

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4946/16

ע"א 6952/16

ע"א 8249/16

ע"א 9810/16

ע"א 9812/16

ע"א 9814/16

ע"א 9842/16

ע"א 9843/16

ע"א 9922/16

ע"א 982/17

לפני:

כבוד המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין
 כבוד השופט ח' מלצר
 כבוד השופט א' שהם

המערער בע"א 4946/16: שלמה סעד

נ ג ד

המשיב בע"א 4946/16: פקיד שומה אשקלון

המבקש להצטרף בע"א 4946/16;
 ע"א 6952/16;
 וע"א 8249/16;
 המבקש להצטרף בע"א 4946/16;
 ע"א 9810/16; ע"א 9812/16;
 ע"א 9814/16; ע"א 9842/16;
 וע"א 9922/16;
 איגוד המסעדות בישראל
 ארגון חברות הניקיון בישראל

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע
 (השופט ג' גדעון) מיום 17.3.16 [בע"מ 9266-03-14](#) [פורסם
 בנבו]

המערערת בע"א 6952/16: מאה אחוז גיוס והשמת כוח אדם בע"מ

נ ג ד

המשיב בע"א 6952/16: פקיד שומה אשקלון

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע
 (השופט ג' גדעון) מיום 29.6.16 [בע"מ 59357-11-14](#) [פורסם
 בנבו]

המערערות בע"א 8249/16 :

1. ואקאנס מלונות בע"מ
2. בילאבוג מלונות
3. אחרים שרבט (1999) בניה והשקעות בע"מ
4. הרודס מלונות ספא ונופש בע"מ
5. ישרוטל בע"מ

נ ג ד

המשיבים בע"א 8249/16 :

1. פקיד שומה אילת
2. פקיד שומה באר שבע

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע
(השופט ג' גדעון) מיום 17.8.16 [בע"מ 26687-01-14](#) [פורסם
בנבו]

המערערת בע"א 9810/16

והמשיבה בע"א 9842/16 :

כלי ניקה י. בע"מ

נ ג ד

המשיב בע"א 9810/16 והמערער
בע"א 9842/16 :

פקיד שומה תל אביב 5

ערעור וערעור שכנגד על פסק דינו של בית המשפט המחוזי
בתל אביב-יפו (השופט מ' אלטוביה) מיום 25.9.16 [בע"מ](#)
[8339-01-15](#) [פורסם בנבו]

המערערת בע"א 9812/16 :

טל רן אחזקות וניקיון (אילת) בע"מ

נ ג ד

המשיב בע"א 9812/16 :

פקיד שומה אילת

ערעור על פסק דינו של בית המשפט לעניינים מנהליים
בבאר שבע (השופט ג' גדעון) [בע"מ 17507-11-13](#) [פורסם
בנבו] מיום 27.9.16

המערערות בע"א 9814/16

והמשיבות בע"א 9922/16 :

1. טל רן אחזקות וניקיון (אילת) בע"מ
2. טל רן אחזקות וניקיון (2000) בע"מ

נ ג ד

המשיב בע"א 9814/16 והמערער
בע"א 9922/16 :

פקיד שומה תל אביב 5

ערעור וערעור שכנגד על פסק דינו של בית המשפט המחוזי
בתל אביב-יפו (השופט מ' אלטוביה) מיום 29.9.16 [בע"מ](#)
[49540-12-14](#) [פורסם בנבו]

המערער בע"א 9843/16 :

פקיד שומה תל אביב 5

נ ג ד

המשיבה בע"א 9843/16 :

עומר הנדסה ובניה (1986) בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
(השופט מ' אלטוביה) מיום 27.9.16 בע"מ [8363-10-14](#)
[פורסם בנבו]

המערערת בע"א 982/17 :

חברת מלון אורכידאה בע"מ

נ ג ד

המשיב בע"א 982/17 :

פקיד שומה אילת

ערעור על פסק דינו של בית המשפט לעניינים מנהליים
בבאר שבע (השופט ג' גדעון) בע"מ [20581-02-16](#) [פורסם
בנבו] מיום 15.12.16

תאריך הישיבה :

כ"ט באדר התשע"ז (27.03.17)

בשם המערער בע"א 4946/16 : עו"ד דן בייך ; עו"ד מוחמד עזירי

בשם המערערת בע"א 6952/16 : עו"ד אליעזר צוקרמן

בשם המערערות בע"א 8249/16 : עו"ד פנחס רובין ; עו"ד גיל גריידי ; עו"ד שגיא
פדוראנו ; עו"ד כרמית בר-און ; עו"ד מיכאל איילון

בשם המערערת בע"א 9810/16 והמשיבה בע"א 9842/16 ; המערערת בע"א 9812/16 ;

המערערות בע"א 9814/16 והמשיבות בע"א 9922/16 :

עו"ד נאור יפת ; עו"ד דרור יצחק

בשם המשיבה בע"א 9843/16 : עו"ד אלכסנדר שפירא

בשם המערערת בע"א 982/17 : עו"ד גיא בר-און ; עו"ד זיו שרון

בשם המשיב בע"א 4946/16 ; המשיב בע"א 6952/16 ; המשיבים בע"א 8249/16 ;
המשיב בע"א 9810/16 והמערער בע"א 9842/16 ; המשיב בע"א 9812/16 ; המשיב
בע"א 9814/16 והמערער בע"א 9922/16 ; המערער בע"א 9843/16 ; והמשיב בע"א
982/17 : עו"ד יורם הירשברג

בשם המבקש להצטרף בע"א 4946/16 ; ע"א 6952/16 ; וע"א 8249/16 :

עו"ד טלי ירון-אלדד ; עו"ד רני שוורץ ; עו"ד עפרי אורנשטיין

בשם המבקש להצטרף בע"א 4946/16 ; ע"א 9810/16 ; ע"א 9812/16 ; ע"א 9814/16 ;
ע"א 9842/16 ; וע"א 9922/16 : עו"ד שי תקן ; עו"ד עמית בכלר

ספרות:

[א' ברק, פרשנות במשפט, כרך ב, פרשנות החקיקה \(התשנ"ג\)](#)

חקיקה שאוזכרה:

[חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952: סע' 2\(א\)\(5\)](#)

[חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004\), תשס"ג-2003: סע' 44, 45, 46\(ב\)](#)

[פקודת מס הכנסה \[נוסח חדש\] - לא מרובד: סע' 1, 1\(א\)\(2\), 33, 33\(3\), 34, 36, 48א](#)

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

[חוק אזור סחר חפשי באילת \(פטורים והנחות ממסים\), תשמ"ה-1985: סע' 12\(א\)](#)

[חוק עובדים זרים, תשנ"א-1991: סע' 1א, 1 יא 4](#)

[חוק למניעת הסתננות \(עבירות ושיפוט\), תשי"ד-1954: סע' 7א](#)

[תקנות הכניסה לישראל, תשל"ד-1974: סע' 5\(א\), 13\(א\)](#)

[חוק להגברת האכיפה של דיני העבודה, תשע"ב-2011](#)

[תקנות מס הכנסה \(זיכויים לעובד זר\), תשע"ה-2014: סע' 4](#)

[חוק הסדרים במשק המדינה \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב\), תשנ"ג-1992](#)

מיני-רציו:

* מעסיקהם של עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה המחזיקים ברישיונות שהיה זמניים, חייבים בתשלום היטל העסקת עובד זר, בדומה למעסיקהם של עובדים זרים חוקיים.

* מסים – היטלים – היטל העסקת עובד זר

ערעורים שעניינם בשאלת מדיניות המיסוי הראויה ביחס להעסקת עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה שנכנסו לישראל בניגוד לדין ומחזיקים ברישיונות שהיה זמניים מכוח סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל.

בית המשפט העליון (השופטים א' רובינשטיין, ח' מלצר וא' שהם) דחה את הערעורים ופסק:

על פני הדברים, באין התייחסות מפורשת לעובדים יוצאי סודאן ואריתריאה בחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), משתמע כי אלה נמנים על קבוצת העובדים הזרים אשר מי שמעסיקם חייב בתשלום היטל העסקת עובד זר. אמנם, יתכן שתימצא פרשנות לשונית אחרת אשר תגשים באופן מיטבי את תכליתו של החוק, אך ממילא מתן פטור מתשלום היטל למעסיקים בנסיבות ענייננו אינו עולה בקנה אחד עם תכליתו של חוק הבראת הכלכלה – הקטנת סך העובדים הזרים (בלא הבחנה מפורשת בין עובד אחד למשנהו) המועסקים במקום עובדים ישראלים. תכלית ההסדר הולמת יותר את הפרשנות לפיה מי שמעסיק עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה חייב בתשלום היטל, בדומה למעסיקהם של עובדים זרים חוקיים. אין מקום לפטור את המערערות מתשלום היטל בשל טענתן להסתמכותן על התנהגותה של

המדינה והמצג שיצרה. לפיכך, לעניין היטל העסקת עובד זר, אין להבחין בין מעסיק של עובד זר על פי היתר, לבין מעסיק של עובדים יוצאי אריתריאה וסודן, המחזיקים ברשיונות שהייה זמניים. אשר לשאלת זכאותם של עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה לנקודות זיכוי, טוב עשתה המדינה בהחלטתה לזכותם מכוח הכללים לפנים משורת הדין. אין בפסק דינו זה משום קביעה בדבר זכאותם של יוצאי סודאן ואריתריאה ב"דרך המלך" מכוח פרשנות פקודת מס הכנסה.

פסק-דין

המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין:

א. לפנינו עשרה ערעורים שבגדרם התעוררו שאלות משפטיות דומות, ומשכך נשמעו בצוותא חדא. המערערות משיגות על שורה של פסקי הדין אשר ניתנו בבתי משפט מחוזיים שונים ועסקו בסוגיה משותפת, שעניינה מדיניות המיסוי הראויה ביחס להעסקת עובדים שנכנסו לישראל בניגוד לדין ומחזיקים ברשיונות שהיה זמניים מכוח סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952 (להלן חוק הכניסה לישראל) ("רישיון זמני לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רשיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה"). יצוין, כי יחד עם תיקים אלה נשמע גם ערעור מן התחום המינהלי הנוגע לסוגיה קרובה (ע"מ 9001/16 י.ב. שיא משאבים נ' החשבת הכללית במשרד האוצר), [פורסם בנבו], ואשר ההכרעה בו כרוכה – במידה רבה – בתוצאות ההליכים דנא. לתיקים, כפי שיפורט, אף שהם תיקי מס, גם היבטים חברתיים והיבטי מדיניות, אך כמובן ראש לכל הוא הדין.

רקע והליכים קודמים

להלן ייסקרו ההליכים עד הנה. הטענות בערעורים והתשובות ייסקרו בהמשך.

(1) ע"א 4946/16

ב. המערער הוא קבלן כוח אדם, אשר העסיק בתקופות הרלבנטיות עובדים מסודאן ומאריתריאה שנכנסו לישראל שלא כדין, וזאת לצורך ביצוע עבודות שונות במגוון תחומים, ושילם להם שכר עבודה. יצוין, כי עובדים אלה אחזו ברשיון שהיה זמני מכוח חוק הכניסה לישראל, ולא הועסקו על פי היתר. ביום 26.1.14 הוצאה למערער שומה לפי מיטב השפיטה, ובמסגרתה חויב בתשלום מס בעבור השנים 2008–2011, בין היתר בגין אי תשלום היטל העסקת עובדים זרים, מכוח סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003 (להלן חוק התכנית להבראת

הכלכלה או החוק). בנוסף נקבע, כי לא היה מקום לזכות את העובדים בנקודות זיכוי על פי [סעיפים 33א, 34 ו-36 לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש] (להלן פקודת מס הכנסה או הפקודה), הואיל ואינם "תושבים" כנדרש, וכן הוטעם שאינם זכאים לנקודות זיכוי מכוח [כללי מס הכנסה \(נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי\)](#), תשס"ז-2007 (להלן כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי) או הכללים).

ג. המערער השיג על השומה בבית המשפט המחוזי בבאר שבע ([ע"מ-9266-03](#) [14](#), [פורסם בנבו] להלן עניין סעד), בטענה כי שגה פקיד השומה שעה שחייבו בתשלום היטל בגין העסקתם של מי שהם בבחינת מבקשי מקלט, הואיל ואינם באים לדידו בגדר "עובדים זרים" כהגדרת חוק הבראת הכלכלה. כן נטען, כי שלילת נקודות זיכוי מעובדים אלה אף היא אינה מוצדקת, בשל מעמדם הייחודי. בפסק דין מיום 17.3.16 דחה בית המשפט (השופט ג' גדעון) את הערעור. נפסק, כי משלא הוכרו העובדים כפליטים על-ידי המדינה – אף שהם נהנים מהגנה זמנית כפועל יוצא של מדיניות אי הרחקתם למדינות מוצאם – אין מקום לפטור את המערער מתשלום היטל בגין העסקתם, היטל אשר מוטל על כל המעסיק עובדים זרים. במסגרת זו נדחתה טענת המערער לפיה יש לראות עובדים אלה כפליטים הלכה למעשה, נוכח התמהמהות המדינה בבחינתן של בקשות המקלט המוגשות מטעמם; נאמר, כי אין יסוד להנחה כגון דא, וחזקה על המדינה שתכיר בכל פליט אשר אכן עונה על הקריטריונים הנדרשים. עוד נקבע, כי החרגתם של עובדים אלה מגדר חוק הבראת הכלכלה אינה עולה בקנה אחד עם תכליתו, דהיינו להביא לצמצום מספרם של העובדים הזרים בישראל באמצעות ייקור העסקתם. בכלל זה הוטעם, כי אין מקום להבחין בין עובד שהוא מבקש מקלט לבין כל עובד אחר שאינו אזרח או תושב, ואף לא סביר לצפות מן המדינה להבהיר מראש את ההשלכות המיסויות אשר כרוכות בהעסקתם של עובדים בעלי רשיונות שהיה זמניים. אדרבה, נאמר כי הבחנה כגון דא תעודד העסקה של עובדים שנכנסו לישראל בניגוד לדין, על פניהם של עובדים חוקיים. אשר לסוגית נקודות הזיכוי נקבע, כי אין העובדים מקיימים את הגדרת "תושב" לפי [סעיף 1 לפקודת מס הכנסה](#), ומשכך אינם זכאים לנקודות זיכוי מתוקף [סעיפים 33, 34 ו-36 לפקודה](#). כן נדחתה טענה חלופית שהעלה המערער, ולפיה יש לראות בעובדים "תושבי חוץ זכאים" בהתאם ל[כללי מס הכנסה \(נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי\)](#), שכן העסקתם אינה "מותרת על פי דין", כאמור בכלל 1(1). לעניין זה הוטעם, כי מדיניות אי אכיפת האיסור כנגד העסקתם של עובדים אלה שבה נוקטת המדינה (ראו [בג"ץ 6312/10 קו לעובד נ' הממשלה \(2011\)](#)), להלן עניין קו לעובד, [פורסם בנבו] וכן פסקה 5 להחלטה מס' 3936 של

הממשלה ה-32 מיום 11.12.11, להלן החלטת הממשלה מס' 3936), אין בה כדי להכשיר פעולה זו מעיקרא.

(2) [נ"א 6952/16](#)

ד. המערערת היא חברה אשר עוסקת באספקת כוח אדם לעבודות במגוון תחומים. בתקופות הרלבנטיות העסיקה עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה בעלי רשיונות שהיה זמניים, ושילמה להם שכר עבודה. ביום 2.11.14 הוצאה למערערת שומה לפי מיטב השפיטה לשנות המס 2009–2012, בין היתר מחמת אי תשלום היטל העסקת עובד זר על פי חוק הבראת הכלכלה, ובגין שלילת זכאותם של העובדים לנקודות זיכוי מכוח [פקודת מס הכנסה](#) או לחלופין לפי כללי מס הכנסה.

ה. המערערת עירערה על השומה בפני בית המשפט המחוזי בבאר שבע ([ע"מ 59357-11-14](#), [פורסם בנבו] להלן עניין מאה אחוז), בטענה כי ראוי להבחין בין עובדים זרים לבין מבקשי מקלט, לצורך ההיטל ונקודות הזיכוי. בפסק דין מיום 29.6.16 (השופט ג' גדעון) נדחה הערעור, תוך שבית המשפט המחוזי הסתמך על נימוקי הכרעתו בעניין סעד, כמתואר מעלה בפסקה ג'.

(3) [נ"א 8249/16](#)

ו. המערערות הן בעלים של בתי מלון באילת. בתקופות הרלבנטיות העסיקו בתי מלון אלה עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה שהחזיקו ברשיונות שהיה זמניים, ושילמו להם שכר עבודה. בין השנים 2013–2014 הוצאו למערערות שומות לפי מיטב השפיטה לשנות המס 2008–2012, בין השאר בגין ההיטל מכוח חוק הבראת הכלכלה ונוכח קביעה בדבר אי זכאותם של העובדים לנקודות זיכוי על פי הפקודה או הכללים.

ז. על השומה השיגו המערערות בפני בית המשפט המחוזי בבאר שבע ([ע"מ 26687-01-14](#), [פורסם בנבו] להלן עניין ואקאנט). הערעורים נשמעו במאוחד, וביום 17.8.16 נפסק (השופט ג' גדעון) כי אין מקום להיעתר להם, נוכח הטעמים אשר הובאו בפסקי הדין בעניין סעד ובעניין מאה אחוז. עוד הוסיף בית המשפט המחוזי, כי אין להלום את הטענה לפיה גבייתו של ההיטל מן המערערות אינה הוגנת, בפרט נוכח התועלת אשר צמחה למדינה כתוצאה משילובם של העובדים האמורים בשוק העבודה, ובמיוחד בתחום המלונאות באילת. נאמר, כי הגם שאין חולק בדבר התרומה הגלומה בהעסקתם של העובדים להתמודדות הכוללת עם שהייתם בישראל, "ברי ... כי העסקת העובדים שירתה גם את האינטרס של בעלי בתי המלון, ובכללם המערערות, דווקא על

רקע החוסר בכוח אדם שנוצר, עקב ביטול מכסות העובדים הזרים בתחום המלונאות" ונוכח כשלון הניסיונות לגייס עובדים ישראליים במקומם (פסקה 15).

(4) ע"א 9810/16 וערעור נגדי ע"א 9842/16

ח. המערערת בע"א 9810/16 (שהיא המשיבה בערעור הנגדי ע"א 9842/16) היא חברה העוסקת במתן שירותי אחזקה וניקיון. בתקופות הרלבנטיות העסיקה עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה בעלי רשיונות שהיה זמניים, ושילמה להם שכר עבודה. למערערת הוצאו שומות בעבור השנים 2009, 2011–2013, ובעקבות הסדר בינה לבין פקיד השומה, אשר קיבל תוקף של החלטה ביום 10.11.15, נותרו במחלוקת סוגית תשלום ההיטל ושאלת זכאותם של העובדים לנקודות זיכוי.

ט. המערערת הגישה ערעור על השומה לבית המשפט המחוזי בתל אביב (ע"מ [8339-01-15](#), [פורסם בנבו] להלן עניין כלי ניקה). הערעור נתקבל באופן חלקי בפסק דין מיום 25.9.16 (השופט מ' אלטוביה). לעניין ההיטל נפסק, בדומה להכרעה בעניינים סעד, מאה אחוז וואקאנט, כי אין הצדקה להבחין בין עובדים זרים לבין מבקשי מקלט, ובהתאם לפטור מתשלומם את המעסיק עובדים אשר נמנים על הקבוצה האחרונה. עם זאת, באשר לנקודות הזיכוי נתקבלו חלק מן הטענות שהעלתה המערערת. נקבע, כי אף שאין לראות בעובד אשר מחזיק ברשיון שהיה זמני "תושב" לפי [סעיף 1 לפקודת מס הכנסה](#), ניתן להגדירו כ"תושב חוץ זכאי" בהתאם לכללים. בית המשפט המחוזי נדרש לשאלה, האם העסקתם של העובדים האמורים "מותרת על פי דין", כנדרש מכוח כלל 1(1), אולם בשונה מן הפסיקות שנסקרו מעלה סבר שיש להשיב עליה בחיוב. ראשית הוטעם, כי מסמכי השהיה הזמניים של העובדים אינם אוסרים עליהם במפורש לעבוד, אלא אך מציינים שאינם כשלעצמם מהווים רשיונות עבודה. שנית נקבע, כי מדיניות אי האכיפה אשר ננקטת ביחס לאיסור על העסקת שוהים יוצאי אריתריאה וסודאן כמותה כאישור עבודה הלכה למעשה, ועל כן אין הצדקה לשלול מן העובדים זכאות לנקודות זיכוי. כאמור, הוגשו ערעור וערעור נגדי לבית משפט זה.

(5) ע"א 9812/16

י. המערערת היא חברה העוסקת במתן שירותי כוח אדם, בין היתר בתחומי האחזקה והניקיון. בתקופות הרלבנטיות העסיקה עובדים שנכנסו לישראל מסודאן ואריתריאה, ושילמה להם שכר עבודה. ביום 13.10.13 הוצאה למערערת שומה לפי מיטב השפיטה לשנות המס 2005–2010, שבמסגרתה חויבה בגין תשלום היטל מכוח חוק הבראת כלכלת ישראל, ונוכח אי זכאותם של העובדים האמורים לנקודות זיכוי.

יא. המערערת השיגה על השומה בפני בית המשפט המחוזי בבאר שבע ([ע"מ 17507-11-13](#), [פורסם בנבו] להלן עניין טלרן הראשון). הערעור נדחה בפסק דין שניתן ביום 27.9.16 (השופט ג' גדעון), וזאת על יסודם של הנימוקים אשר היוו בסיס לפסיקות שנזכרו מעלה בעניינים סעד, מאה אחוז וואקאנט. כן נדחתה טענת המערערת לפיה יש לקזז את שווי ההיטל כנגד ההטבה לשם הקטנת עלויות השכר, שהיא זכאית לה מכוח [סעיף 12\(א\) לחוק אזור סחר חפשי באילת \(פטורים והנחות ממסים\)](#), תשמ"ה-1985; הנימוק לדחיית הטענה היה, כי קיזוז כגון דא חורג מגדרה של ההטבה האמורה, אשר מוגבלת אך למיסים שנגבו על פי [פקודת מס הכנסה](#).

(6) ע"א 9814/16 וערעור נגדי ע"א 9922/16

יב. המערערות, שאחת מהן היא המערערת בע"א 9812/16, הן חברות אשר עוסקות במתן שירותי כוח אדם, והעסיקו בתקופות הרלבנטיות עובדים שנכנסו לישראל מאריתריאה וסודאן, המחזיקים ברשיונות שהיה זמניים. בשנת 2013 הוצאו למערערות על-ידי המערער הנגדי, פקיד שומה תל אביב 5, שומות לפי מיטב השפיטה לשנות המס 2009–2011, בין היתר בגין ההיטל מכוח חוק הבראת הכלכלה, ונוכח קביעה בדבר אי זכאותם של העובדים לנקודות זיכוי לפי הפקודה או הכללים.

יג. על השומה הוגש ערעור מטעם המערערות לבית המשפט המחוזי בתל אביב ([ע"מ 49540-12-14](#), [פורסם בנבו] להלן עניין טלרן השני). בפסק דין מיום 29.9.16 (השופט מ' אלטוביה) נתקבל הערעור לעניין נקודות הזיכוי, בעוד החיוב בתשלום ההיטל נותר על כנו; וזאת, על בסיסם של הנימוקים אשר הוצגו מעלה בפסקה י' ביחס לעניין כלי ניקה. כאמור, הוגשו לבית משפט זה ערעור וערעור נגדי.

(7) ע"א 9843/16

יד. המערער הוא פקיד שומה תל אביב 5, והמשיבה היא חברה העוסקת בפרויקטים בתחום התעשייה, המסחר והמגורים. בתקופות הרלבנטיות העסיקה עובדים יוצאי אריתריאה ובעלי רשיונות שהיה זמניים, ושילמה להם שכר עבודה. ביום 21.10.15 הגיעו הצדדים להסדר דיוני, אשר קיבל תוקף של החלטה, שבגדרו הוסכם כי העובדים יוכרו כ"תושבי חוץ" על פי הגדרה הקבועה [בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה](#). בהתאם לאמור, כללה המשיבה במשכורתם של העובדים נקודות זיכוי מכוח הכללים, והמשיב התנגד לזיכוי.

טו. המשיבה עירערה לבית המשפט המחוזי בתל אביב ([ע"מ 8363-10-14](#), [פורסם בנבו] להלן עניין עומר הנדסה) על השומה אשר הוצאה לה על-ידי המערער, נוכח

המחלוקת שנתגלעה ביניהם לעניין נקודות הזיכוי, וביום 27.9.16 נתקבל הערעור (השופט מ' אלטוביה). נקבע, בהסתמך על האמור בנימוקי פסק הדין בעניין כלי ניקה, כי יש לראות בעובדים כמי שמועסקים על פי דין, ומשכך כזכאים לנקודות זיכוי בהתאם לכללים.

(8) ע"א 982/17

טז. המערערת היא הבעלים והמפעילה של מלון באילת. בתקופות הרלבנטיות העסיקה עובדים שהגיעו מאריתריאה וסודאן, ואשר מחזיקים ברשיונות שהיה זמניים. ביום 13.1.16 הוצאה למערערת שומה בעבור שנת המס 2010, בגין אי תשלום היטל על פי חוק הבראת הכלכלה, ונוכח שלילת זכאותם של העובדים לנקודות זיכוי מכוח הפקודה או הכללים.

יז. המערערת הגישה ערעור על השומה לבית המשפט המחוזי בבאר שבע (20581-02-16 להלן עניין אורכידאה). בפסק דין מיום 15.12.16 נדחה הערעור (השופט ג' גדעון); בהסכמת הצדדים, ניתנו הנימוקים על דרך ההפניה להכרעות הקודמות בעניינים סעד, מאה אחוז, ואקאנס וטלרן הראשון, המתוארות מעלה.

יח. נפנה עתה לסקירת ההליך בבית משפט זה. נוכח הדמיון הניכר השורר בין המקרים שתוארו מעלה, יוצגו טענות הצדדים מכאן ואילך כמקשה אחת (החברות הנישומות יכוננו להלן המערערות, ופקידי השומה – המשיבים), תוך התמקדות בסוגיות העקרוניות אשר משותפות לכלל התיקים.

הערעורים שלפנינו

יט. לטענת המערערות, לא היה מקום לחייבן בתשלום היטל בגין העסקת עובדים יוצאי אריתריאה וסודאן מכוח חוק הבראת הכלכלה. בנוסף, משיגות הן על קביעותיהם של המשיבים בדבר אי זכאותם של העובדים לנקודות זיכוי, בהתאם ל**פקודת מס הכנסה** או לחלופין הכללים.

כ. ביסוד עמדתן של המערערות ההנחה, לפיה יש להבחין בין העובדים נשוא ענייננו, שהם בגדר "שוהים מוגנים" לשיטתן, לבין שאר העובדים הזרים במדינה, נוכח קיומם הנטען של הבדלים מהותיים בין שתי האוכלוסיות. ראשית מוטעם, כי על כל אחת מן הקבוצות חלה מערכת נורמטיבית שונה. כך, התקשרות עם עובדים זרים

מוסדרת באמצעות [חוק עובדים זרים](#), תשנ"א-1991 (להלן חוק עובדים זרים), אשר קובע את התנאים להעסקתם, וזאת בנתון להיתרי יבוא קונקרטיים. מנגד, העסקתם של מי שנכנסו לישראל שלא כדין אינה מטופלת בחקיקה, כי אם מהוה פועל יוצא של מדיניות אי האכיפה הממשלתית, באשר לעובדים אלה, מסודאן ואריתריאה, הנובעת מן ההחלטה שלא להרחיקם בחזרה למדינות מוצאם בשל המצב בהן. לשיטת המערערות, נסיבות ייחודיות אלה מחייבות לראות במי שנמנה על הקבוצה האחרונה משום פליט דה-פקטו – לא כל שכן, ככל שהגיש בקשת מקלט. שנית נטען, כי ישנם הבדלים ניכרים בין קבוצות העובדים אף מבחינת תפיסתם שלהם את מקומם בשוק העבודה. עובד זר, כך על פי הטענה, מגיע לישראל לצרכי פרנסה בלא כוונה להשתקע, וממילא מועסק לתקופה קצובה בלבד; לעומת זאת, מי שנכנס לישראל בבקשה לקבל בה מקלט, ומחזיק ברשיון שהיה זמני אשר תוקפו – לעת עתה – בלתי מוגבל, נדרש לעבוד כדי לכלכל עצמו במהלך שהותו במדינה, ולעתים אף כדי לתמוך בסמוכים על שולחנו. שלישית לדעת המערערות ישנו הבדל נוסף בין שתי האוכלוסיות, אשר נוגע לאיכות עבודתם ותפוקתה. נטען, כי העסקתו של עובד מיומן המיובא לישראל לשם ביצוע מלאכה ספציפית, טומנת בחובה יתרונות על פני העסקתו של מי שאינו בהכרח בעל כישורים רלבנטיים, ואין העבודה ניצבת בעיקרו של דבר בראש מעייניו. לסיכום נקודה זו סבורות המערערות, כי יש להתחשב בשורת ההבחנות האמורות במסגרת קביעתה של מדיניות המיסוי הראויה ביחס לקבוצת העובדים הייחודית שלפנינו.

כא. אשר להיטל העסקת עובד זר מכוח חוק הבראת הכלכלה, טוענות המערערות כי אין מקום להשיתו בגין העסקתם של עובדים שהם בבחינת "שוהים מוגנים" או למצער משהגישו בקשות מקלט. ראשית נטען, כי תכליתו של ההיטל, כעולה מדברי ההסבר להצעת [חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004\)](#), תשס"ג-2003, ה"ח הממשלה 25, 30.4.03 (להלן הצעת חוק התכנית להבראת הכלכלה), בעמ' 350, וכן מן הפסיקה שנדרשה אליו (לעניין זה מפנות העותרות, בין היתר, לבג"ץ [2587/04](#) בוכריס נ' פקיד שומה חדרה, [פורסם בנבו] בפסקה 8 (2005), להלן עניין בוכריס), לשמש תמריץ שלילי להעסקתם של עובדים זרים על פני עובדים ישראלים; דהיינו, אין ההיטל נועד ביסודו להעשיר את קופת המדינה, כי אם לקדם מדיניות חברתית מסוימת. לשיטת המערערות, חיובן בתשלום ההיטל בנסיבות ענייננו אינו עולה בקנה אחד עם התכלית האמורה. נטען, כי להבדיל מעובדים זרים אשר כניסתם לישראל מוסדרת כאמור על-ידי המדינה, שהותם של יוצאי אריתריאה וסודאן היא פרי אילוצים – בודאי כך מקום שהוחלט כי לפי שעה לא ניתן לגרשם; במצב עניינים זה מתאיין איפוא הטעם, לשיטת המערערות,

לתמרץ כנגד העסקתם של עובדים אלה, וזאת במיוחד נוכח מדיניות אי האכיפה המוצהרת שבה נוקטת המדינה. כן טוענות המערערות, כי אוכלוסית המסתננים לא עמדה מעיקרא לנגד עיני המחוקק בקבעו את ההיטל, אלא עובדים מיומנים אשר מגויסים כדי לבצע מלאכות ספציפיות. משכך נטען, כי השתתו בנסיבות ענייננו פוגעת בקניין המעסיקים, הואיל ועליהם לשלם מס בעבור העסקתם של עובדים מסוג מסוים, אשר שונה מסוג העובדים שמועסקים על-ידיהם בפועל.

כב. שנית נטען, כי ההיטל פוגע ביכולתם של עובדים אלה לפרנס עצמם, באופן אשר מנוגד לרוח המשפט הבינלאומי ואף לערכי היסוד של שיטת משפטנו. כאמור, המערערות סבורות כי יש לראות במי שנכנס לישראל מאריתריאה וסודאן משום פליטים, כל עוד לא הוכרע אחרת לגבי מעמדם, ועל כן יש לנהוג באוכלוסיות אלה – לשיטתן – על פי עקרונות המשפט הבינלאומי. בנתון לאמור נטען, כי ככל שמשפיע ההיטל על החלטותיהם של מעסיקים באשר להתקשרות עם עובדים אלה, יש בכך משום הפרה של האיסורים בדבר אפלייתם של פליטים בתחומי המס (סעיף 28 לאמנה בדבר מעמדם של הפליטים משנת 1951, להלן אמנת הפליטים) והעבודה (שם, בסעיף 17). עוד טוענות המערערות, כי השפעה מעין זו עולה כדי פגיעה בזכותם של העובדים לקיום בסיסי בכבוד, והן סומכות ידיהן על פסיקות בבתי המשפט לעניינים מינהליים לעניין תעסוקתם של מי שמחזיקים ברשיון שהיה זמני וזוכים להגנה קולקטיבית מפני הרחקה (וראו, למשל, [עת"מ \(מרכז\) 35858-06-10](#) סייקו נ' משרד הפנים [פורסם בנבו] (2010)).

כג. לעניין נקודות הזיכוי מעלות המערערות שתי טענות חלופיות: האחת, לפיה יש לזכות את העובדים כתושבים, בהתאם [לפקודת מס הכנסה](#); והשניה, כי יש לראות בעובדים תושבי חוץ זכאים על פי הכללים. אשר לטענה הראשונה גורסות המערערות, כי לעניין נקודות הזיכוי היה על המשיבים לפרש את המונח "תושב" הקבוע [בסעיף 1](#) לפקודה כך שיכלול בגדרו גם עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה, אף שאינם אוחזים במסמכי תושבות רשמיים. נטען, כי בבסיס [סעיפים 34 ו-36](#) לפקודה מונחת תכלית סוציאלית, המבקשת לפטור את הכנסתו של היחיד נוכח ההכרה בחיוניותה לצרכי קיומו הבסיסיים, בין אם הוא אזרח ובין אם לאו, בעוד הדרישה לתושבות נועדה ליתן עדיפות למי שמרכז חייו מצוי בישראל, בחינת "עניי עירך קודמים". אשר על כן סבורות המערערות, כי יש מקום לזכות את אוכלוסית מבקשי המקלט בנקודות זיכוי, שכן מחד גיסא מצוי מרכז חייהם בישראל בשל מעמדם הארצי ושהותם הבלתי קצובה במדינה, ומאידך גיסא סובלים הם על פי רוב מקשיים כלכליים לא מבוטלים, מחמת

נסיבות חייהם והגעתם ארצה חסרי כל. נטען, כי פרשנות כגון דא מתחייבת אף מן הבחינה המשפטית, הואיל ומתקיימת בענייננו חזקת הימים אשר קבועה [בסעיף 1\(א\)\(2\)](#) לפקודה לעניין ימי שהות בישראל לגבי חלקם הארי של העובדים. חזקה זו אמנם ניתנת לסתירה [\(סעיף 1\(א\)\(3\)\)](#), אולם לשיטת המערערת צולחים העובדים אף את המבחנים המהותיים שנקבעו בפסיקה לשם קביעת "מרכז חייו" של הנישום: בפן האובייקטיבי ניכר, כך נאמר, כי מירב זיקותיהם המשפחתיות, הכלכליות והחברתיות של השהים יוצאי סודאן ואריתריאה מצויות בישראל; ובמישור הסובייקטיבי, ברי שכוונתם של מבקשי המקלט להשתקע בישראל, כפועל יוצא מעצם הגדרתם באופן זה.

כד. לחלופין גורסות המערערות, כי ככל שאין העובדים באים בגדר "תושבים" לפי הפקודה, יש לזכותם כ"תושבי חוץ" מכוח [כללי מס הכנסה \(נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי\)](#). זאת, הואיל ומתקיים לגביהם – לשיטתן – התנאי הקבוע בכלל 2(1), ולפיו תושב חוץ זכאי הוא מי ש"שהייתו בישראל או באזור והעסקתו בישראל או באזור מותרות על פי דין". נטען, כי גישה פרשנית כגון דא מתחייבת, נוכח הכרתה של המדינה – הלכה למעשה – הן בשהותם של יוצאי אריתריאה וסודאן והן ביכולתם לעבוד בישראל. לעניין זה סומכות המערערות ידיהן על פסקי הדין בעניינים כלי ניקה, טלרן השני, ועומר הנדסה שנסקרו מעלה, ואשר בהם נקבע כאמור, כי העובדים זכאים לנקודות זכות אף שאין מקום לפטור את מעסיקיהם מתשלום ההיטל בגין העסקתם. כן הפנו לפסיקתו של בית הדין הארצי לעבודה [בבר"ע 36959-06-15 MUSABAL ABDALLA](#) נ' טלרן אחזקות ונקיון (2000) בע"מ [פורסם בבנו] (2015), שם הוכרו זכויות סוציאליות של נתין סודאן אשר החזיק ברשיון שהיה זמני, מכוח יחסי העבודה.

כה. בנוסף, הועלו טענות שונות שלפיהן הסתמכו המערערות על מצגים מסוימים מטעם המשיבים. כיון שמרבית הטענות נוגעות לנסיבותיהם העובדתיות הספציפיות של חלק מן המקרים, נתיחס להלן אך לסוגיות כלליות אשר תקפות למכלול התיקים שלפנינו. טענה אחת עניינה בהתנהלותה של המדינה ביחס למי שנכנס לישראל מסודאן ואריתריאה. נטען, כי ההתמהמהות בבדיקתן של בקשות המקלט המוגשות מטעמם של שוהים אלה, תוך שאינם מורחקים למדינות מוצאם, יצרה הסתמכות אצל המעסיקים על מצב עניינים זה, שבמסגרתו זוכים עובדיהם למעמד של פליטים דה-פקטו. בפרט הוטעם, כי בענפי תעסוקה מסוימים – כגון המלונאות באילת – המדינה לא זו בלבד שאינה אוכפת את האיסור כנגד העסקתם של מסתננים אלא אף מעודדת אותה, מה שמחזק מטבע הדברים את הציפיה כי פעולה זו לא "תוענש" במישור המיסוי. עוד טוענות המערערות, כי היה על רשות המיסים להבהיר מראש אילו מיסים בכוונתה

להשית על מי שבחר להעסיק עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה, ולא בדיעבד באופן אשר גרר אף קנסות וריביות, כמות שנעשה בעניינו. האמור נכון ביתר שאת, כך על פי חלק מן המערערת, לגבי חברות כוח אדם אשר מתמחרות את השירותים שמסופקים על-ידיהן לפי שיטת cost+, דהיינו סך ההוצאות של החברה בתוספת אחוז מסוים. נטען, כי חברות אלה יצאו נפסדות במיוחד משלא ידעו מבעוד מועד על קיומם של תשלומי מס נוספים – ועל אחת כמה וכמה, על הקנסות והריביות אשר נתוספו כאמור לגבייתם – ומשכך לא שיקללו אותם במסגרת התקשוריותיהן החוזיות.

עמדת המשיבים

כו. המשיבים סבורים כי דין הערעורים להידחות, על שני ראשיהם. לעניין ההיטל נטען, כי אין מניעה להשיתו בגין העסקתם של עובדים שמחזיקים ברשיונות שהיה זמניים. פרשנות זו עולה לדידם בקנה אחד עם לשונו של [חוק עובדים זרים](#), שאליה מפנה [סעיף 44](#) לחוק הבראת הכלכלה, ולפיה מוגדר עובד זר כמי "שאינו אזרח ישראל, או תושב בה". יתר על כן נטען, כי פרשנות זו מתחייבת אף נוכח תכליתו של ההיטל להקטין את התמריץ להעסקתם של עובדים זרים. המשיבים מטעימים, כי ביסודו של דבר אמנם הופנה ההיטל כלפי עובדים זרים חוקיים, אולם התכלית שבבסיסו תקפה לשיטתם – בחינת קל וחומר – מקום בו עסקינן במי שנכנסו לישראל שלא כדין ואינם מועסקים מכוח היתר. לא זו אף זו, נטען כי מתן פטור מן ההיטל למי שמעסיק מסתננים עלול לקדם מדיניות בלתי רצויה, של העדפת אפיק זה על פני העסקה חוקית. כחזוק לעמדתם מפנים המשיבים לפסיקתו של בית משפט זה [בע"א 7553/14](#) רצון נ' מס הכנסה פקיד שומה [פורסם בנבו] (2015), שם נקבע כי תחולתו של ההיטל נפרסת על העסקתו של כל עובד אשר אינו תושב, למעט מי שהוחרג באופן ספציפי, וכן לפסק דינו של בית המשפט המחוזי [בע"מ 58167-12-12](#) ג. ארזים ניהול ותפעול בע"מ נ' פקיד שומה אילת [פורסם בנבו] (2014) אשר עסק בסוגיה זהה לנידון דידן, ואשר תוקף בבית משפט זה [בע"א 672/15](#) ג. ארזים ניהול ותפעול בע"מ נ' פקיד שומה אילת [פורסם בנבו] (2016), נוכח חזרתה החד-צדדית של המערערת מן הערעור.

כז. כן מטעימים המשיבים, כי השתת ההיטל בנסיבות עניינו הולמת את מדיניותה הכללית של המדינה ביחס לתופעת ההסתננות לישראל, שתכליתה – בראש וראשונה – מניעת השתקעותם של השוהים ומציאת דרכים מידתיות להרחקתם. בהקשר זה מצביעים המשיבים על אמצעים פסקליים נוספים שנועדו לשרת את התכלית האמורה,

כגון האיסור בדבר הוצאת רכוש מישראל בעבור מסתנן, הקבוע [בסעיף 7א לחוק למניעת הסתננות \(עבירות ושיפוט\)](#), תשי"ד-1954. כן נזכר [סעיף 1יא1 לחוק עובדים זרים](#), אשר נכנס לתוקפו ב-1.5.17, ולפיו יופקדו 20% משכרו החודשי של עובד מסתנן מדי חודש לקרן ייעודית, שם יוחזק הסכום עד לעזיבתו את הארץ (למען הסדר הטוב יצוין, כי חוקתיותו של הסדר זה נדונה בימים אלה [בבג"ץ 2293/17](#) גרסגהר נ' הכנסת [פורסם בנבו]). בזאת מבהירים המשיבים את עמדתם, לפיה אין לראות ביוצאי סודאן ואריתריאה משום פליטים, אף שחלה לגביהם מדיניות אי הרחקה, ככל שלא הוכר מעמדם באופן רשמי על-ידי המדינה. עוד נטען, כי אפילו היתה מתקבלת גישתן של המערערות בדבר היות העובדים פליטים דה-פקטו, אין בכך כדי להשפיע על חיוב מעסיקהם בתשלומי של ההיטל, נוכח קביעתו המפורשת של [סעיף 45\(ב\) לחוק הבראת הכלכלה לפיה "ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין, מההכנסה של העובד הזר"](#); כן מפנים המשיבים לפסק דינו של בית משפט זה בעניין בוכריס, שם נדחתה טענה כנגד חוקיותו של ההיטל מחמת החשש כי עלויותיו יתגלגלו בסופו של יום לפתחם של העובדים.

כח. אשר לראשם השני של הערעורים, סבורים המשיבים כי אין העובדים זכאים לנקודות זיכוי, בין אם מכוח [פקודת מס הכנסה](#) ובין אם על פי כללי מס הכנסה. מן העבר האחד נטען, כי אין להלום את עמדת המערערות לפיה באים העובדים נשוא ענייננו בגדר הגדרת "תושבים" [שבסעיף 1](#) לפקודה. לשיטת המשיבים, אין מקום לראות במי שמחזיק ברישיון מכוח [סעיף 2\(א\)\(5\) לחוק הכניסה לישראל](#) – שעל פיו מותרת שהותו במדינה אך באופן זמני, עד אשר יעזוב את הארץ מרצונו או שיורחק ממנה – משום תושב. כן נאמר, כי לא הרימו המערערות באף לא אחד מן התיקים את הנטל הרובץ לפתחן להוכיח שהעובדים אכן ממלאים אחר הדרישה לפיה מצוי מרכז חייהם בישראל.

כט. מן העבר השני גורסים המשיבים לעניין הכללים, כי אין מתקיימים לגבי העובדים התנאים אשר קבועים בכלל 1(א), דהיינו – היות שהייתם והעסקתם מותרות על פי דין. לעניין זה סומכים המשיבים ידיהם על פסקי הדין שניתנו בבית המשפט המחוזי בבאר שבע בעניינים סעד, מאה אחוז, ואקאנס, טלרן הראשון ואורכידאה, ומשיגים על הקו הפרשני אשר ננקט על-ידי בית המשפט המחוזי בתל אביב בעניינים כלי ניקה, טלרן השני ועומר הנדסה. לדידם, הדיבור "על פי דין" צריך להתפרש בהתאם לתקנות הכניסה לישראל, תשל"ד-1974 המסדירות את העסקתם של מי שאינם תושבים; והנה קובעת [תקנה 5\(א\)](#) כי מי שמבקש להיכנס לישראל לצרכי עבודה נדרש

לאחוז ברישיון מסוג ב/1, ואילו [תקנה 13\(א\)](#) מטעימה שחל איסור עבודה על מי שמחזיק ברישיון שהיה זמני. אימוץ הפרשנות המוצעת על-ידי המערערות, כך נטען, יוצר איפוא מצב אבסורדי שלפיו ניתנת העדפה למי שנכנס לישראל בניגוד לדין – שכן אינו נדרש לבקש אישור לעבוד – לבין עובדים חוקיים, אשר העסקתם כפופה להיתר עבודה. עוד טוענים המשיבים, כי אין להלום את הטענה לפיה מדיניות אי האכיפה כמוה כאישור הלכה למעשה לצורך זיכויים של העובדים במס, הואיל ופרשנות כגון דא סותרת את מדיניותה המוצהרת של המדינה למנוע את השתקעותם בישראל של השוהים הללו, כמפורט מעלה בפסקה כ"ו.

ל. אשר לטענת ההסתמכות סבורים המשיבים, כי דינה להידחות. העובדה שבשל שיקולי מדיניות כלליים אשר אינם נוגעים למערערות, בחרה המדינה שלא לאכוף את הדין הפלילי ביחס להעסקת יוצאי סודאן ואריתריאה, אינה מצדיקה לשיטתם ליתן הטבות מס למעסיקים שבחרו לנקוט בפעולה זו. בנתון לאמור, ברי לדידם כי אין מקום לדרוש מן המדינה להתריע מראש על עצם גבייתם של תשלומי מס, ככל שאלה מתחייבים – כבענייננו – מכוח הדין.

בקשות להצטרף כ"ידיד בית משפט"

לא. בקשה ראשונה להצטרף כצד להליך הוגשה מטעמו של איגוד המסעדות בישראל (להלן גם האיגוד), עמותה ללא מטרות רווח שבה חברים למעלה מ-600 עסקים בתחום המסעדות. האיגוד מבקש להפנות זרקור להשלכות האפשריות של ההכרעה בערעורים שלפנינו על ענף המסעדות בישראל. הוטעם, כי ענף זה סובל ממצוקת כוח אדם חמורה, בין היתר נוכח כשלון הניסיונות להעסיק עובדים ישראליים בתפקידים מסוימים, שבהם עוסקים כיום שוהים מאריתריאה וסודאן. משכך סבור האיגוד, כי חיוב בתוספת מס בגין העסקתם של עובדים אלה יפגע באורח משמעותי במסעדנים, בעלי עסקים המכלכלים רבבות אנשים בישראל. יתר על כן נטען, כי להכרעה בערעורים דנא השלכות רוחב משמעותיות, נוכח חוסר האחידות אשר נוהג כיום – לשיטת האיגוד – במדיניות המיסוי ביחס לעסקי המסעדות.

לב. את הבקשה השניה הגיש ארגון חברות הניקיון בישראל (להלן גם הארגון), עמותה המאגדת תחתיה למעלה מ-120 חברות אשר עוסקות בשירותי ניקיון. לטענת הארגון, תכליתו של ההיטל בגין העסקת עובדים זרים אינה רלבנטית מעיקרא לענף הניקיון, נוכח המצוקה הקשה של כוח אדם מקומי שמאפינת אותו. לא זו אף זו, נטען כי השתתף ההיטל על חברות ניקיון באופן רטרואקטיבי צפויה להרע את מצבן ביתר

שאת; זאת, הואיל והחוזים הנוכחיים בין מרבית החברות לבין לקוחותיהן אינם משקפים את העלויות אשר כרוכות בתשלומם. לדידו של הארגון, המדובר בעלויות דרמטיות, שהטלתן עלולה להביא למצב בו יהפכו כלל התקשרויותיהן של חברות הניקיון – אף אל מול המדינה עצמה – להתקשרויות הפסד, המהוות הפרה של הוראות [החוק להגברת האכיפה של דיני העבודה](#), תשע"ב-2011.

ההליך בבית משפט זה

לג. ביום 27.3.17 קיימנו דיון בערעורים, בהשתתפות באי כוח הצדדים והמבקשים להצטרף, שבמהלכו הוצגו עיקרי הטענות אשר פורטו מעלה בהרחבה. בתום הדיון הוחלט ליתן לרשות המיסים שהות לשקול פתרון מוסכם לסוגיות שהעלו המערערות, נוכח התרשמותנו בדבר קיומה של "עמימות מצבית" המאפיינת את העובדים נשוא ענייננו:

"אותה 'עמימות מצבית' של המסתננים שהוחלט שלא להרחיקם לעת הזאת בשל המצב במקומותיהם, אולי מצדיקה מעין 'מדרגת ביניים', שהרי פליטים אינם, אך גם לא עובדים זרים חוקיים, לא 'תושבים' במובן הרגיל על פי פרשנות פשוטה – אך הם בני אנוש שישראל הכירה בנסיבותיהם הקשות בהחליטה שלא להרחיקם, ובתקופה זו עליהם להתפרנס כדי לא להידרדר לפשע. מצבם קיבל הכרת-מה בסעיף 2(א)(5) האמור לחוק הכניסה, וראו גם – אולי – חוק למניעת הסתננות ולהבטחת יציאתם של מסתננים מישראל (תיקוני חקיקה), תשע"ז-2017. כאן עולה השאלה הניתן למצוא דרך ביניים, ואיננו נדרשים כרגע לשאלה הנוספת, האם הדבר מחייב חקיקה או שמא ישנה דרך אחרת".

לד. ביום 14.6.17 הוגשה הודעה מטעם רשות המיסים, שבמסגרתה הציגה את עמדתה העדכנית בעקבות החלטתנו. אשר לסוגית ההיטל נמסר, כי לא מצאה הרשות טעם לשנות מעמדתה לפיה אין מקום לפטור את המערערות מחובת תשלומן. תחילה הוער, כי בניגוד לטענת המערערות, בוחנת המדינה בקשות מקלט פרטניות אשר מוגשות על-ידי השוהים, וכראיה היא מפנה להחלטה מיום 7.6.17 ליתן רשיונות ישיבה ארעיים מסוג א/5 ל-200 סודאנים יוצאי חבל דרפור, מטעמים הומניטריים. בצד האמור הוטעם, כי חוק הבראת הכלכלה משתלב בדרכי ההתמודדות של המדינה עם תופעת ההסתננות, שעליהן נמנים כאמור גם אמצעים פיסקליים שונים. מכל מקום עידכנה רשות המיסים, כי לאחר שנועצה במשרדי הממשלה הרלבנטיים, מצאה שאין הצדקה לחדול מגבייתו של ההיטל בגין העסקת עובדים יוצאי אריתריאה וסודאן, נוכח

תרומתו למדיניות האמורה; זאת, באמצעות הקטנת הפגיעה ברמות התעסוקה והשכר של עובדים ישראלים חלופיים, והשתת העלויות החיצוניות אשר כרוכות בתופעת ההסתננות על המעסיקים הנהנים ממנה.

לה. עוד נאמר בהודעה, כי נשקלה האפשרות לראות בעובדים כמי שמועסקים על פי היתר, ולהפחית בהתאם משיעורו של ההיטל, אולם בסופו של יום הוחלט שלא לעשות כן. הרשות נימקה, כי החלטה כגון דא תהא מנוגדת לעמדת הממשלה לפיה יש מקום אף להגדיל את שיעור ההיטל בגין העסקת מסתננים, שבאה לידי ביטוי בהחלטה מס' 2068 של הממשלה ה-33 מיום 7.10.14 (להלן החלטת הממשלה מס' 2068), וכן לכוונת המחוקק, שעה שלא החריג עובדים אלה מפורשות במסגרת התיקונים המאוחרים שנערכו לחוק הבראת הכלכלה. יתר על כן נאמר, כי שינוי שיעורי המס שלא בדרך של חקיקה עלול לפתוח פתח בלתי רצוי לדרישות דומות בעתיד, אף בהקשרים אחרים. טעם נוסף אשר ניצב בבסיס החלטתה של הרשות עניינו פגיעה ביכולת לפקח על העבודות המתבצעות כיום על-ידי עובדים זרים חוקיים – כגון סיעוד, תחום אשר דורש לטענתה אומן והכשרה מיוחדת – ומוסדרות באמצעות מערך ההיתרים; זאת, נוכח ההנחה כי הפחתה בשיעור ההיטל תביא לכניסת מסתננים לענפים אלה.

לו. מנגד, אשר לנקודות הזיכוי עידכנה רשות המיסים על שינוי מדיניותה באופן שיקל על העובדים יוצאי אריתריאה וסודאן, אף זאת לאחר היוועצות בגורמים הרלבנטיים בממשלה. במסגרת זו הוחלט לזכות עובדים אלה בנקודות זיכוי מכוח כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי), לפני משורת הדין, בנתון לתנאים הבאים: ראשית, על המעסיקים להוכיח כי התשלומים בגין נקודות הזיכוי אכן הגיעו לידי העובדים בפועל, לאחר שנוכה המס במקור; שנית, העובד אינו מחזיק ברשיון שהיה שבו נכתב במפורש "אינו רשאי לעבוד" (להבדיל מן הדיבור "רישיון זמני זה אינו מהווה רשיון עבודה בישראל"), או ברשיון אשר מכיל הגבלה גיאוגרפית ("לא יתגורר ולא יעבוד בערים אלה: תל אביב, אילת"), הניתנים למי ששוחרר במרכז השהיה חולות ולגביהם נאכף איסור אי העסקה; שלישית, אין מדובר במי שניתנה לגביו הוראת שהיה בחולות, שממילא אינו רשאי לעבוד. הוטעם, כי עמדה זו מתיחסת אך לשנות המס שעליהן חלים הכללים – קרי, עד למועד כניסתן לתוקף של תקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר), תשע"ה-2014 (להלן תקנות הזיכויים) ביום 1.1.15, אשר מצמצמות את הזכאות אך לעובדים זרים חוקיים המועסקים על פי היתר בתחום הסיעוד.

לז. בתגובה להודעה טוענות המערערות, כי אין בפתרון המוצע על-ידי רשות המיסים כדי להביא לסיומו של הסכסוך, משלא נסוגה מעמדתה לעניין ההיטל. לשיטתן, אין להלום מעיקרא מדיניות המבקשת להכביד על יוצאי סודאן ואריתריאה באמצעות הערמת קשיים על יכולתם לכלכל עצמם, אשר מנוגדת – כך נטען – לעקרון אי ההרחקה וכן לזכות החוקתית לקיום אנושי בכבוד. עוד סבורות המערערות, כי ניתן לפטור את הבוחר להעסיק עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה אף בלא שינוי החקיקה, באמצעות פרשנות תכליתית גרידא. במסגרת זו הוצעו שלוש דרכי פרשנות אפשריות: הראשונה, החרגתם של עובדים אלה מגדר חוק הבראת הכלכלה, חלף הפרשנות הנוכחית של המשיבים לפיה יש לראותם כעובדים זרים מן המניין; השנייה, הכללתם של העובדים בגדר "תושבים" בהתאם [לסעיף 1 לפקודת מס הכנסה](#), או למצער יישומו של מבחן "מרכז החיים" לצורך פרשנותו של חוק הבראת הכלכלה; והשלישית, פרשנות המונח "תושב" בהתאם לתכליותיו הספציפיות של ההיטל, נוכח ייחודה של אוכלוסית העובדים נשוא ענייננו. לחלופין נטען, כי יש מקום להחיל "מדרגת ביניים", כלשון החלטתנו מיום 28.3.17. במסגרת זו הוצע, בין היתר, ליתן פטור מן ההיטל בהתאם למשך התקופה שבה שוהה העובד בישראל, או להחיל את תשלומו של ההיטל אך מכאן ואילך, כדי למזער את הנזקים אשר נטען כי נגרמו למערערות נוכח העובדה שהוטל עליהן בדיעבד.

לח. לעניין נקודות הזיכוי נטען, כי אף שיש לקבל בברכה את נכונותה של רשות המיסים לזכות את העובדים מכוח הכללים, אין בכך כדי לאיין את עמדת המערערות – המפורטת מעלה בהרחבה – בדבר זכאותם לפי [פקודת מס הכנסה](#). כן הועלו טענות לגבי התנאים שנקבעו לצורך זכאות על פי הכללים, במיוחד בנוגע לקושי הראיתי אשר כרוך בהוכחתם בעבור עובדים שכבר אינם מועסקים אצל המערערות, שכן עסקינן בשומות אשר נערכו בחלקן ביחס לשנות מס מוקדמות. בנוסף הוער, כי החלטתה של הרשות ליתן נקודות זיכוי לפנים משורת הדין, מעלה סימני שאלה ביחס לעמדתה הנחרצת כנגד החרגתם של העובדים מגדר תחולתו של ההיטל על דרך של פרשנות ובלא שינוי חקיקתי סדור.

לט. מטעם איגוד המסעדות נמסר, כי אין להלום את הטעמים אשר הוצגו בהודעתה של רשות המיסים כנימוקים להחלטתה שלא להחריג את העובדים יוצאי סודאן ואריתריאה מגדרו של ההיטל, נוכח מעמדם הייחודי. כן הוטעם, כי אף בהינתן מדיניות המבקשת להקשות על שהייתם של עובדים אלה בישראל, אין מקום להשתת עלויות ההיטל דוקא על המעסיקים. בפרט נטען, כי גבייתו בדיעבד מקשה ביתר שאת על

עסקים בתחום המסעדות; ככל שלא ננקט מתווה ביניים כלשהו, זו עתידה להביא לפגיעה חמורה בקניינים, נוכח העמימות אשר אפפה עד כה את ההתנהלות סביב אכיפתו. בנוסף נאמר, כי האיגוד שותף לעמדת המערערות לפיה ניתן למצוא מענה לסוגיה בדרכים פרשניות.

מ. אף ארגון חברות הניקיון בתגובתו השיג על עמדתה של רשות המיסים והביע תמיכה בפתרונות פרשניים. מעבר לאמור נטען, כי המדינה בכובעה המיסויי מתעלמת מהתנהלותה משכבר כלפי המעסיקים, שבמסגרתה עודדה אותם לקלוט עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה. כן הוטעם, כי השתתף ההיטל בדיעבד תהא בעלת השלכות הרסניות במיוחד בעבור מעסיקים מתחום הניקיון, כאמור מעלה בפסקה ל"ב.

דיון והכרעה

מא. התיקים שלפנינו מעוררים שאלות בדבר מדיניות המיסוי הראויה ביחס לעובדים יוצאי סודאן ואריתריאה, נוכח מעמדם ה"אנדרוגני" בישראל – מחד גיסא, אינם שוהים במדינה על פי היתר אלא הסתננו אל תוך גבולותיה, ומאידך גיסא זוכים הם להגנה קולקטיבית, שבאה לידי ביטוי באי הרחקתם לארצות מוצאם ובהיעדר אכיפת האיסור כנגד העסקתם. המערערות, המעסיקות עובדים אלה במגוון תחומים, סבורות כי ראוי לנקוט במדיניות מקלה כלפיהם, הן ביחס להיטל בגין העסקת עובדים זרים, והן בנוגע לזיכויים בנקודות זיכוי; ויוער, כי אף שרבים מן הטיעונים הושמעו כמו "בשמים" של העובדים, שכאמור אינם צד להליך דנא, אין חולק שבבסיסם של הערעורים מונח – בראש וראשונה – אינטרס עסקי מובהק של המערערות. לאחר העיון, ולא בלי התלבטות, הגענו לכלל מסקנה כי אין להיעתר למבוקש, בין היתר נוכח העמדה אשר הציגה רשות המיסים בהודעתה מיום 14.6.17 בכל הנוגע לנקודות הזיכוי, כמות שיפורט להלן.

ההיטל

מב. נפתח איפוא בשאלת ההיטל מכוחו של [סעיף 45](#) לחוק הבראת הכלכלה. כאמור, עסקינן בתוספת מס המשולמת על-ידי מי שמעסיק עובד זר כהגדרתו [בחוק עובדים זרים](#), ואשר אין לנכותה – במישרין או בעקיפין – משכרו של העובד. גובהו של ההיטל עומד כיום על 20% מסך הכנסתו של העובד, אם כי במרבית התיקים שלפנינו, אשר עוסקים בשנות המס 2008–2013, הוטל תשלום בגובה 10%–15% משכרם של העובדים, וזאת בהתאם לגרסאות מוקדמות יותר של החוק. המערערות טוענות, כי חיובן לשלם היטל בגין העסקתם של עובדים יוצאי אריתריאה וסודאן מנוגד לכוונתו

המקורית של המחוקק, ואף אינה הולמת את תכליתו האובייקטיבית של חוק הבראת הכלכלה. לעומתן גורסים המשיבים, כי באין החרגה מפורשת חלות הוראות החוק אף על עובדים אלה, וממילא סבורים הם שאין הצדקה לפטור מתשלום דוקא את מי שמעסיק עובדים בלתי חוקיים, על פניהם של מעסיקים הפועלים לפי היתר.

מג. אכן, [חוק עובדים זרים](#) נוקט בלשון רחבה, המגדירה "עובד זר" כמי "שאינו אזרח ישראל, או תושב בה". משכך על פני הדברים, באין התייחסות מפורשת בחוק הבראת הכלכלה לעובדים יוצאי סודאן ואריתריאה, משתמע כי אלה נמנים על קבוצת העובדים הזרים, שכן אינם – במובהק – אזרחי ישראל או תושביה, אלא מסתננים המחזיקים ברשימות שהיה זמניים גרידא. ברם, נוכח "העמימות המצבית" השוררת ביחס לעובדים נשוא ענייננו, ובנתון למושכלת היסוד שאין לפרש את חוקי המס באורח דווקני ([ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט \(2\) 70, 77-78](#) (1985)), לא מן הנמנע כי תימצא פרשנות לשונית אחרת אשר תגשים באופן מיטבי את תכליתו של החוק. המערערת העלו מגוון דרכים פרשניות (כמתואר בפסקה ל"ז מעלה), שמטרתן בסופו של יום זהה, ועניינה החרגתם של עובדים יוצאי אריתריאה וסודאן מגדר חוק הבראת הכלכלה. אקדים אחרית לראשית ואומר, כי אפילו נצא מן ההנחה שניתן להתגבר באמצעים פרשניים על המשוכה אותה מציבה ההגדרה הלשונית הכוללתית שבחוק [עובדים זרים](#), חוששני שמתן פטור מתשלום היטל למעסיקים בנסיבות ענייננו אינו עולה בקנה אחד עם תכליתו של ההסדר, כפי שיבואר להלן.

מד. כנודע, תכליתו של חוק נלמדת מהיבטים סובייקטיביים כמו גם מהיבטים אובייקטיביים (וראו, למשל, [בג"ץ 693/91 אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין במשרד הפנים, פ"ד מז \(1\) 749, 764 \(1993\)](#)). בתורנו אחר תכליתו הסובייקטיבית של חוק, ענייננו בחשיפת כוונתם של מנסחיו (אהרן [ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה](#) 211 (1993), להלן ברק, פרשנות במשפט), דהיינו – "המטרה, הערכים, המדיניות והאינטרסים אשר חברי הרשות המחוקקת ביקשו, מבחינה סובייקטיבית, להגשים" (שם, בעמ' 231). כנקודת מוצא לבחינתנו אנו, נביט בדברי ההסבר להצעת חוק התכנית להבראת הכלכלה, שם נאמר ביחס להיטל:

"עלות העסקת עובד זר נמוכה מעלות העסקת עובד ישראלי. כדי להקטין את התמריץ להעסיק עובד זר, מוצע לחייב כל מעסיק של עובד זר בהיטל בשיעור של 15% מסך כל הכנסת העבודה ששילם לעובד הזר" (שם, בעמ' 350).

בענייננו סומכים שני הצדדים ידיהם על דברים אלה. המערערות מבקשות לראות בהם עדות לכך שאין ההיטל נועד להעשיר את קופת המדינה, כי אם לשמש תמריץ כנגד יבואם של עובדים זרים חלף עובדים ישראליים, נוכח עלות העסקתם הנמוכה יחסית של הראשונים, מזה, ותפוקתם גבוהה, מזה. לשיטתן, אין השתתף ההיטל בגין העסקתם של העובדים נשוא ענייננו משרתת איפוא את התכלית האמורה, הואיל ואינם מיומנים כמו העובדים שנכנסים לישראל מכוח היתר לשם ביצועה של מלאכה ספציפית, וזאת בפרט משאינם מועסקים מעיקרא בענפי התעסוקה המבוקשים על-ידי עובדים ישראליים. המשיבים, מצידם, סבורים כי תכליתו של החוק רלבנטית ביתר שאת מקום בו עסקינן בעובדים זרים בלתי חוקיים כבמקרה דנא, בחינת קל וחומר; ככל שמעסיק אשר פועל באורח חוקי נדרש לשלם היטל, כך נטען, ראוי לחייב בתשלום אף את מי שנהנה מהעסקת עובדים בלא היתר.

מה. כשלעצמי סבורני, כי יש לקרוא את דברי ההסבר על רקע התמורות שהתחוללו בשוק העבודה הישראלי מאז נוסחו לפני כעשור וחצי (וראו ברק, פרשנות במשפט, בעמ' 386), ובראשן – כניסתם של עשרות אלפי מסתננים למדינה, ובאופן בולט מתוכם מאריתריאה ומסודאן, החל משנת 2007. בנסיבות אלה נראה, כי אוכלוסיה זו אמנם לא עמדה מעיקרא לנגד עיניו של המחוקק בקבעו את ההיטל. ואולם, משתוקן חוק הבראת הכלכלה בשנים הבאות, ואף הוגדל במסגרת זו שיעורו של ההיטל (ראו הצעת [חוק הסדרים במשק המדינה \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב\)](#) והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), תשס"ז-2006 ה"ח הממשלה 50, 30.10.06), מסופקני אם ניתן ליחס למחוקק כוונה מכללא להחרגת מעסיקיהם של עובדים יוצאי אריתריאה וסודאן מחובת תשלומם; זאת, לא כל שכן, נוכח החלטת הממשלה מס' 2068, אשר קושרת במישרין בין "הטיפול בתופעת ההסתננות" – כלשון כותרתה – לבין הצורך בהעלאת גובהו של ההיטל (סעיף 1 להחלטה). דברים אלה מדברים בעדם.

מו. כן קשה לדידי לראות בהיעדר התייחסותו הקונקרטית של חוק הבראת הכלכלה לעובדים מעין אלה משום הסדר שלילי, נוכח השתלבותו הניכרת של ההיטל במערך החקיקתי הכולל ביחס לתופעת ההסתננות, ובו משולבים כאמור אף אמצעים פיסקליים כגון פקדון השכר והאיסור בדבר הוצאת רכוש מישראל, הנזכרים בפסקה כ"ז מעלה. לעניין זה סבורני, כי יש להבחין בין תכליתו הסובייקטיבית של ההסדר החקיקתי שבו עסקינן, לבין מדיניותה של הרשות המבצעת בנושא קרוב, אם כי אינו זהה – דהיינו, אי אכיפתו של האיסור הפלילי כנגד העסקתם של עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה. ודוקו, מדיניות אי האכיפה היא פרי החלטה מינהלית, בחינת לפנים משורת הדין (וראו עניין קו

לעובד), אשר נבעה מהכרתה של המדינה בקושי הכרוך במניעת פרנסה ממי ששוהים בישראל באופן זמני אך בלתי מוגבל – למצער, שעה שאינם נתונים במשמורת – מחמת היעדר האפשרות להרחיקם בחזרה למדינות מוצאם. להבדיל, ההיטל הוא תשלום מכוח הדין, ואשר לו כאמור תכלית נפרדת, שעניינה הקטנת סך העובדים הזרים (בלא הבחנה מפורשת בין עובד אחד למשנהו) המועסקים במקומם של עובדים ישראליים. על כן דומני, בכל הכבוד, כי מהלך פרשני המבקש להסיק מקיומה של מדיניות שנועדה לאפשר תעסוקה בעבור יוצאי סודאן ואריתריאה ולוא ברמה המינימלית ביותר – קרי, באמצעות אי אכיפת האיסור אשר מוטל על העסקתם מעיקרא – בדבר כוונה לפטור את מעסיקיהם כליל מתשלומי של היטל שמטרתו לאזן את השלכותיה הכלכליות השליליות של העסקת עובדים אשר אינם אזרחי ישראל או תושביה, הוא מעט מרחיק לכת.

מז. עד כה עמדנו על תכליתו הסובייקטיבית של חוק הבראת הכלכלה, ומצאנו כי זו הולמת יותר את הפרשנות אשר הוצעה על-ידי המשיבים, ולפיה חייב מי שמעסיק עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה בתשלום ההיטל, בדומה למעסיקיהם של עובדים זרים חוקיים. אולם בכך לא תמה מלאכתנו; נותר לברר איפוא האם פרשנות כגון דא עולה בקנה אחד אף עם תכליתו האובייקטיבית של החוק. לדעת המערערות, יש להשיב על השאלה בשלילה. לשיטתן, אפילו התכוון המחוקק להשית את תשלום ההיטל על מעסיקיהם של עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה, המדובר במדיניות שמנוגדת לערכי היסוד של שיטת משפטנו, וכן לעקרונות המשפט הבינלאומי. שבתי והפכתי בטענות שהועלו מטעם המערערות, אשר חלקן בהחלט שובה לב על פניו, אולם בסופו של יום הגעתי לכלל מסקנה כי אין להלמן.

מח. טענה אחת נוגעת לפגיעתו המסתברת של ההיטל בזכותם של העובדים לקיום בסיסי בכבוד. למעשה נטען, כי תכליתו המתמרצת של ההיטל – אשר עניינה, כאמור, בהקטנת כמות העובדים שאינם אזרחים או תושבים – פוגענית כשלעצמה ככל שמדובר בעובדים יוצאי סודאן ואריתריאה, הואיל ושהותם בישראל אינה כרוכה בקיומה של תעסוקה אלא נובעת מאילוצים אחרים, והם במידה רבה "תקועים" במדינה עד אשר יוכרע בדבר מעמדם כפליטים. לשיטת המערערות, אף שמוצדק להגביל את העסקתם של עובדים זרים מיובאים אשר אינם מוכרחים לשהות בישראל, יש בדבר משום פגיעה בלתי מידתית ביכולתם של יוצאי אריתריאה וסודאן לפרנס עצמם, בהיותם נעדרים חלופות תעסוקתיות מגוונות מחמת הכשרתם וארעיות מצבם.

מט. חוששני, כי אין להלום דברים אלה. תחילה יושם אל לב, כי ענייננו בטענה אמפירית במהותה, המבקשת לתקוף את השלכותיו הצפויות של ההיטל – לדידן של המערערות – על מצבם הכלכלי של העובדים. ברם, לא הובאו לפנינו נתונים או ראיות שיש בכוחם כדי לתמוך באמור. אדרבה, ממכלול טענות המערערות והמבקשים להצטרף ניתן להסיק, כי השתתף ההיטל אינה טומנת בחובה חשש ממשי לפרנסתם של העובדים, דוקא בשל נסיבות העסקתם הייחודית. כך נטען, כי סוג העבודות אשר בהן מועסקים יוצא סודאן ואריתריאה אינן מבוקשות מעיקרא על-ידי עובדים ישראלים, ולרוב לא תהיינה חופפות לאותן מלאכות שנדרש היתר כדי לעסוק בהן, בגין שיוכן לענפים ספציפיים, אשר לרוב יזכו ממילא את המעסיקים בפטור מן ההיטל (וראו עמ' 23 לפרוטוקול הדיון מיום 27.3.17, שם ציין בא כוח המשיבים כי העסקתו של עובד אריתריאי או סודאני בענף החקלאות, למשל, לא תחויב בתשלום היטל). במצב עניינים זה מהוה איפוא אוכלוסית העובדים נשוא ענייננו מעין ברירת מחדל בעבור המעסיקים, בין היתר נוכח כדאיותה של העסקתם. על כן דומני, כי אין נשקפת לעובדים פגיעה של ממש כתוצאה מן ההיטל. מנגד נראה, כי ככל שתסב הטלתו פגיעה מסוימת לקניינם של המעסיקים (תוצאה נלווית ואך טבעית של הליכי המיסוי למיניהם; וראו [רע"א 291/99 ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נח\(4\) 221, 231 \(2004\)](#)), וכן בהרחבה אצל דוד אלקנים "וישימו עליו שרי מסים למען ענתו בסבלתם": המס כפגיעה בקניין" 509 שמגר – כרך ג' 529 (2003)), המדובר לדידי בפגיעה הולמת שאף משרתת היטב את תכליתו – קרי, השתתף העלויות החיצוניות הכרוכות בהעסקתם של עובדים זרים על הנהנה מפעולה זו. ונזכור, כי בסופו של יום עסקינן בחברות עסקיות, החפצות לשמר את תנאי ההעסקה הנוכחיים שמוצעים על-ידיהן בתחומים כגון ניקיון, מסעדות ומלונאות, ואשר אינם "קורצים" תמיד לעובדים ישראלים, בלשון המעטה.

נ. על פי טענה נוספת שהועלתה, השתתף ההיטל בגין העסקתם של עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה מנוגדת לעקרונות המשפט הבינלאומי, ובפרט לאיסור בדבר הפלייתם של פליטים בתחומי המס והעבודה. סבורני, כי אף טענה זו אין בכוחה להושיע את המערערות. ראשית דומה, כי ביסודה של הטענה הנחה שעל פניה היא מוקשה במקצת, ולפיה כל מי שנכנס לישראל מסודאן או אריתריאה – פליט הוא. הנחה כגון דא לא בלבד שאינה עולה בקנה אחד עם פסיקתו של בית משפט זה, אשר קבע כי אין לראות במדיניות אי ההרחקה שבה נוקטת המדינה ביחס לאזרחי אריתריאה וסודאן משום קביעה פוזיטיבית בדבר זכאותם למעמד של פליטים ([עע"מ 8908/11 אס"פ נ' משרד הפנים, \[פורסם בנבו\] פסקה 17 \(2012\)](#)), אלא שמערערת היא על הסמכות הנתונה בידי המדינה לקבוע – בהתאם לעקרונות הדין הבינלאומי – למי יוענק מקלט בקרבה.

ואכן, מבין השיטין נשמעו טענות כנגד התנהלותה של המדינה סביב בדיקתן של בקשות המקלט המונחות לפתחה, שחוששני – בכל הכבוד – כי אין מקומן בהליך דנא. הגם שבאופן עקרוני פתוחה הדלת לתקיפת החלטות מינהליות אגב בירורם של סכסוכים אזרחיים ([בג"ץ 6090/08](#) ברגר נ' שר המשפטים [פורסם בנבו] (2008)), דבר מעין זה מעורר קושי מיוחד בנידון דידן, הואיל ואין המערערות נמנות על קבוצת הנפגעים הנטענת (דהיינו, מבקשי המקלט), ואף רשות המינהל הרלבנטית (קרי, משרד הפנים) אינה צד להליך. מכל מקום נראה, כי אין ההנחה נשענת על יסודות איתנים; וככל שיש בה ממש, בלא שנביע דעה, מקומה להתברר בהליך אחר.

נא. שנית, וכאן כמדומני העיקר, אפילו היו מוכרים העובדים נשוא ענייננו כפליטים דה-פקטו, מסופקני אם השתתה היטל בכגון דא עולה כדי הפרתם של האיסורים הקבועים במשפט הבינלאומי כנגד אפלייתם. איסור אחד שנזכר על-ידי המערערות מעוגן בהוראת סעיף 29(1) לאמנת הפליטים, שלפיה "המדינות בעלות האמנה לא יטילו על פליטים ארנונות, היטלים, או מיסים השונים או גבוהים מאלו שמותר להן להטיל על אזרחיהן במצבים דומים". עניינו הרואות, כי עסקינן בהוראה אשר נוגעת למישור היחסים שבין רשויות המס לפליטים עצמם, ואילו ההיטל נשוא ענייננו מושת מעיקרא על המעסיקים. לא כל שכן נוכח העובדה [שסעיף 45\(ב\)](#) לחוק הבראת הכלכלה מטעים, כי אין לגלגל את התשלום לפתחם של העובדים ("ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין, מההכנסה של העובד הזר"); ולעניין זה כבר נאמר:

"היטל המעסיקים אינו מפר את איסור ההפליה במיסוי. אין הוא מטיל מס שונה על עובדים זרים ועל עובדים מקומיים. אכן, היטל המעסיקים מוטל על המעסיקים ואין הוא מוטל על הכנסת העובד הזר עצמו. היטל המעסיקים, המוטל על המעסיקים עצמם, אינו מטיל נטל מס גבוה יותר על העובדים הזרים. ההיטל מוטל על המעסיקים ועליהם בלבד" (עניין בוכריס, בפסקה 9, מפי הנשיא א' ברק, ההדגשה הוספה – א"ר).

כן סבורני, כי אף האיסור השני הקבוע בסעיף 17 לאמנה, ואשר עוסק באפלייתם של פליטים בתחום העבודה בשכר, אינו מופר כתוצאה מן ההיטל, משהגענו לכלל מסקנה לפיה אין השתתו טומנת בחובה חשש ממשי לפרנסתם של העובדים. ויוטעם, כי אמנת הפליטים עצמה מכירה בצרכיהן של המדינות להטיל הגבלות בדבר העסקתם של זרים לשם הגנה על שוק העבודה המקומי, ובמסגרת זו אף נקבע, כי מי שהוכר כפליט יהא נתון לאותן מגבלות, ככל שלא נתקיימו לגביו תנאים מסוימים המנויים באמנה (וראו סעיף 17(2), שם). משכך דומני, כי אין הפגיעה הפוטנציאלית

של ההיטל בתעסוקתם של העובדים – המהווה חלק ממדיניות הגירה לגיטימית, וכאמור אינה גבוהה לטעמי ממילא – סותרת את עקרונות המשפט הבינלאומי. אולי זה המקום, ואף שעסקינן בתיק מיסים, לחלות את פני הרשויות, כי ככל שאכן קצב הטיפול בבקשות פליטות הוא כפי שתואר, ראוי הדבר לתיקון במדינה מתוקנת.

נב. משנחה דעתנו כי השתת ההיטל בנסיבות הנידון דידן הולמת הן את התכלית הסובייקטיבית של חוק הבראת הכלכלה והן את תכליתו האובייקטיבית, נבחן את טענת המערערות לפיה יש מקום לפטור אותן מתשלומן נוכח הסתמכותן על התנהגותה של המדינה. אומר כבר כאן, כי לא מצאנו לנכון להתערב בקביעותיהם העובדתיות – לאחר שמיעת ראיות – של בתי המשפט הקודמים, בדבר הסתמכותן הקונקרטית של המערערות בכל מקרה לגופו. מעבר לאמור נטען בערעורים, כי מדיניות אי האכיפה שבה נוקטת המדינה ביחס להעסקתם של עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה, בשילוב עם התנהלותה – בכובעה כרשות המיסים – סביב גבייתו של ההיטל בפועל, יצרו מצג שלפיו תחולתו אינה מתפרסת על כגון ענייננו. לאחר העיון סבורני, ולא בלי התלבטות, כי אין להלום אף טענה כללית זו.

נג. בכל הנוגע לסוגית אי האכיפה, איני סבור כי יש בה כשלעצמה כדי לבסס את טענת ההסתמכות. ראשית יוטעם, כי עסקינן בהחלטת מדיניות מובהקת המערבת שיקולים רבים, ועל כן היא מובחנת מטבעה מהבטחה מינהלית מחיבת אשר מופנית כלפי הפרט או חלק מסוים מן הציבור ([בג"ץ 4615/10](#) קרן דולב לצדק רפואי נ' סגן שר הבריאות, [פורסם בבנו] פסקה 8 (2010)). שנית ולגופם של דברים, דומני כי לא יהא זה נכון להיתלות בהתחייבותה של המדינה בדבר התרתו של עיסוק אשר אסור על פי הדין, כהצדקה לקבלת פטור מחבות במס בגינו. ולעניין זה יוזכר, כי אף שתכליתו של ההיטל אכן הרתעתית, המדובר בתשלום המכוון מעיקרא כלפי מי שמעסיק עובדים זרים באופן חוקי וברי איפוא שאינו "ענישתי" במהותו.

נד. אשר להתנהלותה של רשות המיסים, לא אכחד, כי העיון בפסקי הדין שניתנו בבתי המשפט המחוזיים – כמפורט מעלה בפסקאות ב'-י"ז – המתארים כיצד נכללו היטלים בגין שנות מס ממושכות (ובחלקם אף מדובר בחמש או שש שנים) במסגרתן של שומות שהוצאו למערערות על-ידי המשיבים במרוכז, עלול לעורר אי נוחות. אכן, ניתן לתמוה מדוע נגבו ההיטלים מן המערערות אך בדיעבד, וזאת בתוספת קנסות וריבית, מקום בו היתה חבותן בגין העסקתם של העובדים נשוא ענייננו ברורה וידועה למשיבים מקדמת דנא. ברם, אחרי ככלות הכל עסקינן בתשלום אשר מוטל ביסודו על המעסיק, ולפתחו רובצת האחריות לשלם מס אמת; וראו בהקשר ענייננו [סעיף 46](#) לחוק

הבראת הכלכלה, הקובע כי "מעסיק ישלם לפקיד השומה את ההיטל במועדים שנקבעו לפי הוראות [פקודת מס הכנסה](#) לתשלום מס שניכה במקור מאותה הכנסה של העובד הזר" (ההדגשה הוספה – א"ר). משכך דומה, כי קשה לומר שנפל פגם משפטי בהתנהלותם של המשיבים, חרף הקשיות הלכאורית אשר דבקה בה נוכח הקנסות והריביות שנצברו. כן יוער, כי לא מצאנו עדות לקיומה של אכיפה ברונית, שלה טענו חלק מן המערערות; אדרבה, המדגם – המייצג למדי – של התיקים אשר הונחו לפנינו מצביע על מדיניות אחידה למדי, אף אם היה מקום להקדמת העיתוי. דברים אלה כוחם יפה אף לגבי חברות כוח האדם והניקיון, אשר טענו כי נפגעו במיוחד משלא כללו מבעוד מועד את עלויותיו של ההיטל בגדר התקשרויותיהן החוזיות. חוששני, כי אין בעצם הצגתו של תשלום ההיטל כהפסד כדי להבחין בין עצמת הסתמכותן של חברות אלה לעומת יתר המערערות, שכן כולן חויבו ביסודו של דבר לשלמו באופן שווה. בשולי הדברים יוער, כי סוגיה נפרדת הנוגעת לתמחור עלויותיו של ההיטל בהקשר השתתפות במכרזים – שהועלתה כאן על-ידי הארגון וכמה מן המערערות – נמצאת במוקד הדיון [בעצ"מ 9001/16](#) שנזכר מעלה, ואשר נשמע כאמור לפני ההרכב הנוכחי, ופסק הדין יינתן בנפרד. עם זאת, ואחר שאמרנו כל אלה, ראוי בגדרי הגינות כי בעת הגביה תתחשב הרשות באי הבהירות שנוצרה, גם בעקבות פסיקות סותרות, בנושאי קנסות וריביות, כמובן בכל מקרה לגופו. לעניין זה מתבקש כי דרג בכיר ארצי ברשות המיסים יתן דעתו וינחה כדי שהגביה תהיה צודקת.

נה. סיכומם של דברים, לא מצאנו מקום משפטי להיעתר לטענות המערערות בנושא ההיטל.

נקודות הזיכוי

נו. נראה, כי התיתר ראשם השני של הערעורים בדבר נקודות הזיכוי, נוכח הודעתה של רשות המיסים מיום 14.6.17 שלפיה יזוכו העובדים נשוא ענייננו מכוח כללי מס הכנסה. לעניין זה יצוין, כי ככלל מקובלים עלינו התנאים אשר הוצבו על-ידי הרשות לצורך הכרה בזכאות, אך בה בעת סבורני שאל למשיבים לנהוג בדקדקנות יתר בנוגע לשני התנאים האחרונים, שהם פרוצדורליים במהותם, נוכח הקשיים הראייתיים שעליהם הצביעו המערערות (כמתואר מעלה בפסקה ל"ח). גם כאן יפה הגינות אף לרשות המבקשת לגבות מיסים ככל שתוכל. בצד האמור, הואיל והחלטתה של רשות המיסים נוגעת אך לעובדים אשר הכנסתם הופקה עובר לשנת המס 2015 (וראו [סעיף 4](#) לתקנות הזיכויים) ובשל חשיבותן של השאלות שנתעוררו לפנינו בהקשר זה, ראינו לנכון להידרש לסוגיה ולומר מה אף במבט לעתיד.

נז. שאלת זכאותם של עובדים זרים לנקודות זיכוי נדונה זה לא כבר בבית משפט זה (ראו, למשל, [בג"ץ 1631/08](#) ניצנים ניהול והשמה (2003) בע"מ נ' רשות המיסים בישראל [פורסם בנבו] (2011)), ובפרט שבה ועלתה משתוקנו תקנות הזיכויים בשנת 2014, אשר באו – כאמור – חלף [כללי מס הכנסה \(נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי\)](#), ובהן נקבע כי עובדים זרים חוקיים המועסקים בתחום הסיעוד בלבד יהיו זכאים לנקודות זיכוי מכוח [סעיפים 33א, 34 ו-36 לפקודת מס הכנסה](#). [בבג"ץ 3806/15](#) עמותת קו לעובד נ' שר האוצר [פורסם בנבו] (2015), שעסק בחוקיותן של התקנות, נפסק כי התקנתן של אלה נעשתה מכוח הסמכה מפורשת בחוק (וראו [סעיף 48א](#) לפקודה, אשר מסמיק את שר האוצר "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") ואף לא חרזה ממתחם הסבירות. במסגרתו של הליך אחר הגיעו הצדדים להסדר, בתיווכו של בית המשפט, אשר לפיו יקבלו עובדים זרים חוקיים המועסקים בענפי תעסוקה נוספים נקודות זיכוי באופן חלקי והדרגתי ([בג"ץ 8421/14](#) הסתדרות העובדים הכללית החדשה נ' שר האוצר [פורסם בנבו] (7.3.17)). אשר על כן לא מצאנו מקום באותו עניין להיעתר למלוא הסעדים שנתבקשו, תוך שהטעמנו כי:

"המדובר איפוא בסופו של יום בנושא שבשיקול דעת, וגם אילו סברנו כי ניתן היה לגלות יתר נדיבות לעובדים הללו, אין לפנינו תמונת המיסוי הכללית, ובמישור המשפטי יכולה המדינה לעשות את שעשתה" (שם, בפסקה ד').

נח. ואולם, בנידון דידן עסקינן בסוגיה מעט שונה, כפי שצוין בהחלטתנו מיום 28.3.17, נוכח מעמדם של העובדים בכגון ענייננו: מסתננים "מנועי הרחקה". נסיבות שהותם הייחודיות של עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה – שעליהן היטיבו המערערות לעמוד – עשויות לטעמי להצדיק על פניו מדיניות מיסוי מובחנת, שכן יש באלה יותר מן התושבות מאשר עמיתיהם העובדים החוקיים; טוב עשתה איפוא המדינה בהחלטתה לזכותם מכוח הכללים לפני משורת הדין. גם כאן המדובר בהגינות הרשות, שאין ערוך לה אף כדי להגיע לנכונות הנישום לשלם מס אמת, וכבר נכתב בעניין ההגינות פעם אחר פעם (וראו למשל, [דנ"א 3993/07](#) פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ [פורסם בנבו] (2011)), בפסקה ו' לחוות דעתי). משכך יוטעם, בלא שניטע מסמרות לגופם של דברים, כי אין בפסק דיננו זה משום קביעה בדבר זכאותם של יוצאי סודאן ואריתריאה ב"דרך המלך" מכוח פרשנות [פקודת מס הכנסה](#), ומכל מקום כמובן שזכויותיהם של העובדים – שכאמור, אינם צד להליך דנא – שמורות להם. לאחר

שנכתבו דברים אלה עיינתי בחוות דעתו של חברי השופט מלצר, ואציע כי רשות המסים תידרש לעתיד לבוא בין השאר לאמור בפסקה 4 שלו, לעניין ההגינות הנדרשת, בלא שאטע מסמרות; ראו גם פסקה ט' לחוות דעתי בדנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי [פורסם בנבו] (12.9.17), בעקבות דברי השופט סולברג שם. אוסיף, כי הגינות בדיני המס היא נושא הנידון רבות בעולם האקדמי והעסקי, ולא זה המקום להאריך; יעיין חכם ויוסיף דעת.

נט. בנתון לאמור החלטנו שלא להיעתר למבוקש בע"א 4946/16, ע"א 6952/16, ע"א 8249/16, ע"א 9810/16, ע"א 9812/16, ע"א 9814/16, ע"א 9843/16 וע"א 982/17; כן מתיתרים למעשה הערעורים הנגדיים בע"א 9842/16 וע"א 9922/16, נוכח השינוי בעמדת המדינה. בנסיבות אין צו להוצאות.

המשנה לנשיאה (בדימ')

השופט א' שהם:

1. הנני מצטרף בהסכמה לחוות דעתו המקיפה של חברי, המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין, ואף אני סבור כי יש לדחות את הערעורים לעניין ההיטל בשיעור של 20% מסך הכנסתו של העובד, המוטל על מי שמעסיק עובד זר. מקובלת עליי מסקנתו של חברי כי אין להבחין, בהקשר זה, בין מעסיק של עובד זר על פי היתר, לבין מעסיק של עובדים יוצאי אריתריאה וסודן, המחזיקים ברישיונות שהייה זמניים, בהתאם לסעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952. היטל זה מטרתו להביא, בסופו של יום, לייקור עלות ההעסקה של העובדים הזרים, על מנת לעודד העסקה של עובדים, תושבי ואזרחי מדינת ישראל. המדובר במטרה לגיטימית, ונראה כי אין בסיס להתערב בה.

2. הנקודה העיקרית שהטרידה אותי נוגעת לאמור בפסקה מח. לחוות דעתו של חברי. הגם שמדובר בערעורים שהוגשו מטעמים של המעסיקים, אשר מטבע הדברים דואגים להכנסותיהם ולא בהכרח לעניינם של העובדים הזרים, אין להתעלם מהחשש כי ההיטל יוביל בסופו של דבר לפגיעה בעובדים הזרים בשני היבטים עיקריים: האחד, כי ההיטל יגולגל, בדרך זו או אחרת, כולו או חלקו, על העובד הזר, עד כדי פגיעה בזכותו לקיום בסיסי בכבוד; והשני, כי התוצאה תהא דחיקתם של העובדים הזרים, בדגש על יוצאי אריתריאה וסודן, משוק העבודה בישראל. זה המקום להזכיר, כי במקביל

לערעוירים שבפנינו, הוגשה עתירה על ידי ארגוני סיוע למהגרים ומבקשי מקלט (בג"צ 2293/17), המלינים על חיובו של מבקש המקלט להפריש 20% משכרו לפיקדון, שיוחזר לו עם צאתו לצמיתות מהארץ. זאת, בצד הפרשה של 16% מטעם המעביד לאותו פיקדון (ראו, [סעיפים 1 יא 1 ו-1 יא 4 לחוק עובדים זרים](#), התשנ"א-1991). במסגרת בג"צ 2293/17 הוצא על ידי בית משפט זה (בהרכב השופטים: ע' פוגלמן; א' שהם; ו-ג' קרא) צו על תנאי המורה למשיבים:

"להתייצב וליתן טעם מדוע לא יבוטל רכיב הפרשת העובד בגובה 20% משכרו, שמעוגן בסעיף 1 יא 1 לחוק [עובדים זרים](#), התשנ"א-1991 (להלן: החוק) וכן סעיף 1 יא 4 לחוק, המעגן את חובת הניכוי המינהלי מרכיב המעביד".

3. הנה כי כן, מבחינתו של מי שמעסיק עובדים זרים יוצאי אריתריאה וסודן, המשמעות היא כי עליו להוציא מכיסו תוספת של 36% לעלות שכרו של העובד (20% היטל ו-16% לפיקדון), דבר המייקר משמעותית את עלות השכר. לא בכדי ציינתי בדיון בבג"צ 2293/17 כי קיים חשש שמדובר בניסיון, מכוון או בלתי מכוון, לדחוק את העובדים יוצאי אריתריאה וסודן משוק העבודה הישראלי, בצד הכוונה המוצהרת להביא ליציאתם מהארץ, במועד מוקדם ככל האפשר. כאמור, הצו על תנאי שהוצא במסגרת בג"צ 2293/17 נוגע אך ורק להפרשה לפיקדון מצידו של העובד, אך נראה כי לא ניתן להתעלם מהתמונה הכוללת, גם מנקודת ראותו של המעסיק.

4. נקודה נוספת שראיתי להתייחס אליה נוגעת לטענה כי פקיד השומה נמנע במשך שנים מלגבות את ההיטל, שהיה בתחילה בשיעור נמוך יותר עד שהתייצב על 20%, דבר המגבש טענת הסתמכות מצידם של המעסיקים. בצד המגמה לחתור לגביית מס אמת, מגמה שהיא "נגזרת של שאיפת הצדק החלוקתי והצדק החברתי של תרומת האדם לחברה" ([ע"א 6952/15](#) פקיד שומה גוש דן נ' גד קרן [פורסם בבנו] (19.1.2017)), פסקה כב. לחוות דעתו של חברי), ניתן היה להעלות טענת הסתמכות, ככל שמדובר בשיהוי או במדיניות של אי אכיפה בגביית המס על ידי הרשות (ראו, למשל, [ע"ע 8329/14](#) עיריית קרית אתא נ' נילי קורן [פורסם בבנו] (31.5.2016) (להלן: עניין קריית אתא)). עם זאת, יש להבחין בין שני מצבים שבהם לא נעשה במשך שנים לגביית המס. במקרה האחד, מדובר במדיניות ברורה של אי אכיפה אשר ניתן לראותה כדרך התנהגות מקובלת של הרשות, המתגבשת לכדי מנהג. במקרה מעין זה "נוצרת בקרב הציבור בהדרגה ציפייה שגם בעתיד תמשיך הרשות לנהוג כך. על כן, מדיניות עקבית של אי גביה של תשלומי חובה... עשויה לבסס אינטרס הסתמכות ראוי להגנה" (דברי השופט ע' פוגלמן

בעניין קריית אתא, בפסקה 21 לחוות דעתו, וראו גם, [ע"פ 6328/12](#) מדינת ישראל נ' פרץ [פורסם בנבו] (1.9.2013); ו**ע"ם 89/13** עיריית רמת גן נ' הראל [פורסם בנבו] (24.2.2015). במקרה האחר, מדובר בשיהוי גרידא שאינו מבטא מדיניות של אי אכיפה, כשאז קיים קושי לקבל טענת הסתמכות, שכן חסימת דרכה של הרשות לגבות מס אמת, תוביל לפגיעה בחלוקה צודקת של נטל המס, ובחתימה מתמדת לגביית מס אמת (עניין קריית אתא; [ע"א 8417/09](#) עיריית ירושלים נ' לוי [פורסם בנבו] (21.8.2012); [ע"ם 1164/04](#) עיריית הרצליה נ' יצחקי [פורסם בנבו] (5.12.2006)).

5. ובחזרה לענייננו. מקובלת עליי עמדתו של חברי, המשנה לנשיאה א' רובינשטיין, כי במקרה הנדון אין לקבל טענת הסתמכות מצידם של המערערים, שכן אין מדובר במדיניות ברורה ומובהקת של אי אכיפה, אלא לכל היותר בשיהוי בגביית ההיטל. לפיכך, אין מקום לקבל את הדרישה לפטור את המערערים מחובות העבר אך, הנני סבור, כמו חברי, כי יש מקום להתחשבות רבה "בגדרי הגינות", בהטלת קנסות וריביות על המעסיקים, תוך בחינת כל מקרה ומקרה לגופו. אשר על כן, אני מצטרף לדברי חברי, לפיהם "מתבקש כי דרג בכיר ארצי ברשות המיסים יתן דעתו וינחה כדי שהגביה תהיה צודקת".

6. לסיום, אני מברך, כמובן, על עמדתה של רשות המיסים בנושא נקודות הזיכוי, ומצטרף להערותיו של חברי בנושא זה.

ש ו פ ט

השופט ח' מלצר:

1. אני מצטרף בהסכמה לחוות דעתו המקיפה של חברי, המשנה לנשיאה (בדימ') השופט א' רובינשטיין.

2. במקרה שלפנינו גם אני בדעה כי אין להיעתר למבוקש, בין היתר, נוכח העמדה אשר הציגה לנו רשות המסים בהודעתה מתאריך 14.06.2017 – בכל הנוגע לשינוי המדיניות ביחס לנקודות הזיכוי באופן שיקל על העובדים יוצאי אריתריאה וסודאן.

3. שותף אני גם לתחושתו של חברי, המשנה לנשיאה (בדימ'), השופט א' רובינשטיין, בעניין חוסר הנוחות שעלול להתעורר נוכח התנהלותה של רשות המיסים, אשר גבתה מהמערערות היטלים בדיעבד, בתוספת קנסות וריבית – מקום בו היתה חבותן של המערערות בגין העסקתם של העובדים, מושא ענייננו, ברורה למשיבים מקדמת דנא (ראו: פסקה נד' לחוות דעתו).

עם זאת, כפי שציין חברי, מדובר בתשלום, אשר מוטל ביסודו על המעסיק, כאמור בסעיף 46 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003, הקובע כדלקמן:

"מעסיק ישלם לפקיד השומה את ההיטל במועדים שנקבעו לפי הוראות פקודת מס הכנסה לתשלום מס שניכה במקור מאותה הכנסה של העובד הזר" (ההדגשה שלי – ח"מ).

4. נוכח כל האמור לעיל – קשה לומר שנפל פגם משפטי מאיין בהתנהלותם של המשיבים. ואולם, בשים לב: ל"עמימות מצבית", המאפיינת את העובדים מושא ענייננו; למעמדם הייחודי, ולחשש מכך שההיטל, כולו או חלקו, בתוספת קנסות וריבית עלול להיות "מגולגל" בסופו של יום בדרך כלשהי על העובדים הנ"ל, אף שיש איסור על כך בחוק – יתכן שיש מקום לקבוע, שעל אף שניתן להשית היטלים בדיעבד, הרי שבמצבים מסויימים, כאשר פקיד השומה עושה זאת בשלב מאוחר, בתוספת קנסות וריבית, יהא בכך משום חוסר תום לב מצדו – במשמעות ובנפקות המשפטית של ביטוי זה (ראו: פסקה 6 לחוות דעתו של השופט נ' סולברג ב-דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' אילנה דמארי [פורסם בנבו] (12.09.2017)).

מחשבה זו, עניינה איפוא לעתיד לבוא, ולא לענייננו שלנו, בו איני רואה מנוס מלהצטרף, כאמור, לעמדתו של חברי, המשנה לנשיאה (בדימ') השופט א' רובינשטיין – לפיה דין הערעור להידחות.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין.

ניתן היום, כ"א באלול התשע"ז (12.9.2017).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה (בדימ')

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 16049460_T28.doc רח
מרכז מידע, טלי' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il

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

ח' מלצר 54678313-4946/16
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה