

**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

ע"מ 49540-12-14 טלרן אחזקות ונקיון (אילת) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5  
ע"מ 49575-12-14 טלרן אחזקות ונקיון (2000) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המעוררות: 1. טלרן אחזקות ונקיון (2000) בע"מ  
2. טלרן אחזקות ונקיון (אילת) בע"מ  
ע"י בא כח עוה"ד דרור יצחק

נגד

המשיב: פקיד שומה תל אביב 5  
ע"י בא כח עוה"ד קרן יזדי-סופר ואדם טהרני פרקליטות  
מחוז תל אביב (אזרחי)

חקיקה שאוזכרה:

[חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952: ס' 1 \(ב\), 2 \(א\)\(5\)](#)  
[חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004\), תשס"ג-2003: ס' 44, 44.1, 44.2, 44.3, 44.4, 44.5, 44.6, 44.7, 44 \(א\), 44 \(ב\), 45, 45 \(א\), 45 \(ב\)](#)

[פקודת מס הכנסה \[נוסח חדש\] - לא מרובד: ס' 1, 34, 36, 36A, 69](#)

[כללי מס הכנסה \(נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי\), תשס"ז-2007](#)

[חוק עובדים זרים, תשנ"א-1991: ס' 1](#)

[חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו](#)

מיני-רציו:

\* המערערות, שהעסיקו עובדים מאריתריאה וסודן בעלי היתר שהייה זמני, חייבות בהיטל העסקת עובדים זרים, אולם לצורך הענקת נקודת זיכוי, יש לראות בעובדים כמי ששהייתם בישראל כדין והעסקתם מותרת.

\* מסים – היטלים – היטל העסקת עובד זר

\* מסים – מס הכנסה – נקודות זיכוי

.

ערעורים על שומות שהוצאו למערערות – שהעסיקו עובדים מאריתריאה וסודן בעלי היתר שהייה זמני בישראל – ובהן לא הותר לזכות את העובדים בנקודות זיכוי והמערערות חויבו בתשלום היטל בגין העסקתם.

.

בית המשפט המחוזי קיבל את אחד הערעורים ופסק:

העובדים המועסקים אינם אזרחי ישראל ולכן לא חלה עליהם הרישא של הגדרת "עובד זר" בחוק עובדים זרים ומשאין חולק שהם מחזיקים ברשיון זמני לישיבת ביקור, לא ניתן לראות בהם כתושבים. אפילו היה מקום להחיל עליהם את הוראות הפקודה ביחס למונח "תושב" שבסיפא להגדרת "עובד זר" בחוק עובדים זרים, לא ניתן לומר על מי שעומד נגדו צו הרחקה העשוי להתממש בכל עת, כאילו "מרכז חייו בישראל". לפיכך, חייבות המערערת בהיטל בגין העסקת העובדים. עם זאת, יש לראות בעובדים כמי ששהייתם בישראל כדין והעסקתם מותרת לצורך פרשנות כללי הזיכוי והחלתם, אף שברשיונם צוין שהוא אינו מהווה רישיון לעבוד.

### פסק דין

לפניי ערעורים על שומות שקבע המשיב בצווים לשנות המס 2009, 2010 ו- 2011.

#### רקע

מערערת 1 (להלן: "טלרן") מחזיקה ב-100% מהון המניות המונפק של מערערת 2 (להלן: "טלרן אילת"), ושתיהן עוסקות באספקת כח אדם לעבודות ניקיון ואחזקה בבתי מלון.

בשנים הרלוונטיות לערעורים העסיקו המערערות עובדים שהגיעו לישראל מאריתריאה וסודן (להלן: "העובדים המועסקים") שהחזיקו בהיתר היה זמני בישראל, לפי [סעיף 2\(א\)\(5\) לחוק הכניסה לישראל](#), התשי"ב-1952 (להלן: "חוק הכניסה").

בדיווחיהן למשיב בקשר עם העובדים המועסקים זיכו המערערות את העובדים המועסקים בנקודות זיכוי ולא שילמו את ההיטל בשיעור 20% משכר העובדים המועסקים, שנקבע בהוראות [סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004\)](#), התשס"ג-2003 (להלן: "חוק ההיטל"). המשיב דחה את דיווחי המערערות וקבע כי אין לזכות את העובדים המועסקים בנקודות זיכוי ועל המערערות לשלם את ההיטל, ומכאן הערעור שלפני.

#### טענות המערערות

א. לטענת המערערות בשנת 2009 נכרת הסכם שומה בין טלרן לבין המשיב, לפיו הושב לטלרן סכום ההיטל ששילמה בגין העסקת עובדים זרים בתקופה שבין חודש אוגוסט 2007 לבין חודש פברואר 2008 (להלן: "הסכם השומה"). המערערות הסתמכו על הסכם השומה ולא תמחרו את ההיטל במחיר שגבו מלקוחותיהן בגין אספקת העובדים המועסקים. לפיכך, מנוע המשיב מלחייב את המערערות בהיטל.

ב. תכליתו של ההיטל לצמצם את כדאיות העסקת עובדים זרים, והוא לא נועד לייקר את העסקתם של מי שאינם מהגרי עבודה אלא מבקשי מקלט או פליטים, שעזיבתם את ארץ מוצאם נכפתה עליהם. יתר על כן, בשנים הרלוונטיות מדינת ישראל נקטה במדיניות מוצהרת של אי-אכיפת האיסור על העסקתם של מבקשי המקלט ואף עודדה העסקה כאמור, מתוך הבנה שכל זמן שאינם בני-הרחקה לא ניתן לשלול ממבקשי המקלט את הזכות הבסיסית להתפרנס למחייתם.

ג. העובדים המועסקים מקיימים את הגדרת "תושב ישראל" לפי [סעיף 1 לפקודת מס הכנסה](#) (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "[הפקודה](#)") ועל-כן הם זכאים ל-2.25 נקודות זיכוי, בהתאם [לסעיפים 34 ו-36](#) לפקודה.

ד. לחילופין, אף אם אינם בבחינת "תושב ישראל", זכאים העובדים המועסקים ל-2.25 נקודות זיכוי בהיותם "תושב חוץ זכאי", בהתאם לאמור ב[כללי מס הכנסה \(נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי\)](#), התשס"ז-2007 (להלן: "[כללי הזיכוי](#)").

#### טענות המשיב

א. אין לקבל את טענות המערערות להסתמכות על הסכם השומה. ראשית, הסכם השומה התייחס להעסקת עובדים בעלי תעודת "תושב ארע"י" ו/או בעלי אזרחות ישראלית, ולא למסתננים בעלי היתר 2(א)(5). שנית, משכל שנת מס עומדת לעצמה לא ניתן להסתמך על הסכם השומה. שלישית, הסכם השומה נערך רק עם טלרן כך שממילא טלרן אילת אינה יכולה לטעון להסתמכות. רביעית, מטעמים מסחריים לא היה כדאי למערערות "להעמיס" את עלות ההיטל על מחיר אספקת העובדים והעובדה שפעלו כך אינה תוצאה של הסתמכות על הסכם השומה.

ב. אין מקום להבחנה שמציעות המערערות בין עובדים זרים "רגילים" לבין מסתננים בעלי היתר 2(א)(5) – אלו גם אלו מהווים "עובדים זרים" לעניין חוק ההיטל ועל-כן היטל עובדים זרים חל גם על העסקת מסתננים המחזיקים בהיתר 2(א)(5), כפי שכבר הוכרע בשורת פסקי-דין.

ג. אין לראות במסתננים בלתי-חוקיים המחזיקים בהיתר שהייה זמני כ"תושב ישראל" לפי הפקודה, מה-גם שהמערערות לא הוכיחו התקיימות המבחנים בעניינם של העובדים המועסקים על-ידה. כמו-כן, מסתננים בלתי-חוקיים שאינם מחזיקים בהיתר עבודה אינם בבחינת "תושב חוץ זכאי" לפי כללי הזיכוי, שכן אחד התנאים לכך הוא כי העסקתם בישראל מותרת על-פי דין.

#### דיון

1. הסכם השומה (נספח ג' לתצהיר רו"ח גבריאל וקנין) נוסח בצורה טכנית ולא ניתן ללמוד ממנו לגבי נסיבות חתימתו. עם זאת, במכתב מיום 4.5.2008 ששלח רו"ח וקנין למשיב בנוגע לבקשת תיקון דוחות הניכויים של טלרן 2000 ולביטול החבות בהיטל עובדים זרים, נכתב כך (נספח א' לתצהיר רו"ח וקנין):

"תיקון הדוחות נובע מביטול חיוב בגין היטל העסקת עובדים זרים שדווח בטעות.

מדובר בעובדים שהינם פליטים מסודן בעלי מעמד של תושב ארעי וחלקם אף בעלי תעודות זהות ישראלית ולפיכך העסקתם אינה מחויבת בתשלום היטל."

מהאמור לעיל עולה כי הסכם השומה התייחס לעובדים בעלי מעמד של תושב ארעי או בעלי תעודות זהות ישראליות, לגביהם אין מחלוקת שלא ניתן לחייב בהיטל, אלא שענייננו כאן, אינו נוגע לתושבים ארעיים, אלא לשוהים המחזיקים "רישיון זמני לשיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה", כאמור בסעיף [2 \(א\) \(5\)](#) לחוק הכניסה. על כן, לא היו המערערות יכולות להסתמך על הסכם השומה בקשר עם העסקת העובדים המועסקים.

על כך יש להוסיף כי בהסכם השומה עצמו צוין מפורשות כי הוא "מתייחס לעבר בלבד", ומכל מקום, כלל הוא שאין בהסכמה ביחס לשנת מס כדי לכבול את המשיב בשנת מס אחרת.

נוכח כל אלה, איני מוצא ממש בטענת ההסתמכות של המערערות.

## ההיטל

2. סעיף [45 \(א\)](#) לחוק ההיטל, קובע כי מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 20% מסך כל ההכנסה של עובד זר בשנת מס. סעיף [45 \(ב\)](#) לחוק ההיטל, קובע כי ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין, מההכנסה של העובד הזר.

סעיף [44 \(א\)](#) לחוק ההיטל, מגדיר "עובד זר" כהגדרתו ב[חוק עובדים זרים](#), התשנ"א – 1991 (להלן: "חוק עובדים זרים").

סעיף 1 לחוק עובדים זרים, מגדיר "עובד זר" – "עובד שאינו אזרח ישראל, או תושב בה".

בע"א [7553/14](#) רצון עמוס ואח' נ' מס הכנסה פקיד שומה ואח' (פורסם באתר בית המשפט העליון [פורסם בנבו]), דן בית המשפט בהגדרת עובד זר לפי חוק ההיטל, ודחה טענה לפיה נוכח הוראות סעיף [44 \(ב\)](#) לחוק ההיטל, יש להחיל את הוראות הפקודה כדי לפרש את המונח "עובד זר" הנזכר בחוק ההיטל, וכך נקבע:

"יוער כי נקבע בחוק כי מונחים יפורשו לפי הפקודה, אך זאת "אלא אם נאמר במפורש אחרת" (שם, ס' 44 (ב)). בענייננו כאמור נאמר במפורש אחרת. אין אפוא רלוונטיות לענייננו להוראות הפקודה, במיוחד בשים לב לכך שכידוע משמעותו של מונח – לרבות של המונח – "תושב ישראל" – יכולה להיות שונה בחוקים שונים, בהתאם להקשרו של המונח ובהתאם לתכליותיהם".

יוער כי הגדרת "עובד זר" [שבסעיף 44](#) לחוק ההיטל, ממעט מהגדרת "עובד זר" סוגי עובדים כמפורט [בסעיפים \(1\) – \(7\)](#) להגדרה, אולם אין טוען כי העובדים המועסקים או מי מהם נכלל באיזה מסוגי העובדים שהוחרגו מהגדרת "עובד זר" [שבסעיף 44](#) לחוק ההיטל.

3. אין חולק שהעובדים המועסקים, אינם אזרחי ישראל ועל כן, לא חלה עליהם הרישא של הגדרת "עובד זר" [בחוק עובדים זרים](#). אשר למונח "תושב" הנזכר בסיפא של הגדרת "עובד זר". [סעיף 1 \(ב\) לחוק הכניסה לישראל](#), תשי"ב – 1952 (להלן: "[חוק הכניסה לישראל](#)"), קובע:

"מי שאינו אזרח ישראלי או בעל אשרת עולה או תעודת עולה, תהיה ישיבתו בישראל על פי רשיון ישיבה לפי חוק זה".

על פי הוראה זו ומשאין חולק שהעובדים המועסקים מחזיקים ברשיון זמני לישיבת ביקור בהתאם להוראות סעיף [2 \(א\) \(5\) לחוק הכניסה לישראל](#), לא ניתן לראות בהם כתושבים.

למעלה מן הצורך אוסיף כי אפילו היה מקום להחיל על העובדים המועסקים את הוראות הפקודה ביחס למונח "תושב" שבסיפא להגדרת "עובד זר" [בחוק עובדים זרים](#), נראה כי לא ניתן לומר על מי שעומד נגדו צו הרחקה העשוי להתממש בכל עת, כאילו "מרכז חייו בישראל", וממילא לא מתקיימים בעובדים המועסקים המחזיקים ברשיון 2(א) (5), התנאים הקבועים בהגדרת "תושב ישראל" או "תושב" [בסעיף 1](#) לפקודה, אף מבלי להידרש לשאלות שבעובדה ביחס לחיי החברה והכלכלה של כל אחד מהעובדים המועסקים.

4. עוד יש להוסיף את האמור [בע"מ 8339-01-15 כלי ניקה. י. בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5](#) (טרם פורסם) [פורסם בנבו] (להלן: "[עניין כלי ניקה](#)") בעניין ההיטל.

5. לטענת המערער, העסקת העובדים המועסקים ללא תשלום ההיטל אינה נוגדת את תכלית חוק ההיטל מאחר ומדובר באנשים שהבחירה אינם בידם ובמידה ולא תהיה להם תעסוקה, ייאלצו להתפרנס בדרכים לא חוקיות.

גם אם יש ממש בטענת המערער, באשר לנסיבות הקשות בהן מצויים העובדים המועסקים, אין בכך כדי לסייע לה ככל שמדובר בהיטל. תכליתו של חוק ההיטל לצמצם את הפער בין עלות העסקת עובד ישראלי לבין עלות העסקת עובד זר, ואין תכליתו להסדיר

את שהייתם ו/או העסקתם של העובדים המועסקים, ועל כן, טענות המערערת גם אם נכונות הן אינן ממך העניין כאן.

6. לא יכול להיות חולק לטענת המערערת כי העובדים המועסקים זכאים לעבוד ולהתפרנס כל זמן שהותם בישראל, אולם בכך אין כדי לסייע למערערת ככל שמדובר בהיתר, שהרי כבר נאמר שההיטל נועד להגן על העובד הישראלי ובהקשר זה אין כל רבותא בכך שהעובדים המועסקים זכאים לעבוד. עוד יש להוסיף, כי ההיטל מוטל על המעסיקים ולא על העובדים המועסקים ואין לראות בו "סנקציה" כלפי העובדים.

7. טענות המערערת, בדבר אפלייתן לרעה ככל שמדובר בגביית ההיטל, נטענה על דרך הסתם ולא מצאתי שיש בה ממש.

8. נוכח כל אלה, נראה כי אין מקום להתערב בקביעת המשיב לפיה בשנות המערערת חייבות בהיטל בגין העסקת העובדים המועסקים.

### נקודות הזיכוי

1. את זכותם של העובדים המועסקים לנקודות הזיכוי מבססת המערערת על שתי חלופות אפשריות:

א. הוראות [סעיפים 34, 36 ו- 36א](#) לפקודה, המזכות תושב ישראל בשתי נקודות זיכוי, זיכוי נסיעה לתושב ישראל ב- 1/4 נקודה וזיכוי אשה ב- 1/2 נקודת זיכוי.

ב. כלל 2 (א) לכללי הזיכוי, המזכה "תושב חוץ זכאי" ב- 2.25 נקודות זיכוי.

2. כאמור לעיל, אין לראות בעובדים המועסקים תושבי ישראל או תושבים, ועל כן, אין מקום להחיל עליהם את הוראות הפקודה ביחס לנקודות הזיכוי המנויות בפקודה.

3. [סעיף 69](#) לפקודה, העוסק בתושבי חוץ, מסמיך את שר האוצר לקבוע כללים באשר לניכויים ולזיכויים אותם ניתן להתיר ליחיד שאינו תושב ישראל ואת סוגי היחידים שעליהם יחולו אותם ניכויים וזיכויים. בהתאם קבע שר האוצר את כללי הזיכוי שלהלן:

1". בכללים אלה:

...

"תושב חוץ זכאי" – יחיד תושב חוץ שהתקיימו בו כל אלה:

- (1) שהייתו בישראל או באזור והעסקתו בישראל או באזור מותרות על פי דין;
- (2) הוא אינו "מומחה חוץ" או "מרצה אורח" כהגדרתם בתקנות ניכוי הוצאות שהייה;

...

2. (א) בחישוב המס על הכנסה של תושב חוץ זכאי, לפי סעיף 2 (1) או (2) לפקודה, יובאו בחשבון 2.25 נקודות זיכוי."

4. מעמדת המשיב עולה, כי העובדים המועסקים הם בגדר תושבי חוץ, ואין טענה שמי מהם הוא "מומחה חוץ" או "מרצה אורח". על כן, נותר לברר אם מתקיים בעובדים העוסקים התנאי לפיו שהייתם והעסקתם בישראל מותרת על פי דין.

5. אין חולק כי כל אחד מהעובדים המועסקים מחזיק ברשיון זמני מסוג ט' 2 (א) 5 לחוק (מוצג מע/11), ומשכך, ניתן לקבוע כי שהייתם של העובדים המועסקים בישראל מותרת על פי דין.

6. חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, מדבר בשמירה על חייו, גופו, כבודו וקניינו של אדם, ואין הוא מתנה שמירה על אלה בהיות האדם אזרח ישראלי או תושב. על כן, נראה כי נקודת המוצא המתחייבת בעניינו היא שלכל אחד מהעובדים המועסקים זכות יסודית הנגזרת מהשמירה על חייו, גופו, כבודו וקניינו, לעבוד לפרנסתו, כל עוד לא נאסר עליו לעשות כן על פי חוק העומד בתנאי חוק היסוד האמור.

7. אכן, ברשיון שהוענק לעובדים המועסקים לא צוין שהמחזיק ברשיון "רשאי לעבוד" כפי שצוין ברשיון מסוג B/1, אולם בכך בלבד אין כדי לשלול זכות יסודית של כל אדם לעבוד לפרנסתו ולמחייתו. במיוחד כך בהתחשב בכך שברשיון בו מחזיקים העובדים המועסקים צוין "רשיון זמני זה אינו מהווה רשיון עבודה", דהיינו, המסמך אינו מהווה רישיון לעבוד, אולם אין בו כדי לאסור עבודה.

8. בבג"צ 6312/10 קו לעובד ואח' נ' הממשלה ושר הפנים (פורסם באתר בית המשפט העליון [פורסם בנבו]) (להלן: "עניין קו לעובד"), נקבע:

"השאלות שמעלים העותרים, הנוגעות לאכיפת איסור העסקתם של מי שנמנים על קבוצות אלה ולהסדרה חוקית של העסקתם – נכבדות וחשובות".

בהמשך נקבע:

"הנה כי כן, ככל שנוגעת העתירה לאכיפת איסור העסקתם של יוצאי מדינות אלה, הרי שבשל דחיית מועד תחילת האכיפה – הפכה העתירה למוקדמת. בהקשר זה יצוין, כי רשמנו לפנינו את דברי המדינה כי תעדכן 30 ימים בטרם תחל בפעולות האכיפה

וידגש כי אין בפסק דין זה כדי למנוע מהעותרים לשוב ולהעלות טענותיהם כנגד  
אכיפת איסור ההעסקה, לכשיתחילו פעולות האכיפה והסוגיה לא תהיה עוד  
תיאורטית...

...

נראה כי עמדת המדינה שפורטה לעיל, לפיה אין להעניק אישורי עבודה, לצד האמירה  
כי בשלב זה לא יינקטו פעולות כנגד מעסיקים, יש בה משום איזון ראוי בהתחשב  
במציאות הקשה והרגישה שנוצרה. אף בקביעה זו אין כדי למנוע מהעותרים לשוב  
ולעתור כנגד מדיניות המשיבים, ככל שיחול שינוי נסיבות שיהיה בו כדי להקרין על  
איזון זה".

במצב דברים בו נוכח החלטת הממשלה שלא לאכוף את איסור העסקתם (סעיף 5 להחלטת  
ממשלה מספר 3936 מיום 11.12.2011), נמנע מהשוהים בישראל שהגיעו מאריתריאה  
ומסודן לברר בבית המשפט את טענותיהם נגד איסור העסקתם, ובהתחשב בזכות היסודית  
של כל אדם לעבוד לפרנסתו, אין אלא לראות בהחלטת הממשלה "אישור קבוצתי זמני"  
להעסקת השוהים בישראל שהגיעו מאריתריאה ומסודן.

ועוד. בעניין קו לעובד, נזכר האינטרס של "מניעת הגירת עבודה" כשיקול במניעת העסקת  
שוהים שהגיעו לישראל מסודן ומאריתריאה, אולם מהחלטת הממשלה כפי שנמסרה לבית  
המשפט בעניין קו לעובד, נראה כי שיקול זה נסוג מפני זכותם של השוהים שהגיעו לישראל  
מאריתריאה וסודן לעבוד לפרנסתם עד להרחקתם מישראל, ובהתאם הוחלט שלא לאכוף  
את איסור העסקתם של שוהים אלה. רוצה לומר, לעובדים אילו אישור דה-פקטו לעבוד  
בישראל. האם אישור זה הוא בבחינת "אישור על פי דין"? מדובר באישור לפני משורת  
הדין. קשה לקבל כי מחד המדינה מודיעה את שמודיעה היא לבית המשפט הגבוה לצדק  
ומאידך שוללת היא את זכאות העובדים לנקודת הזיכוי האמורה. משעה שהמדינה מעניקה  
אישור גורף זה הרי שלצורך פרוש כללי הזיכוי שהם מעשה ידיה שלה בחקיקת משנה, יש  
לראות את העובדים האמורים כבאים בגדר מי שמועסק כדין עד יוסדר אחרת עניינם.

9. נוכח כל אלה, נראה כי לצורך הענקת נקודת הזיכוי על פי כללי הזיכוי, יש לראות בעובדים  
המועסקים כמי ששהייתם בישראל כדין והעסקתם מותרת כאמור לצורך פרשנות כללי  
הזיכוי והחלתם.

## סוף דבר

ערעורי המערערות בעניין ההיטל בשיעור 20% שהוטל עליה בגין העסקת עובדים השוהים בישראל  
לאחר שהגיעו מאריתריאה וסודן ומחזיקים ברישיון מסוג 2 (א) (5) לחוק, נדחים.

ערעורי המערערות בעניין נקודות הזיכוי להם זכאים העובדים המועסקים, מתקבלים.



כל צד יישא בהוצאותיו

**מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים**  
ניתן היום, כ"ו אלול תשע"ו, 29 ספטמבר 2016, בהעדר הצדדים.

מגן אלטוביה 54678313  
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)