

זרים והיטלים

בית המשפט העליון חתם סופית את הדין במחלוקת הכללית על נקודות זיכוי והיטל בגין מסתננים, אך כמה מחלוקות פרטניות נותרו פתוחות < אלכסנדר שפירא

בספטמבר 2017 פורסם פסק הדין של בית המשפט העליון בערעורים השונים¹ שהוגשו בנושא שאלת הזכאות לנקודות זיכוי ומנגד החבות בהיטל לפי חוק ההסדרים לשנים 2003-2004, בגין עובדים שהם מסתננים מאריתראה וסוֹר דאן, אשר לעת הזאת הוחלט שלא להוציאם מישראל בשל הנסיבות בארצות מוצאם, והם מחזיקים ברישיון לפי סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל.²

לגבי כל הערעורים שהוגשו בנושא שאלת החבות בהיטל קבעו בתי המשפט המחוזיים בתל אביב (השופט מגן אלטוביה) ובבאר שבע (השופט גד גדעון), כי בדין הושת ההיטל על העובדים הזרים, וזאת מהנימוקים השונים שהובאו באותם פסקי דין. לעומת זאת, בערעורים בנושא זכאותם של העובדים הזרים לנקודות זיכוי, ניתנו החלטות סותרות על ידי בתי המשפט המחוזיים: בית המשפט בתל אביב קיבל אותם ובית המשפט בבאר שבע דחה אותם.

עוד נציין, כי בקשר לשאלת זכאותם של העובדים הזרים לנקודות זיכוי נטען בכל הערעורים, זולת בערעור של עומר הנדסה,³ כי העובדים נחשבים ל"תושב" לפי סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, ולפיכך הם זכאים לנקודות זיכוי מתוקף סעיפים 33, 34 ו-36 לפקודה. לחילופין נטען, כי יש לראות בעוֹר בדים "תושבי חוץ זכאים" בהתאם לכללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי),

התשס"ז-2007, שכן העסקתם "מותרת על פי כל דין" כאמור בכללים. לעומת זאת, בערעור של עומר הנדסה נטען, כי הזכאות לנקודות זיכוי היא אך ורק מכוח הכללים (דהיינו, לא נטען, כי מדובר בתושבי ישראל). כאמור, בית המשפט המחוזי בתל אביב קיבל את הטענה, לפיה העובדים הזרים זכאים לנקודות זיכוי, תוך שהוא קובע שאין לראות בעובדים אלה תושבי ישראל ויש לסווגם כ"תושב חוץ זכאי" בהתאם לכללים.

העמדה העדכנית של רשות המיסים

ביוני 2017, בעקבות הדין שהתקיים בבית המשפט העליון שלושה חודשים קודם לכן, הגישה רשות המיסים לבית המשפט את עמדתה העדכנית. בסוגיית ההיטל, הרשות לא מצאה טעם לשנות את עמדתה לפיה אין מקום לפטור את המערערות מחובת תשלומן.

לעומת זאת, באשר לנקודות הזיכוי, עדכנה רשות המיסים על שינוי מדיניותה, לפיו היא תאפשר לזכות עובדים אלה בנקודות זיכוי מכוח הכללים, לפני משורת הדין, בכפוף לתנאים הבאים. ראשית, על המעסיק קים להוכיח, כי התשלומים בגין נקודות הזיכוי אכן הגיעו בפועל לידי העובדים, לאחר שנוכה המס במקור.

שנית, העובד אינו מחזיק ברישיון שהיה שבו נכתב במפורש "אינו רשאי לעבוד" (להבדיל מן הדיבור "רישיון זמני זה אינו מהווה רישיון עבודה בישראל"), או ברישיון אשר מכיל הגבלה גיאוגרפית ("לא יתגורר ולא יעבוד בערים אלה: תל אביב, אילת"), הניתנים למי ששוחררו ממרכז השהייה

חולות ולגביהם נאכף איסור האי-העסקה. שלישית, אין מדובר במי שניתנה לגביו הוראת שהייה בחולות, שממילא אינו רשאי לעבוד.

הוטעם, כי עמדה זו מתייחסת אך לשנות המס שעליהן חלים הכללים – קרי, עד למועד כניסתן לתוקף של תקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר), תשע"ה-2014 ב-1.15.1, אשר צמצמו את הזכאות לעובדים זרים חוקיים המועסקים על פי היתר בתחום הסיעוד.

בתגובה להודעה טענו המערערות, כי אין בפתרון שהציעה רשות המיסים כדי להביא לסיומה של המחלוקת, משלא נסוגה מעמדתה לעניין ההיטל. לטענתן, המערעֶרֶת רות, יש מקום להחיל "מדרגת ביניים" כלשון החלטת בית המשפט העליון מ-28.3.2017. במסגרת זו, הוסיפו, יש לתת ההיטל בהתאם למשך התקופה שבה שוהה העובד בישראל, או להחיל את תשלומן של ההיטל רק מכאן ואילך, כדי למזער את הנזקים אשר נטען שנגרמו למערערות נוכח העובדה שהוא הוטל עליהן בדיעבד.

בעניין נקודות הזיכוי טענו המערעֶרֶת רות, כי אף שיש לקבל בברכה את נכונותה של רשות המיסים לזכות את העובדים מכוח הכללים, אין בכך כדי לאיין את עמדתן. ואילו עומר הנדסה דחתה את הפתרון המוצע לאור הקושי הראייתי אשר כרוך בהוכחת התנאים, שכן עסקינן בשומות אשר נערכו בחלקן ביחס לשנות מס מוקדמות.

פסק הדין של בית המשפט העליון

בפסק דינו מספטמבר 2017 דחה בית המשפט העליון (השופטים אליקים רוביני



אלכסנדר שפירא, רואה חשבון ועורך דין. בתמונות: סודן ואריתריאה



בחלקה השני של חוות דעתו קבע השופט רובינשטיין, כי התייתר ראשם השני של הערעורים בדבר נקודות הזיכוי, נוכח הודעת רשות המיסים יזוכו העובדים מכוח הכללים. השופט רובינשטיין ציין, כי ככלל מקובלים עליו התנאים אשר הציבה הרשות לצורך הכרה בזכאות, אך בה בעת הוא סבור שאל לה לנהוג בדקדקנות יתר בנוגע לשני התנאים האחרונים, שהם פרוצדורליים במהותם, נוכח הקשיים הראייתיים שצוינו לעיל; וכי גם כאן יפה הגינות אף לרשות המבקשת לגבות מיסים ככל שתוכל.

דחיית הבקשה לדיון נוסף בעליון

על פסק הדין הוגשו שתי בקשות לדיון נוסף: האחת על ידי הרודס מלונות ספא ונופש והשנייה על ידי חברת מלון אורכידאה. במאי 2018 דחתה הנשיאה אסתר חיות את הבקשות. היא קבעה, כי ספק אם קביעותיו של בית המשפט במקרה דנן עולות כדי הלכה, העונה על התנאים לקיום הליך של דיון נוסף, בהיותו הליך חריג השמור לאותם מקרים

אפילו נצא מנקודת ההנחה שניתן להתגבר באמצעים פרשניים על המשוכה אותה מציבה ההגדרה הכוללנית של המונח "עובד זר" בחוק עובדים זרים, הרי שמתן הפטור מתשלום היטל בנסיבות ענייננו, אינו עולה בקנה אחד עם תכלית הטלתו והשתלבותו הניכרת במערך החקיקתי הכולל ביחס לתופעת ההסתננות

השופט רובינשטיין הוסיף והתייחס לטענת המערערות, לפיה השתת ההיטל היא בניגוד לערכי היסוד של שיטת המשפט הישראלית ולעקרונות המשפט הבינלאומי, ולטענתן הנוספת לפיה יש מקום לפטור אותן מתשלומן נוכח הסתמכותן על התנהגותה של המדינה (מדיניות האי-האכיפה), ודחה טענות אלו.

עם זאת ציין השופט רובינשטיין, כי ראוי בגדרי הגינות כי בעת הגבייה תתחשב רשות המיסים בהיבטי הקנסים והריבית באי-בהירות שנוצרה, כל מקרה לגופו; וכי לעניין זה מתבקש, כי דרג בכיר ארצי ברשות המיסים יתן דעתו וינחה כדי שהגבייה תהיה צודקת.

שטיין, חנן מלצר ואורי שהם) את הערעורים שהגישו החברות בנושא ההיטל, וקבע שהערעורים שהגישה המדינה בנושא נקודות הזיכוי התייתרו לאור תשובתה.

בחלקה הראשון של חוות דעתו, התייחס השופט רובינשטיין לשאלת ההיטל. לדב"ר, אפילו נצא מנקודת ההנחה שניתן להתגבר באמצעים פרשניים על המשוכה אותה מציבה ההגדרה הכוללנית של המונח "עובד זר" בחוק עובדים זרים (לפיה מדובר במי "שאינו אזרח ישראל, או תושב בה"), הרי שמתן הפטור מתשלום היטל בנסיבות ענייננו, אינו עולה בקנה אחד עם תכלית הטלתו והשתלבותו הניכרת במערך החקיקתי הכולל ביחס לתופעת ההסתננות.



ראשית, פסק הדין אך יישם את ההלכות הנוהגות בשיטתנו המשפטית באשר לפרשנות חקיקה, ועל כן אין לומר שנקבעה בו "הלכה". שנית, הלכה חדשה צריכה להיות גלויה ומפורשת על פני פסק הדין, בעוד שעיון בפסק הדין מושא הבקשות דנן מעלה, כי אין זה המקרה

שבהם נפסקה הלכה העומדת בסתירה להלכה קודמת של בית המשפט העליון, או שמפאת חשיבותה, קשיותה או חידושה ראוי לקיים בה דיון נוסף.

הנשיאה חיות אומרת, כי ספק אם קביעתו של בית המשפט עולות כדי הלכה העונה על התנאים האמורים. ראשית, פסק הדין אך יישם את ההלכות הנוהגות בשיטתנו המשפטית באשר לפרשנות חקיקה, ועל כן אין לומר שנקבעה בו "הלכה". שנית, הלכה חדשה צריכה להיות גלויה ומפורשת על פני פסק הדין, בעוד שעיון בפסק הדין מושא הבקשות דנן מעלה, כי אין זה המקרה. הנשיאה חיות דחתה את הטענה, לפיה ההתייחסות בפסק הדין לאמנת הפליטים עולה כדי הלכה לפיה אמנה זו אינה חלה על מי שלא הוכר כפליט (בין אם הגיש בקשת מקלט פרטנית וזו טרם הוכרעה ובין אם לאו), ואת הטענה לפיה הטלת חובת תשלום ההיטל עולה כדי מיסוי רטרואקטיבי פסול. בנוסף קבעה הנשיאה חיות, כי טענת המבקש שות לפיה קביעת בית המשפט בנוגע לחובת ההיטל סותרת את הדין הבינלאומי, אף היא אינה מצדיקה דיון נוסף.

לבסוף קבעה הנשיאה חיות, כי יש גם לדחות את טענת המבקשות לפיה תוצאת פסק הדין קשה במיוחד ועלולה להוביל לקריסתם של בתי עסק רבים. לדבריה, מדובר אמנם בתוצאה אשר לה השלכה כלכלית ברורה על המבקשות, כמו גם על יתר החייבים בהיטל בשל העסקתם של עובדי דים מסתננים, אך אין בקושי זה כדי להצדיק קיום דיון נוסף בפסק הדין, מה גם שהמבקשות לא תמכו את טענתן בתשתית עובדתית מתאימה (למעט הערכות חלקיות אשר נכללו בבקשת ההצטרפות מטעם איגוד המסעדות).

הנשיאה חיות ציינה בהקשר זה, כי הוראות הנוהל שפרסמה רשות המיסים⁵ – אשר הפחית או ביטל, בהתקיים תנאים מסוימים, את הקנסות והריביות שנצברו בשל חוב המס, ואף איפשר את פריסת תשלום החוב לתקופה של עד שלוש שנים – יש בהן כדי להפחית באופן ממשי מן הקושי לו טענו המבקשות בהקשר זה.

ככלל, בעקבות דחיית הבקשות לקיום דיון נוסף וכל עוד לא ישונה (אם בכלל) החוק בנושא, אכן הוכרעה סופית המחלוקת

3. עומר הנדסה יוצגה בידי משרדו של הח"מ.
4. דנ"א 8496/17, ישרוטל בע"מ נ' פקיד שומה אילת.
5. ראו הנחיית מ' 8.11.17 של רו"ח מירי סביון (משנה למנהל רשות המיסים) וזילפה גלינדוס (סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגבייה בנושא עריכת שומות והסדרת חובות המס לגבי ההיטל ונקודות הזיכוי).
ב' 21.11.17 פורסמה הנחיה נוספת של סביון, בעקבות העתירה לקיום דיון נוסף. צוין בה, כי מעסיקים המעוניינים להיכלל במתווה ההקלות, יוכלו לחתום על הסכמי שומה אשר יתוקנו במקרה שבו הלכת בית המשפט העליון תשתנה וייקבע כי אין מקום לחיוב בהיטל; וכי תנאי להחלת המתווה הוא הסדרת תשלום ההיטל עם חתימת ההסדר, לרבות קבלת ערבויות להבטחת התשלום במקרים הרלוונטיים. ב' 31.1.18. הוארכה תחולת ההסדר עד 31.3.18, וב' 20.3.18 היא הוארכה עד 31.5.18. ב' 15.5.18 פורסמה הנחיה הכוללת חלופות נוספות להסדרת החוב.

הכללית בנושא. "המחלוקת הכללית" אמרנו – ולא בכדי, שכן בפני בתי המשפט המחוזיים תלויים ועומדים מספר ערעורים פרטיניים בשאלת החבות בדמי היטל מקום בו מדובר בהעסקת עובדים זרים בתחום הסיי' עוד. זאת לאור פסקה (3) להגדרת המונח "עובד זר" שבסעיף 44(א) לחוק ההסדרים, המחריגה מגדר אותו מונח – וכנגזר מכך, גם מגדר החבות בהיטל – "עובד זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי".

הערות

1. שלמה סעד נ' פקיד שומה אשקלון, מאה אחוז גיוס והשמת כוח אדם נ' פקיד שומה אשקלון, ואקאנס מלונות נ' פקיד שומה אילת, כלי ניקה י. נ' פקיד שומה תל אביב 5, טלרן אחזקות וניקיון (אילת) נ' פקיד שומה תל אביב 5, פקיד שומה תל אביב 5 נ' עומר הנדסה ובנייה (1986) וחברת מלון אורכידאה נ' פקיד שומה אילת.

2. ע"א 4946/16, סעד נ' פקיד שומה אשקלון.