוב, המדובר במקרה כאן הוא לענין ספציפי – זיכויים ממס, ובהתאם להוראתו של סעיף 48 לפקודה בעניין זה [על כך, ראו: ע"מ 11-10-37101 רצון עמוס נ' פקיד שומה נתניה (17.9.14), ושאושר בע"א 7553/14 רצון עמוס נ' פקיד שומה נתניה (6.7.15) – הקובע באופן ברור כי לא חלה בענייניו ההגדרה של "תושב ישראל" המצויה בסעיף 1 לפקודה וזאת לאור הוראתו של סעיף 48 לפקודה; ע"מ 20-12-21928 דניאל יחזקאל ואח' נ' פקיד שומה נתניה (13.6.22) (להלן: "עניין דניאל")]. בהמשך אתייחס בקצרה לאופיים של נקודות הזיכוי – כהטבה, עניין שמצאו בתי המשפט כמצדיק את היחס השונה שקבע המחוקק בהקשר זה.

28. "עובד זר חוקי"?

כפי שראינו לעיל, בהתאם לתקנות הזיכויים לעובד זר, רק "עובד זר חוקי" זכאי לנקודות זיכוי. עובד זר חוקי מוגדר באופן ברור בסעיף 2 לתקנות – באופן הכולל 3 מבחנים מצטברים (ראו ההגדרה כפי שצוטטה לעיל). המבחן המצטבר השלישי שדורשת תקנה 2 הוא:

הוא קיבל אשרה ורישיון לישיבת ביקור מסוג ב/1 (עובד זמני) לעבודה בישראל, כאמור

בתקנה 5(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974.

במקרה דנן, אין מחלוקת כי לעובדים הזרים אין רישיון מסוג ב/1 – הנזכר בתקנה 5(א) לתקנות הכניסה לישראל.

במצב דברים זה, איני סבור כי יכולה להיות מחלוקת כי דרישתו הטכנית והברורה של הסעיף – אינה מתקיימת. העובדים הזרים בהם עסקינן, אינם בבחינת - "עובד זר חוקי" כמשמעותו בתקנות זיכויים לעובד זר. כזכור, תקנה 3(ד) קבעה כי נקודות זיכוי לעובד זר יינתנו רק בהתאם לתקנות בהן עסקינן, ולפיכך מסקנת הדברים כי בהתאם לקבוע באופן ברור בתקנות – הדין עם המשיב [לתיאור דומה של הדין, ראו: ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (15.1.19) פס' 60].

29. האם יש בפסק הדין בעניין בית אבות שלמה המלך, כדי לשנות את תמונת הדברים?

המערערת טוענת כי בפסק הדין בעניין בית אבות שלמה המלך, נקבע כי די עובד זר מסתנן כדין עובד זר חוקי. לאור זאת סבורה המערערת כי יש להחיל על עובדים מסתננים מסודן ואריתריאה את תקנות הזיכויים לעובדים זרים, באופן כזה שעובדים אלה יחשבו אף הם כ-"עובד זר חוקי".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-02-54158 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

איני מקבל טענה זו, וזאת משני טעמים: ראשית - אני סבור כי המערערת שוגה באופן שבו היא מפרשת את פסק הדין בעניין בית אבות שלמה המלך, ושנית - איני סבור כי ניתן לקרוא לתוך תקנות הזיכויים לעובד זר את מה שאין לו כל עיגון בלשון התקנות. להלן אפרט את עמדתי:

א. פסק הדין בעניין בית אבות שלמה המלך (להלן בפסקה זו: "פסק הדין"): פסק הדין עסק בעניין ממוקד: היטל עובדים זרים (ובאופן ספציפי יותר ומבלי לפרט מה שאינו נדרש לנו כאן - בשיעור ההיטל שיחול על עובדים מסתננים מסודן ואריתריאה). בהקשר ספציפי זה, בית המשפט (מפי כבוד השופט י' עמית, ובהסכמת כל חברי המותב הנכבד) עמד על כך שהשתתף ההיטל, אשר נקבעה בפסק הדין בע"א 4946/16 שלמה סעד נ' פקיד שומה אשקלון (12.9.2017) (להלן: "עניין סעד"), בוססה על - :

נקודת המוצא בהלכת סעד היא שדין אחד לעובד הזר החוקי ולעובד הזר המסתנן. לאור נקודת מוצא זו ביחס לעצם הטלת החיוב בהיטל, קבע בית המשפט בפסק הדין כי אף שיעורי ההיטל צריכים להיות בשיעור זהה, כך - "...שדין אחד לעובד הזר החוקי ולעובד הזר המסתנן". מדובר על תוצאה ביחס לסוגיה ספציפית, הנובעת מנקודת המוצא שנקבעה בעניין ספציפי זה בפסק הדין בעניין סעד - ולא בהוראה גורפת כפי שמבקשת המערערת לטעון. זאת ועוד, עיון בפסק הדין מלמד על הניצב ברקע פסק הדין: תהייה לגבי השאלה האם אין מקום להתערב ולבטל את הלכת סעד, ועמידה על הבעיה (הקשה) הנובעת מהשתתפות רשות המסים בגביית ההיטל. לאור רקע זה, קבע כבוד בית המשפט כי אין - "לקחת את הלכת סעד צעד נוסף לחובתם של העובדים המסתננים". זהו הרקע המיוחד של פסק הדין. אין בפסק הדין אמירה גורפת ולפיה לכל דבר וענין - דין עובד מסתנן מסודן ואריתריאה יהיה כדין עובד זר חוקי (כפי שמבקשת המערערת לטעון), אלא רק מתוך התייחסות ספציפית להקשר הנ"ל - נקודת המוצא של פסק הדין בעניין סעד.

יתירה מזו, בית המשפט בפסק הדין קבע כי - "כל עוד לא מצא המחוקק לומר במפורש אחרת, יש לדחות את פרשנותו של פקיד השומה לפיה חוק הבראת הכלכלה הבחין בין עובד זר חוקי לעובד מסתנן בכל הקשור לעבודה בענף מועדף". לאמור, השוויון שנקבע כנקודת מוצא (בנסיבות שתוארו לעיל), חל רק מפאת זה שכבוד בית המשפט לא מצא כי בנסיבות שם - "לא מצא המחוקק לומר במפורש אחרת". מכלל הן, אין מנוס מלשמוע לאו - כי במקום בו כן "מצא המחוקק לומר במפורש אחרת" - יש לכבד כמובן הוראה ספציפית זו של המחוקק.

ב. סעיף 48 לפקודה ובעיקר תקנות זיכויים לעובד זר שהותקנו מכוחו, מהווים דברי חקיקה בהם קבע המחוקק "במפורש אחרת". בסעיף 48 לפקודה הוסמך שר האוצר לקבוע בתקנות סוג של עובדים זרים אשר לא יהיו זכאים לנקודות זיכוי. בהתאם לסמכותו, מחוקק המשנה קבע בתקנות באופן שאינו משתמע לשתי פנים, כי רק "עובד זר חוקי" זכאי לנקודות זיכוי. כמו כן, נקבעה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-02-54158 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

באופן ברור וחד משמעי הגדרת אותו "עובד זר חוקי" הזכאי לנקודות הזיכוי. 'ברחל בתך הקטנה' נקבע בסעיף 2(3) לתקנות כי עובד זר חוקי הוא רק מי ש-:

קיבל אשרה ורישיון לישיבת ביקור מסוג ב/1 (עובד זמני) לעבודה בישראל, כאמור בתקנה 5(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974.

כאמור לעיל, אין מחלוקת כי בידי העובדים המסתננים שהעסיקה המערערת אין רישיון מסוג ב/1. בהעדר רישיון כאמור, העובד אינו "עובד זר חוקי" כמשמעות ביטוי זה בתקנות. איני רואה דרך פרשנית לקבוע אחרת.

30. האם יש מקום להורות על ביטול התקנות והאם קביעה שכזו היא בסמכות בית משפט זה ?

אני סבור כי המערערת יודעת היטב כי קביעה כי עובדיה הם בבחינת "עובד זר חוקי" כמשמעות ביטוי זה בתקנות זיכויים לעובד זר, אינה פרשנות אפשרית. כך או אחרת, המערערת לא טרחה להציע מתווה פרשני ממשי אותו לדעתי ניתן לאמץ. חלף זאת, המערערת טענה כי יש להתעלם מהוראת התקנות. לשיטת המערערת, הקביעה בתקנות לפיה נקודות הזיכוי יינתנו רק לעובד זר חוקי, עומדת בסתירה לחוק חופש העיסוק, אינה עולה בקנה אחד עם ערכי מדינת ישראל ואף לא עם אמנות עליהם חתמה מדינת ישראל המקנות יחס מגן לפליטים. אציין כי אף טענות אלה נטענו באופן כללי, מבלי לרדת לפרטי הדברים ומבלי לספק תשתית ממשית הנדרשת לקביעה מרחיקת לכת מסוג זה. אלא שמעבר להיבט "טכני" חסר זה, אני סבור כי טענות המערערת נתקלות בשני קשיים ממשיים:

א. בית המשפט המוסמך אליו היה עליה לפנות.

ב. פסיקת בג"ץ כי אין להתערב בהוראות התקנות.

להלן אפרט את הדברים.

31. בית המשפט המוסמך אליו היה על המערערת לפנות:

טענות המערערת מהוות למעשה תקיפה של דבר חקיקה. זהו לאמתו של דבר הטיעון המרכזי שבפי המערערת. אין בערעור זה טענות עובדתיות ממשיות שדרשו בירור, או טענות משפטיות ממשיות הנוגעות לדיני המס ולפרשנותם של דינים אלה. הטיעון המרכזי שבפי המערערת, הוא כי יש להורות על ביטול תקנות זיכויים לעובד זר – במובן זה שנקודות הזיכוי הקבועות בתקנות (ואולי לשיטת המערערת אף מעבר לכך) יינתנו אף למי שאינו בבחינת "עובד זר חוקי" – כמשמעות הביטוי בתקנות. גם בהקשר זה, טענות המערערת לא הציגו את הנתיב המדויק באמצעותו היא מבקשת להגיע אל התוצאה המקווה מבחינתה.

בסעיף 32 לסיכומיה כתבה המערערת:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-02-54158 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

"... מהתקנות נודף ריח ביאושים. בית המשפט הנכבד מתבקש להתנער מהתקנות בעניין מסתננים ומההוראות שנקבעו בהן. העובדים הזרים החוקיים זכאים לנקודות זיכוי, וכמוהם העובדים המסתננים זכאים לנקודות זיכוי. אין איפה ואיפה".

המערערת לא פירטה באיזו דרך מבקשת היא מבית המשפט "להתנער מהתקנות" ומה מקור סמכותו לעשות כן.

בסעיף 37 לסיכומיה כתבה המערערת:

"... אסור ליישם את התקנות לפיהן פעל המשיב במקרה זה על מי שמרכז חייהם בישראל".

אם המערערת חפצה לבטל את תחולת ההגדרה של "עובד זר" ביחס לנקודות הזיכוי, הרי שהיא למעשה מבקשת לבטל את הוראת סעיף 48 לפקודה – הקובעת את ההגדרה החלה והקובעת באופן ברור כי לא יחולו מבחני התושבות הרגילים (היינו, מבחני "מרכז החיים") הקבועים בפקודה. אם מנגד מסתפקת המערערת בכך שעובדים מסתננים מאריתריאה וסודן יחשבו אף הם ל-"עובד זר חוקי", הרי שהיא למעשה מבקשת לבטל הוראות שונות בתקנות (את ההגדרה שבסעיף 2 לתקנות ו/או את הקביעה בסעיף 3(ד) לתקנות כי נקודות זיכוי לעובד זר יינתנו רק בהתאם לתקנות). בין כך ובין כך, מדובר בתקיפה של חקיקה – וזהו למעשה עיקרו של ערעור המס שהוגש. אלא שהערכאה אליה היה צריך להגיש עתירה מסוג זה, היא לבית המשפט העליון בשבתו כבג"ץ, ולא אל בית המשפט המחוזי במסגרת ערעור מס.

בהקשר זה, אפנה אל דברי כבוד השופט ע' גרוסקופף בע"א 3129/19 זלנכל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (25.8.22) (להלן: "עניין זלנכל"), פס' 76-78:

שאלת אופן התקיפה של מעשה שלטוני התעוררה לא אחת גם בהקשר של דיני המס. הייחודיות בהקשר זה היא העובדה כי טענות בעל הדין (ובהקשר של דיני המס – הנישום) הן ברובם המכריע של המקרים נוגעות במישורן לחבותם במס, בין אם לסכום המס, לשיעורו או לעצם החבות בו. ואכן, באותם מקרים שבהם מתגלעת מחלוקת בין הנישום לבין רשויות המס בקשר לשומה שהוצאה לנישום, חוקי המס השונים קובעים את הדרך להגשת השגה וערעור על החבות במס, בין אם לבית המשפט האזרחי, ובין אם בהגשת השגה למנהל, לפקיד השומה או לוועדת הערר תחילה, ולאחר מכן, וככל שהנישום אינו מרוצה מההחלטה בהשגה, הגשת ערעור לערכאה האזרחית המוסמכת (ראו, למשל, סעיפים 150 ו-153(א) לפקודת מס הכנסה; סעיף 154 לפקודת המכס [נוסח חדש]; סעיף 5 לחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952; סעיפים 90-87 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963; סעיפים 82-83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975). מכאן, ובהינתן השיקול שהוזכר לעיל, לפיו יש





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 54158-02-22 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

לבכר את הדרך הייעודית שנקבעה בהוראת חוק מפורשת, נקודת המוצא היא כי על דרך הכלל, אין מקום להתיר לנישום לתקוף את החיוב במס בדרך אחרת מזו שהוגדרה. בעקבות זאת, מרבית המחלוקות בין הנישומים ובין רשויות המס מתבררות בבתי המשפט האזרחיים, כאשר הותר לנישומים להעלות מנעד רחב של טענות כנגד חבותם במס, ובכלל זאת טענות במישור החוקתי-מנהלי (ראו, למשל: ...).

יחד עם זאת, אין משמעות הדבר כי בהקשר של דיני המס לעולם תתאפשר תקיפה עקיפה. עדיין, יהיה צורך לבחון האם הסכסוך הנדון, על פי טיבו ומהותו, מתאים לדיון וביורור בדרך שבו הוגש בהתאם לשיקולים שנמנו לעיל. באופן עקרוני, ניתן להוסיף ולהציע את ההבחנה הבאה: כאשר חלקו הארי של הסכסוך בין הנישום לרשויות המס עוסק במחלוקות עובדתיות או בשאלות של פרשנות דין, אז יש לברר במסגרת המסלול שנקבע בחוקי המס; לעומת זאת, כאשר ליבת המחלוקת מתמקדת בשאלות של חוקיות או בעלות חשיבות עקרונית, יש לבכר את בחינתן במסגרת עתירה לבית המשפט המנהלי המוסמך (וראו והשוו: ברק-ארז, בעמ' 160-165; עניין מחקשווילי, פסקה 23. כן ראו: ע"א 9647/05 פוליבה בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ ומשרד המסחר, פסקה 26 [פורסם בנבו] (22.7.2007), ואולם השוו לפסקאות 18-21; בג"ץ 6499/93 מנפאואר (ישראל) בע"מ נ' נציב מס הכנסה [פורסם בנבו] (30.1.1994)).

ביישום האמור על ענייננו, סבורני כי במקרה שלפנינו מצבור השיקולים שלעיל מוביל באופן מובהק למסקנה כי לא היה מקום לברר את טענות הנישומות ביחס לשנת 2012 בדרך של תקיפה עקיפה, במסגרת ערעורי המס שהגישו, אלא בהליך של תקיפה ישירה, באמצעות הגשת עתירה לבית משפט זה. ... "

ראו גם דבריו של כבוד השופט א' שטיין בפסקה 4 לפסק דינו בעניין זלנכל:

אומר בקצרה כי מדיניות הצמצום אשר נקוטה בידינו ביחס לתקיפה עקיפה של חוקים צריכה להימשך ולהתעצם.

במקרה כאן ובאופן ברור, עיקר טענות המערערת מכוחן היא סבורה כי יש "להתנער מהתקנות", הן טענות (אשר אמנם נפרסו בקצרה) השייכות באופן ברור למישור החוקתי. ההליך כמעט ואינו מעלה טענות של ממש מסוג אחר, המאפייין בדרך כלל ערעורי מס. בנסיבות אלה ולאור הדברים שנקבעו בפסק הדין בעניין זלנכל – הדרך הנכונה בה היה על המערערת לנקוט הייתה בהגשת עתירה לבג"ץ.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 54158-02-22 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

אלא שכפי שיובהר מיד, בצדק ציין המשיב כי בג"ץ ישב כבר על מדוכה זו וקבע כי אין מקום לבטל את התקנות.

32. פסיקת בג"ץ בעתירה כנגד תקנות זיכויים לעובד זר:

סמוך למועד חקיקת התקנות, הוגשה כנגדן עתירה אשר נדונה במסגרת בג"ץ 3806/15 עמותת קו לעובד נ' שר האוצר (27.10.15) (להלן: "עניין עמותת קו לעובד"). העתירה התמקדה בעניין נקודות זיכוי לעובדת זרה לא חוקית:

עניינה של עתירה זו בבקשת עמותת קו לעובד (להלן: העותרת) למתן צו להורות למשיב ליתן טעם מדוע לא ייקבע כי הוראת **תקנה 3(ב)** תחול גם על עובדת זרה בלתי חוקית, באופן שגם זו תהא זכאית לחצי נקודת זיכוי. לטענת העותרת, מדובר בפגיעה לא מוצדקת באוכלוסייה חלשה, שאינה עולה בקנה אחד עם תכלית הוראת **סעיף 36א** לפקודה.

מדובר בעתירה העוסקת אפוא בעובדות זרות לא חוקיות, ובטענה כי יש להעניק אף להן נקודות זיכוי. העתירה אמנם מתמקדת בחצי נקודת הזיכוי הקבועה בסעיף 36א לפקודה, אולם היא דומה במהותה לטענות העולות בערעור כאן.

לאחר שבית המשפט סוקר את הסעיף המסמיך – סעיף 48א לפקודה, המסמיך באופן ברור - "לקבוע בתקנות כי הוראות הפרק השלישי לפקודה לענין זיכויים, כולן או מקצתן, לא יחולו על עובד זר או על סוגי עובדים זרים שיקבע, או שיחולו עליהם באופן חלקי בתנאים שיקבע", ולאחר שבית המשפט סקר בקצרה את התקנות - דחה בית המשפט את העתירה (פס' 7-8, שם):

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



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-02-54158 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

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

כפי שציין כבוד בית המשפט, טענות מהסוג שהעלתה אף המערערת כאן, הן "טענות הראויות להישמע". אכן מדובר באוכלוסייה חלשה, ודלתי הלב של הרשויות השונות ושל החברה בישראל ככלל אינן נעולות בפניה (אני סבור כי אמרה זו נכונה, גם כאשר פתרונות שמאומצים לנוכח מציאות מורכבת אינם מטבעם מושלמים). יש אף ממש בדברי המערערת, כי ככל שחולפות השנים מאז ההסתננות לארץ וככל שהתמונה המתבהרת היא כזו ולפיה נראה כי הישיבה בארץ מתמשכת, תמונת הדברים והשאלה כיצד יש לנהוג באותם מסתננים, אינה הופכת לקלה יותר – וחזקה כי המחוקק מודע לכך.

אלא שעסקינן בשנות המס שבמחלוקת – 2016-2018 – בשנים הסמוכות למועד התקנת התקנות, כך שפרק הזמן שחלף עד היום אינו יכול להילקח כאן בחשבון. כמו כן, מורכבות התמונה שלפנינו – כוללת בתוכה אף צדדים הכוללים לא רק את אוכלוסיית העובדים המסתננים אלא גם את האינטרס הציבורי ואף את עניינם של אוכלוסיות מוחלשות אחרות – הנפגעות קשה מהמצב הקיים ואי פתרונו. אלה נסיבות בהן משתנים שונים ורבי פנים, אשר הגורמים האמונים על כך נדרשים לאזן בין האינטרסים והאילוץ השונים. בפני גורמים אלה פרוסה תמונה רחבה, אשר ודאי שכלל לא נפרסה על ידי המערערת בערעור המס שלפניי.

כך או אחרת – וכמפורט לעיל, בית המשפט העליון ישב על המדוכה וקבע כי אין מקום להתערב בתקנות – מהטעמים הברורים שפורטו בדברים הנהירים שצוטטו לעיל – ואשוב על ליבת הדברים – בה הבהיר בהם בית המשפט העליון את עמדתו:

המדובר בענין מובהק שבמדיניות, ולמדינת ישראל זכות ואינטרס לגיטימי שלא להקל ולא לעודד עבודתם בישראל של עובדים לא חוקיים על ידי הענקת הטבה בדמות נקודות זיכוי, ומכל מקום וודאי שאין חובה לעשות כן.

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

המעייין יכול בנקל לראות כי החלטה זו מבוססת על מספר אדנים: אופייה של ההטבה הגלומה בנקודות הזיכוי – הטבה שאין חובה לתת לכל;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-02-54158 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

הלגיטימיות של השמירה על האינטרס של מדינת ישראל בכל הנוגע למאבק בהגירה ללא רישיון (ומאבק לא יכול כמובן להתבצע ללא הפעלת סנקציה כלשהי – ולו סנקציה כלכלית שפועלה שלילת הטבה מהסוג שבית המשפט קבע שאין חובה לתת לכל); והעובדה כי מדובר בתחום מובהק בו בית המשפט העליון בשבתו כבג"ץ קבע כי הנטייה היא שלא להתערב במה שנחקק בהסמכה ברורה ומפורשת [בעניינים אלה, ראו גם בבג"צ 8421/14 הסתדרות העובדים הכללית החדשה נ' שר האוצר (7.3.17)]; פסק הדין בעניין דניאל פס' 54].

בהינתן פסיקה ברורה זו – ונימוקי הנכונים אף בהקשר הנדון בערעור זה, איני מוצא שאפשר וכי יש מקום כי אקבע אחרת – ולכן דין טענות המערערת להידחות.

עוד אוסיף כי עיון בדברים אף שב ומחדד את ההליך הנאות בו היה על המערערת לנקוט, שעה שהיא מבקשת למעשה לשוב ולעיין במה שפסק בג"ץ או בבקשתה שייקבע כי הדברים הללו אינם חלים לגבי מסתננים מסודן ואריתריאה. כפי שכבר נכתב - אם חפצה המערערת לשוב ולעורר את הדברים, הדרך הנאותה – אם בכלל (לנוכח הפסיקה הנ"ל), הייתה בפנייה בעתירה לבג"ץ, ולא בהליך בו נקטה.

33. חישוב ההכנסה בדרך של גילום:

אף בעניין זה, אני מוצא כי דין טענות המערערת, שנטענו ללא הנמקה של ממש, להידחות. המשיב חישב את ההכנסה שעליה יש להשית את ההיטל, בדרך של גילום נקודות הזיכוי שהעניקה המערערת שלא כדין. דרך זו מאתרת את הסך שהיה צריך להיות משולם, כדי שהעובד יקבל נטו את השכר שמסרה המערערת לידיו. חישוב שכזה, אינו כולל רק תוספת של נקודות הזיכוי שניתנו שלא כדין אל ההכנסה משכר העבודה ששילמה המערערת, אלא מחייב עריכת חישוב בדרך של גילום. כפי שנקבע בפסיקה ענפה ובהקשרים שונים [ראו לדוגמה: עמ"ה 1184/06 אליל 2000 שיווק וניהול בע"מ נ' פקיד שומה רחובות (27.6.13) פס' 11; ע"מ 28796-05-16 תהילת אורי ניהול משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (16.2.20) פס' 71-72; ע"מ 71455-12-18 בית חוסן בע"מ נ' פקיד שומה עכו (1.11.20) פס' 82-84], חישוב בדרך של גילום היא דרך החישוב הנכונה. לאור זאת, נדחות טענות המערערת בעניין זה.

34. טענות אחרות שהעלתה המערערת בחצי פה אודות דרך החישוב שנקט המשיב, נטענו ללא הצגת ראיות של ממש ומבלי שהמערערת טרחה להציג חישוב כלשהו משלה לביסוס הדברים. כך, איני מוצא כל פגם בכך שהמשיב חישב את שיעור המס הממוצע באמצעות תוכנה שבידיו, ולא ערך חישוב פרטני ביחס לכל אחד ממאות עובדי המערערת. בשים לב לכך שמדובר בשומת ניכויים





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-02-54158 דב שמירה, נקיון וכח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה

המוצאת למעביד (ולא לעובד ספציפי זה או אחר), לא עלה בידי המערערת להבהיר מה הפגם בדרך חישוב זו בה נקט המשיב.

המערערת היא חברה הפועלת במישור העסקי (בהיקף כלכלי ניכר), אשר ביצעה חישוב של ניכוי מס במקור במתכונת אשר באופן ברור עומדת בניגוד למה שנקבע בתקנות זיכויים לעובד זר. אם המערערת סבורה כי חישובי המשיב אינם נכונים, היה עליה להתכבד ולהציג חישובים משלה, ואלה היו נבחנים, ולא להסתפק בטענות מהם עולה כי היא מצפה מעובדי המשיב להיות אלה שטורחים ומזינים פרטים ביחס למאות עובדיה, בעניין בו כלל לא ברור כי תתקבל תוצאת מס שונה מזו שהתקבלה כתוצאה מדרך החישוב שערך המשיב.

35. איני מוצא ממש בטענות המערערת כי היה על המשיב לבדוק האם למי מעובדיה ניתן מעמד של פליט. הנטל היה על המערערת להוכיח זאת ואין מקום להשית על המשיב לבחון האם מצב הדברים שונה ממה שהיא הציגה לו בדיווחיה.

36. איני מוצא להתערב בהחלטת המשיב להשית על המערערת קנס, מכוח הוראות סעיף 191א לפקודה. לא מצאתי הצדקה לדרך התנהלות המערערת, ובנסיבות אלה – בהן בחרה המערערת של לעתור לבג"ץ אלא לנהוג כפי שנהגה ובניגוד להוראה הברורה הקבועה בתקנות זיכויים לעובד זר - צדק המשיב בהחלטתו.

סוף דבר:

37. הערעור נדחה.

38. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 25,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

ניתן היום, י"ז חשוון תשפ"ד, 01 נובמבר 2023, בהעדר הצדדים.


אבי גורמן, שופט

