

בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 59357-11-14 מאה אחוז גיוס והשמת כח אדם בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

בפני כבוד השופט גד גדעון

מאה אחוז גיוס והשמת כח אדם בע"מ
ע"י ב"כ, עוה"ד אליעזר צוקרמן

המערערת

נגד

פקיד שומה אשקלון
ע"י ב"כ, עוה"ד ליאור קורן (פמד"א)

המשיב

חקיקה שאוזכרה:

חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952: סע' 2(א), 48א
 פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 1, 1(א), 1(א)2, 1(א)3, 2(א), 33א, 34, 35, 36, 152(ב), 158א, 167, 191
 חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003: סע' 44, 44(ב), 45, 45(א), 48א
 כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי), תשס"ז-2007
 תקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), תשל"ט-1978: סע' 5
 חוק עובדים זרים, תשנ"א-1991: סע' 1, 44(א), 6
 חוק יישום ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו (הסדרים כלכליים והוראות שונות) (תיקוני חקיקה), תשנ"ה-1994
 חוק העונשין, תשל"ז-1977
 תקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984
 חוק למניעת הסתננות (עבירות ושיפוט), תשי"ד-1954: סע' 1

מיני-רציו:

* יש להחיל היטל בגין הכנסת עבודה גם על העסקת מסתננים השוהים בארץ, מכוח אשרת שהייה זמנית על פי 2(א)5 לחוק הכניסה לישראל. כל עוד עומדות הוראות החוק בתוקף, וכל עוד לא יפטור המחוקק את המעסיקים מתשלום היטל בגין עובדים שהסתננו לישראל ומבקשים בה מקלט, הרי שחלה חובת תשלום ההיטל בגין עובדים אלה.

* מסים – מס הכנסה – היטל על העסקת עובדים זרים

ערעור על שומת המס לפי מיטב שפיטה, שהוציא המשיב למערערת, לשנות המס 2009-2012.

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור, ופסק כלהלן:

סעיף 45 לחוק התוכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003, (להלן: "חוק ההיטל") מטיל על המעסיק את חובת תשלום ההיטל בגין עובדים זרים.

תכליתו של חוק ההיטל מתקיימת לא רק ביחס לעובדים זרים המוזמנים לישראל מראש ע"י מעסיקים, ואשר זוכים לאשרת עבודה, עמה נכנסים הם לתחומי המדינה, אלא גם ביחס למסתננים המגיעים לישראל ומבקשים לעבוד בה, וזאת, ללא תלות בסיבה שבגינה נכנסו לארץ מלכתחילה.

לשון החוק, תומכת אף היא במסקנה, לפיה יש להחיל את ההיטל גם על העסקת מסתננים השוהים בארץ, מכוח אשרת שהייה זמנית על פי 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל, באשר המשמעות הפשוטה של המונח "עובד זר", כוללת כל מי שנמצא בתחומי המדינה ועובד בה, ואשר איננו תושב המדינה.

נראה אפוא, כי כל עוד עומדות הוראות החוק בתוקף, וכל עוד לא יפטור המחוקק את המעסיקים מתשלום היטל בגין עובדים שהסתננו לישראל ומבקשים בה מקלט, במפורש, הרי שחלה חובת תשלום ההיטל בגין עובדים אלה. מכאן, שלא נפל בהחלטות המשיב פגם העשוי להצדיק התערבות בהן, ועל כן נדחה הערעור.

פסק דין

1. זהו פסק דין בערעור, על שומת המס לפי מיטב שפיטה, שהוציא המשיב למערערת, לשנות המס 2009-2012.

2. המערערת, הינה חברה העוסקת באספקת עובדים לעבודה במגוון תחומים. בשנות המס הרלוונטיות עסקה, כפי שהגדיר זאת בעליה ומנהלה בתצהירו, "בגיוס והשמה של מסתננים/מהגרי עבודה בעלי אשרה מסוג 2(א)(5)", דהיינו, עובדים שהסתננו לארץ שלא כדין (להלן: "העובדים"), וקיבלו רשיון זמני לשהייה בישראל בהתאם להוראת [סעיף 2\(א\)\(5\) לחוק הכניסה לישראל](#), התשי"ב – 1952 (להלן: "חוק הכניסה לישראל"). אין מחלוקת כי לא הוצאו בתקופה האמורה היתרי העסקה לעובדים אלה. המערערת שילמה לעובדים במהלך התקופה האמורה שכר עבודה.

3. המשיב הוציא למערערת ביום 2.11.14 שומה לפי מיטב השפיטה, מכוח סמכותו לפי [סעיף 167 לפקודת מס הכנסה](#) (להלן: "הפקודה"), וכן צווים על פי [סעיף 152\(ב\)](#) לפקודה, במסגרתם חויבה המערערת בתשלום סכומים שונים, כפי שיפורט להלן, וזאת בשל העובדה שהמערערת העסיקה בשנות המס המפורטות לעיל עובדים זרים מסודן ומאיריתריאה, אשר לא ניתן היתר להעסקתם, ואשר החזיקו באשרה שהוצאה על פי [סעיף 2\(א\)\(5\) לחוק הכניסה לישראל](#), ושילמה להם הכנסת עבודה כאמור [בסעיף 2\(2\)](#) לפקודה; אך לא שילמה היטל בגין הכנסת העבודה, וזאת - לפי קביעת המשיב – בניגוד להוראות [סעיף 45 לחוק התוכנית](#)

[להבראת כלכלת ישראל \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004\)](#), התשס"ג – 2003, (להלן: "חוק ההיטל").

כן קבע המשיב כי העובדים הזרים אינם זכאים לנקודות זיכוי על פי [סעיפים 33א' - 35](#) לפקודה, מאחר שלדעתו איש מהם אינו יכול להיחשב "תושב ישראל", כהגדרת מונח זה בפקודה, או "תושב חוץ זכאי" כהגדרת מונח זה ב[כללי מס הכנסה \(נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי\)](#), תשס"ז – 2007. לפיכך חייב המשיב את המערערת בגין ביטול נקודות הזיכוי לעובדים.

המשיב חייב את המערערת במסגרת הצווים בתשלום סכומים כדלקמן:

בגין שנת 2009 - היטל בסך 41,515 ₪, המהווה 10% משכר העבודה ששילמה המערערת לעובדים. מלוא הסכום שולם עובר להוצאת הצו, על חשבון ולפיכך, יתרת התשלום בגין ההיטל לשנה זו עמד על 0 ₪. החיוב בגין ביטול נקודות זיכוי במסגרת הצו עמד על 38,625 ₪. לסכום זה נוספו הפרשי הצמדה וריבית בסך 13,632 ₪, וכן קנס בסך 5,794 ₪.

בגין שנת 2010 - היטל בשיעור 15% משכר העבודה ששולם לעובדים. סכום ההיטל לחיוב, 393,832 ₪. מסכום זה הופחת סך 255,547 ₪ ששולמו על חשבון, והיתרה שנדרשה המערערת לשלם בגין ההיטל לשנה זו עמדה על 138,285 ₪ בעת הוצאת הצו. כן חויבה המערערת בתשלום סך 223,144 ₪ בגין ביטול נקודות הזיכוי. לסכומים אלה נוספו הפרשי הצמדה בסך 97,680 ₪, וקנס בסך 54,214 ₪.

בגין שנת 2011 - סך 1,475,654 ₪, בגין היטל בשיעור 15% משכר העבודה ששילמה המערערת לעובדים, סך 884,793 ₪ בגין ביטול נקודות הזיכוי, וכן הפרשי הצמדה וריבית בסך 422,793 ₪ וקנס בסך 354,065 ₪.

בגין שנת 2012 – היטל בסך 7,517 ₪ המהווים 15% משכר העבודה ששילמה המערערת לעובדים, סך 4,861 ₪ בגין ביטול נקודות הזיכוי, הפרשי הצמדה וריבית בסך 1,475 ₪, וקנס בסך 1,856 ₪.

4. המערערת טענה במסגרת הודעתה המפרשת את נימוקי הערעור, טענות מקדמיות, לפיהן, יש לבטל את השומה ואת החיובים על פיה, בשל דחיית ההשגה שהגישה, ללא הנמקה בשל העדר נימוקים משפטיים לביסוס השומה, במסגרת הודעת המשיב המפרשת את נימוקי השומה שהוגשה במסגרת הערעור, על פי הוראת [תקנה 5 לתקנות בית משפט \(ערעורים בענייני מס הכנסה\)](#), תשל"ט – 1978, ובשל שלטענתה לא ניתנה לה הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיה קודם עריכת השומה לפי מיטב השפיטה, בניגוד להוראת [סעיף 158א](#) לפקודה.

המערערת טענה, לעניין חיובה בהיטל במסגרת השומה, בין היתר, כי העובדים אשר אליהם מתייחסת השומה, אשר הסתננו לישראל, אווזים בהיתר שהייה זמני מכח הוראת [סעיף](#)

2(א)5) לחוק הכניסה לישראל, עד בירור בקשותיהם לקבל מקלט בישראל והעסקתם בארץ מותרת, אינם בגדר "עובדים זרים", ע"פ **חוק עובדים זרים**, תשנ"א – 1991, (להלן: "**חוק עובדים זרים**"), שהינם, לשיטתה, עובדים הנכנסים ארצה מחו"ל לצורך עבודה, כאשר הם מצויידיים באשרת עבודה כדין, ומועסקים בהיתר, ואלה בלבד.

המערערת סמכה טענתה זו, בין היתר, על הוראת ס"ק **45(א)** לחוק ההיטל, המורה: "**מעסיק חייב בהיטל של 20% בגין כל הכנסה של עובד זר ששילם בשנת המס...ואם העובד הזר מועסק על ידו לפי היתר להעסקת עובד זר בענפים אלה, יהא שיעור ההיטל המפורט להלן..."**, וכן על הוראת **סעיף 48א** לחוק ההיטל (כנוסחו בתקופה הרלוונטית), המבססת לדעתה, את האבחנה בין עובדים זרים שעליהם חל **חוק עובדים זרים**, ובין עובדים זרים שעליהם אין החוק האמור חל.

עוד טענה המערערת, שמעמדו של מסתנן, המבקש ליתן לו מקלט ולהכיר בו כפליט, ואשר ניתנה לו אשרה לפי **סעיף 2(א)5) לחוק הכניסה לישראל** מטעמים הומניים, אינו כמעמד של עובד זר, הנמצא בארץ לצורך עבודה בלבד, אלא קרוב יותר למעמד של תושב זמני. זאת, משום שלדעתה יש לראות ברשיון השהייה האמור, "אשרת גישור" עד לקבלת מעמד של תושב, כאשר "**...ברי, שככל שתקופת 'הישיבה' בארץ מתארכת, ה'תושבות הזמנית' מתעצמת..."**.

המערערת הוסיפה וטענה בעניין זה כי יש לראות בעובדים "תושבים זמניים" שכן מרכז חייהם בישראל, וזאת באשר "**...פליטים אלה (מהותית) 'שרפו את הגשרים' עם ארצות מולדתם, וקשרו גורלם עם ישראל"**.

נוכח טענתה כי מרכז חייהם של העובדים בישראל, טענה המערערת, כי יש לראות כל אחד מהם כ"תושב ישראלי" בהתאם להוראת **סעיף 1(א)** לפקודה. משכך, זכאים הם לטענתה לנקודות זיכוי, ועל כן עותרת היא לבטל את החיוב בגין ביטול נקודות הזיכוי במסגרת השומה והצווים.

5. המשיב טען בהודעה המפרשת את נימוקי השומה בין היתר כי העובדים אותם העסיקה המערערת בשנות המס האמורות הינם עובדים זרים, אשר בגינם חלה חובת תשלום היטל על פי חוק ההיטל.

לעניין נקודות הזיכוי, טען המשיב כי העובדים אינם עומדים במבחן "מרכז החיים" בישראל, וממילא אינם באים בגדר "תושב ישראלי" כהגדרת המונח בפקודה, וכן אינם באים לטענתו בגדר "תושב חוץ זכאי" כהגדרתו בכללים.

המשיב טען, כי יש לחייב את המערערת בקנס גרעון מכח הוראת **סעיף 191** לפקודה.

6. סבורני, כי יש לדחות את טענותיה המקדמיות של המערערת.

אמנם, ההנמקה במסמך "פירוט הנימוקים לקביעת שומה בצו", מיום 2.11.14, אשר נמסר למערער, כללית ומצומצמת למדי, אלא שבנסיבות, נוכח טיבה של המחלוקת בין הצדדים, המצויה כולה במישור המשפטי (להבדיל מן המישור העובדתי, אשר לגביו, אין הצדדים חלוקים), ומתמקדת בשאלת תחולת הוראות חוק ההיטל, על רקע סיווגם של העובדים כעובדים זרים, לשיטת המשיב, או כ"מעין תושבים" שאינם תושבים זרים לעניין הוראות החוק הרלוונטיות, כשיטת המערער, אין בהיקף המצומצם של ההנמקה, לפסול את השומה.

יודגש, כי התקיים דיון בהשגה בו נכחו מיצגיה של המערער מצד אחד, ונציגי המשיב מצד שני, במסגרתו נשטחו טענות המערער, והוצגה עמדת רשות המסים. המערער טענתה בפני נציגי המשיב, את טענותיה במלואן, וזכות הטיעון שלה לא נפגעה. החלטת המשיב באה, לאחר היוועצות בגורמים הרלוונטיים ברשות המסים, ומבטאת, את עמדת הרשות, ואת מדיניותה. איני סבור, כי המשיב נדרש במקרה זה, להתייחס בהחלטתו, לכל אחת מן הטענות המשפטיות שטענו מייצגי המערער, באופן פרטני, לגופה.

7. לגוף הערעור – לאחרונה דחה בית משפט זה ערעור על חיוב נישום על פי שומה לפי מיטב השפיטה, בשל אי תשלום היטל עובדים זרים, בגין עובדים מבקשי מקלט מסודן ואריתריאה, אשר הסתננו ארצה, ובגין העדר זכאות של אותם עובדים לנקודות זיכוי על פי הפקודה. בפסק הדין שבו נדחה הערעור, התקבלה עמדת פקיד השומה, לפיה אותם עובדים היו בתקופה שנדונה באותו עניין עובדים זרים, אשר חוק ההיטל חל על העסקתם, ואשר אינם בגדר "תושב ישראל" או "תושב חוץ זכאי", לעניין נקודות הזיכוי על פי הפקודה [\[ע"מ 9266-03-14, שלמה סעד נ' פקיד שומה אשקלון \(פורסם בנבו\) \(ניתן ביום 17.3.16\), להלן: "עניין סעד"\]](#). במסגרת הערעור שנדון באותו פסק דין נטענו, לצד טענות נוספות, טענות דומות לטענות המערער בענייננו, באשר לתחולת הוראות חוק ההיטל ביחס לעובדים שהסתננו ארצה ומבקשים בה מקלט.

הנימוקים שפורטו בפסק דין סעד תומכים לסברתי בדחיית הערעור בענייננו, כפי שיפורט להלן.

8. אזכיר, את ההוראות הרלוונטיות –

[סעיף 45](#) לחוק מטיל על המעסיק את חובת תשלום ההיטל בגין עובדים זרים, כדלקמן:

"(א) מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 20% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם בשנת המס (בפרק זה – ההיטל) ואם העובד הזר מועסק על ידו לפי היתר להעסקת עובד זר בענפים אלה יהא שיעור ההיטל כמפורט להלן: בענף החקלאות – 10%, ובענף המסעדות האתניות, בענף התעשייה או בענף הבניין – 15%.

(ב) ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין, מההכנסה של העובד הזר."

[סעיף 44](#) לחוק ההיטל, שכותרתו "הגדרות ופרשנות", מגדיר "עובד זר" על דרך ההפניה [לחוק עובדים זרים](#), תוך פירוט החריגים:

"עובד זר" – כהגדרתו [בחוק עובדים זרים](#), התשנ"א-1991, למעט כל אחד מאלה:

(1) עובד זר שפרק ו' [לחוק יישום ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו \(הסדרים כלכליים והוראות שונות\) \(תיקוני חקיקה\)](#), התשנ"ה-1994, חל עליו;

(2) עובד זר המועסק כדין בישראל שהוא אזרח במדינה הגובלת בישראל והיוצא את ישראל, בדרך כלל בתום יום העבודה, למקום מגוריו באותה מדינה;

(3) עובד זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי;

(4) עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ...

(5) עובד זר שמשולמת לו, בעבור חודש עבודה, הכנסה בסכום השווה לפעמיים השכר הממוצע במשק, או הכנסה בסכום הגבוה מזה...

(6) עובד זר שנעברה נגדו עבירה לפי סעיף 203א [לחוק העונשין](#), התשל"ז-1977, או עבירות נלוות, השווה במקלט לקרבות סחר בתל-אביב-יפו, והעובד, במשך שהותו במקלט האמור;

(7) עובד זר בעל אשרה ורישיון ישיבה שניתנו לו מכוח הסכם חופשת עבודה בין מדינת ישראל ובין מדינה אחרת...

(8) משקיע זר שקיבל אשרה ורישיון לישיבת ביקור מסוג ב/5 לפי [חוק הכניסה לישראל](#), התשי"ב-1952, וכן עובד חיוני שקיבל אשרה ורישיון לישיבת ביקור מסוג ב/51 לפי החוק האמור, ובני זוגם."

נקבע [בסעיף 44\(ב\)](#) לחוק ההיטל, כי "לכל מונח בפרק זה תהיה המשמעות הנובעת לו [בפקודת מס הכנסה](#), אלא אם כן נאמר במפורש אחרת".

כאמור, מגדיר [סעיף 44](#) לחוק ההיטל, את המונח "עובד זר", על דרך של הפניה [לחוק עובדים זרים](#), תשנ"א-1991 (כיום, חוק עובדים זרים (העסקה שלא כדין), התשנ"א – 1991, להלן: "חוק עובדים זרים").

במסגרת הוראת [סעיף 1 לחוק עובדים זרים](#), מוגדר "עובד זר" על דרך השלילה: "בחוק זה – "עובד זר" - עובד שאינו אזרח ישראל, או תושב בה".

יצוין, כי [חוק עובדים זרים](#), איננו מגדיר מיהו תושב.

9. נפסק, כי יש לפרש את המונח "עובד זר", בהתאם [לחוק עובדים זרים](#), ולא על פי [פקודת מס הכנסה](#), ושלפי חוק עובדים זרים, עובד זר אינו יכול להיחשב תושב ישראל. ההלכה לעניין זה נפסקה במסגרת ע"א 7553/14 רצון נ' מס הכנסה פקיד שומה [פורסם בנבו] (ניתן ביום 06.07.15), תוך אימוץ פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז – לוד (כב' השופט ד"ר א. סטולר) [בע"מ 37101-10-11](#) רצון נ' מס הכנסה – פקיד שומה נתניה [פורסם בנבו] (ניתן ביום 17.09.14). בית המשפט העליון פסק: "... באנו לכדי מסקנה כי אין מקום להתערב בפסק-דינו של בית המשפט המחוזי. נימוקיו של בית-המשפט מקובלים עלינו במלואם ואנו נותנים להם תוקף כאמור בתקנה 460(ב) [בתקנות סדר הדין האזרחי](#) ... הפרשנות שהציעו [המעוררים שם – ג.ג.] מוקשית ואינה מתיישבת עם לשונו של החוק ... נקבע

בחוק ההיטל במפורש כי המונח "עובד זר" יפורש בהתאם לחוק עובדים זרים ... יוער כי נקבע בחוק כי מונחים יפורשו לפי הפקודה, אך זאת 'אלא אם נאמר במפורש אחרת' ... 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 ...

[ס' 2 לפסק הדין. ור' גם [ה"פ \(מח' חי'\) 35693-12-09 China Civil Engineering Construction Corporation נ' פקיד שומה חיפה](#) (פורסם בנבו) (ניתן ביום 28.4.11), וכן [עמ"ה \(מח' ת"א\) 1061/07 טלרום משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה ת"א-יפו 5](#) (פורסם בנבו) (ניתן ביום 27.11.08)].

10. בענייננו מדובר בעובדים (נתיני מדינות זרות) אשר נכנסו לישראל שלא על פי [חוק הכניסה לישראל](#), ולא על פי אשרות עבודה, אך בשלב זה אינם בני הרחקה מישראל, ונמצאים בה על פי רשיון שהיה זמני. עובדים אלה, נמנים על קבוצה בת רבבות אנשים שהגיעו לישראל, שלא ע"פ [חוק הכניסה לישראל](#), הינם "מסתננים" כמשמעות המונח [בסעיף 1 לחוק למניעת הסתננות \(עבירות ושיפוט\)](#), תשי"ד – 1954 (להלן: "החוק למניעת הסתננות").

לטענת המדינה, רוב המסתננים הגיעו ארצה ממניע כלכלי, ואילו המסתננים והארגונים התומכים בקליטתם, טוענים כי רובם הגיעו ארצה, בחפזם מקלט מפני סכנות שמשקפו להם בארצות מוצאם. על מורכבות התמונה בעניין זה עמד בית המשפט העליון בקובעו, כי "...התמונה האמיתית בדבר זהותם של המסתננים היא וודאי מורכבת מזו שמבקש כל צד להציג. לצד המניע הכלכלי שניתן להניח כי הניע רבים מהמסתננים להגיע דווקא למדינת ישראל, לא ניתן לדחות כלאחר יד את הטענות בדבר הימלטות מן הסכנות שמשקפו להם בארצם" [\[בג"ץ 8425/13 איתן מדיניות הגירה ישראלית ואח' נ' ממשלת ישראל ואח' \(פורסם בנבו\) \(ניתן ביום 22.9.14; להלן: "בג"ץ איתן"\)\]](#), בסעיפים 30-31 לפסק דינו של השופט ע. פוגלמן; ור' גם [בג"ץ 7146/12 נג'ט סרג' אדם ואח' נ' הכנסת ואח' \(פורסם בנבו\) \(16.9.13; להלן: "בג"ץ אדם"\)\]](#), בס' 8 לחוות הדעת של השופט ע. פוגלמן].

המדינה נוקטת מדיניות של "אי הרחקה זמנית" ביחס למסתננים מאריתראה וצפון סודן בהתאם לעקרונות המשפט הבינלאומי, על בסיס השתייכות קבוצתית, כאשר במשך שנים לא מעטות לא נבדקה הזכאות הפרטנית למקלט של המסתננים (ר' [בג"ץ איתן](#), בס' 32 לפסק דינו של כב' השופט פוגלמן; ובג"ץ [אדם](#), בפסקה 8 לפסק דינו של כב' השופט פוגלמן). אפשר, כי בעניין זה השתנתה לאחרונה המגמה, כאשר המדינה החלה בבדיקת הזכאות למקלט של מסתננים באופן פרטני.

כתוצאה מן האמור, ממשיכים המסתננים לשהות בישראל, וניתן להם רישיון זמני לשהייה בישראל, בהתאם [לסעיף 2\(א\)\(5\) לחוק הכניסה לישראל](#), שמשמעו: "רישיון זמני לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה". כך היה גם בשנות המס בהן עוסק הערעור.

המסתננים מועסקים בפועל בישראל, אף כי אין בידיהם היתרי העסקה, שכן האיסור על העסקתם, לא נאכף [ר' הצהרת המדינה בבג"ץ 6312/10 קו לעובד ואח' נ' הממשלה ואח' (פורסם בנבו) (ניתן ביום 16.1.11)].

12. סוגיית תחולת הוראות חוק ההיטל על העסקת עובדים אשר הסתננו לישראל מסודן ומאיתריאה, ואשר שוהים בישראל בהתאם לאשרת שהיה שהוצאה על פי [סעיף 2\(א\)\(5\) לחוק הכניסה לישראל](#), נדונה והוכרעה לראשונה, בע"מ (ב"ש 58167-12-12) ג. ארזים ניהול ותפעול בע"מ נ' פקיד שומה אילת [פורסם בנבו] (ניתן ביום 28.10.14).

בפסק הדין האמור, קבע בית המשפט (כב' הנשיא י. אלון), תוך הסכמה עם העמדה שהובעה בפסקי הדין בעניין רצון ובעניין טלרום, כי יש לבחון, את שאלת התושבות של העובדים הזרים, אליהם מתייחס חוק ההיטל, ע"פ הוראות [חוק הכניסה לישראל](#), תוך פרשנות ההולמת את תכליות חוק ההיטל וחוק העובדים הזרים, ולא ע"פ מבחן התושבות שבפיקודת [מס הכנסה](#).

ביחס לעובדים שהסתננו לישראל שלא כחוק, נקבע בפסק הדין: "על פני

הדברים – השוהה

בישראל מכוח אשרת שהייה שכזו, מעצם כך – אינו יכול להיחשב כ"תושב ישראל" – זאת הואיל והמדובר באשרת שהייה בישראל שהייה, כלשון החוק: '2(א)(5): רישיון זמני לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה'. ברמת הפרשנות הלשונית – אדם הנמצא בישראל 'בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה' – קשה, ולמעשה בלתי אפשרי, להגדירו כ'אזרח ישראל או כתושב בה' – (כהגדרה (על דרך השלילה) של העובד הזר בחוק העובדים הזרים אליו מפנה סעיף ההיטל (סע' 45(א) בחוק ההבראה)). 'תושבות' משמע סטטוס הנקבע מכוח דין. 'תושב' אינו 'תייר' הוא איננו אדם המורשה זמנית לישיבת ביקור; ובוודאי שעה שבד בבד תלוי נגדו צו הרחקה מישראל. מסתנן השוהה בישראל מכוח אשרה לפי סעיף 2(א)(5) הינו מעצם הגדרתו של אשרה זו שוהה זמני, על תנאי, עד שניתן יהיה לבצע צו ההרחקה נגדו. ברמת הניתוח הלשוני נמצא אפוא כי הניסיון להכיל בד בבד באותו מסתנן בעל אשרת 2(א)(5) גם סטטוס של 'תושב ישראל' – הינו אוקסימורון של דבר והיפוכו. והדברים מתבקשים גם מתוך עצם הוראותיו של סעיף 44(א) לחוק ההבראה... " (סעיף 10 לפסק הדין).

בית המשפט סבר, כי המסקנה עולה גם מתוך הוראת ס"ק 44(א)(6) [לחוק עובדים זרים](#) שלשונה: "עובד זר שנעברה נגדו עבירה לפי סעיף 203 [לחוק העונשין](#), התשל"ז – 1977, או עבירות נלוות, השוהה במקלט לקרבנות סחר בתל אביב-יפו, והעובד, במשך שהותו במקלט האמור". נקבע, בהקשר זה: "מטעמים הומניטריים קבע המחוקק כי על אף היות אלה 'עובד זר' – כהגדרתו הכוללת ברישא לסעיף... ימועט אותו מסתנן ועובד זר מתחולת הוראות ההיטל.. מיעוט זה, שמיעט המחוקק את המסתננים שהיו קורבנות לעבירות הנ"ל לא רק שמתוך ההן הוא משמיע את הלאו, אלא שקובע הוא את 'ההן' ואת 'הלאו'

מפורשות. דהיינו, על אף הגדרתו והיותו 'עובד זר' – ימועט עניינו שלו, עניינו שלו מהוראת ההיטל הכללית לעניין מעסיקים עובדים זרים. למותר לציין כי אילו ראה המחוקק לנכון לפניו להחריג את כלל ציבור העובדים הזרים, והמסתננים השוהים בישראל באשרות 2(א)(5), לא היה נזקק המחוקק לאותה החרגה ספציפית לגבי עובדים זרים ספורים שהמר גורלם והיו קרבנות לאותן העבירות במהלך הסתננותם" (ס' 10 לפסק הדין).

לבסוף הוטעם, כי מטרת ההיטל – להקטין את כדאיות העסקת העובדים הזרים, ואת העדפתם על פני תושבי המדינה – מחייבת פרשנות שלפיה, מסתננים הם "עובדים זרים", לצורך חוק ההיטל, וכי גם התכלית שהוכרה בפסיקה, בדבר מניעת השתקעותם של המסתננים בישראל, אינה עולה בקנה אחד, עם הטענה, לפיה יש לראות בהם תושבי ישראל, שכן: **"קבלת הטענה כמזה כקביעת הסדר ראשוני, בקביעה שיפוטית, בניגוד להוראות החוק הרלבנטיות כפשוטן, וכמשמען וכתכלית"**.

לפיכך נפסק שם, כי על העסקת עובדים שהסתננו מאריתריאה ומסודן ושוהים בישראל, חל היטל עובדים זרים לפי חוק ההיטל.

אזכיר, כי ערעור שהגישה המערערת בעניין **ארזים** לבית המשפט העליון, נמחק לבקשתה, סמוך לפני מועד הדיון שנקבע. בפסק הדין שמחק את הערעור, העיר בית המשפט העליון הנכבד: **"אין לנו אלא להביע מורת-רוח על אופן התנהלותה זה של המערערת אך משחזרה בה מן הערעור, וטוב עשתה, לפנינו משורת הדין יהא החיוב בהוצאות מתון, יחסית"** [ע"א [672/15 ג. ארזים ניהול ותפעול בע"מ נ' פקיד שומה אילת](#) [פורסם בנבו] (ניתן ביום 4.2.16); ההדגשה הוספה על ידי ג.ג.).

כאמור בפסק הדין בעניין **סעד**, מקובלים עלי (בכל הכבוד) המסקנות והנימוקים שפורטו בפסק דינו של כב' הנשיא אלון בעניין ג. **ארזים**, במלואם.

אדגיש, כי מסקנות אלה מתחייבות לסברתי, נוכח תכליתו של חוק ההיטל - יצירת תמריץ שלילי להעסקת עובדים זרים, על ידי ייקור העסקתם, כדי לצמצם את הפער בין עלויות העסקה של עובד זר, לבין עלויות העסקת עובד ישראלי. זאת, למעשה, כמדיניות של העדפה מתקנת, על רקע מסקנתו של המחוקק בדבר ההשפעה השלילית של העסקת עובדים זרים, על שוק העבודה בישראל. הדבר נלמד, בין היתר, מן ההסבר להצעת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל, תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004, התשס"ג-2003, ולתיקונים השונים לחוק:

"עלות העסקת עובד זר נמוכה מעלות העסקת עובד ישראלי. כדי להקטין את התמריץ להעסיק עובד זר, מוצע לחייב כל מעסיק של עובד זר בהיטל..." (ה"ח הממשלה 25, כ"ח בניסן התשס"ג, עמ' 350):

"בפרק י' לחוק התכנית הכלכלית נקבע כי בשל העסקתו של עובד זר ייגבה מן המעסיק היטל בשיעור 8% מסך כל ההכנסה של העובד הזר ששילם בשנת מס. גם לאחר הטלת ההיטל האמור נותרה עלות העסקת עובד זר נמוכה באופן משמעותי מעלות העסקת עובד

ישראלי...קיים צורך לצמצם את הפער בין עלויות ההעסקה כאמור, כדי לשפר את סיכוייהם של דורשי העבודה הישראלים להשתלב בשוק העבודה" (ה"ח הממשלה 64, ח' בחשוון התשס"ד, עמ' 146).

"בהתאם למדיניות הממשלה המבקשת לייקר את עלות העסקת עובד זר, מוצע לקבוע כי ההיטל ... יועלה ויעמוד על ..." (ה"ח הממשלה 260, ח' בחשוון התשס"ז, עמ' 50).

"כדי להקטין את התמריץ להעסקת עובד זר, ולנוכח ההשפעה השלילית של העסקת עובדים זרים על שוק העבודה בישראל, מוצע להעלות את שיעור ההיטל..." (ה"ח הממשלה 436, כ"ד בסיוון התשס"ט, עמ' 395).

תכלית זו של החוק, צוינה גם בפסיקת בית המשפט העליון:

"היטל המעסיקים מעניק תמריץ שלילי להעסקת עובדים זרים, וזו אף תכליתו" [\[בג"ץ 2587/04 יצחק בוכריס ואח' נ' פקיד שומה חדרה ואח' \(פורסם בנבו\) \(ניתן ביום 23.6.05\) בס' 8 לפסק הדין\]](#).

"התכלית בהטלת היטל על העסקת עובד זר, כמו גם על העלאת שיעורו, היא ליצור תמריץ שלילי להעסקתו באמצעות העלאת העלות הכרוכה בכך בהשוואה להעסקת עובד ישראלי" [\[בג"ץ 1631/08 ניצנים ניהול והשמה \(2002\) בע"מ ואח' נ' רשות המיסים בישראל \(פורסם בנבו\) \(ניתן ביום 23.11.11\) בס' 34 לפסק הדין\]](#).

תכליתו של חוק ההיטל מתקיימת לסברתי, לא רק ביחס לעובדים זרים המוזמנים לישראל מראש ע"י מעסיקים, ואשר זוכים לאשרת עבודה, עמה נכנסים הם לתחומי המדינה, אלא גם ביחס למסתננים המגיעים לישראל ומבקשים לעבוד בה, וזאת, ללא תלות בסיבה שבגינה נכנסו לארץ מלכתחילה.

לשון החוק, תומכת אף היא לסברתי, במסקנה, לפיה יש להחיל את ההיטל גם על העסקת מסתננים השוהים בארץ, מכוח אשרת שהיה זמנית מסוג 2(א)5, באשר המשמעות הפשוטה של המונח "עובד זר", כוללת כל מי שנמצא בתחומי המדינה ועובד בה, ואשר איננו תושב המדינה.

כאמור בפסק הדין בעניין סעד, סבורני, כי משהוחל ההיטל, על העסקת עובדים זרים בעלי היתר עבודה בישראל, לאחר שעמדו בתנאי הבקרה והמכסות בענפי התעסוקה, הרי שיש להחילו, מקל וחומר, על העסקת עובדים זרים שהסתננו לישראל, ולא קיבלו היתר עבודה בישראל, ולא נקבעו לגביהם כל מכסה או אמצעי בקרה.

מעבר לכך, קשה להלום, כי דווקא מי שמעסיק עובד זר, אשר נכנס ארצה כדין ובהיתר, יחויב בהיטל, ואילו מי שמעסיק עובד זר שהסתנן ללא היתר, יופטר מחובה זו. הדבר עלול לעודד, העדפת העסקת עובדים זרים שאינם בני הרחקה, על פני עובדים זרים בהיתר, ועל פני תושבי ישראל, ולעודד המשך ההסתננות לישראל לצרכי פרנסה - תופעה שהמדינה מבקשת למנוע.

נראה אפוא, כי כל עוד עומדות הוראות החוק שצוטטו לעיל בתוקף, וכל עוד לא יפטור המחוקק את המעסיקים, מתשלום היטל בגין עובדים שהסתננו לישראל ומבקשים בה מקלט, במפורש, הרי שחלה חובת תשלום ההיטל בגין עובדים אלה.

נוכח השיקולים האמורים, אין גם לקבל, את טענת המערער, בדבר ראיית האשרה הזמנית על פי [סעיף 2\(א\)\(5\) לחוק הכניסה לישראל](#), כאשר היוצרת מעין "תושבות זמנית", אשר עוצמתה גוברת, ככל שאורכת תקופת השהיה של המסתנן בארץ.

13. אשר לטענת המערער, לפיה מחילה הוראת [סעיף 45\(א\) לחוק ההיטל](#), חובת תשלום היטל, אך ורק בגין עובדים זרים שהגיעו ארצה ובידם אשרת עבודה, והמועסקים ע"פ היתר העסקה בענפים מסויימים, סבורני כי אין לקבלה, משום שפרשנות המערער סותרת, את תכלית החקיקה כמפורט לעיל, כאשר לשון הסעיף, אינה עומדת לסברתי בסתירה, לעמדת המשיב. זאת, הן משום שניתן לראות את מדיניות אי האכיפה של המדינה, כמתן היתר העסקה בפועל למסתננים, לעניין הוראת החוק האמורה, והן משום שניתן לקרוא את לשון הרישא של הסעיף - **"מעסיק חייב בהיטל של 20% בגין כל הכנסה של עובד זר ששילם בשנת המס..."** - כמקימה חובה כללית לתשלום היטל בגין עובדים זרים, באשר הם עובדים זרים, כאשר הסיפא של הסעיף, קובעת שיעורי היטל מופחתים, בגין עובדים המועסקים בהיתר, בענפים האמורים בה.

אין גם לקבל את טענתה של המערער, הנשענת על הוראת [סעיף 48א לחוק](#). הוראת הסעיף מסמיכה את שר האוצר לקבוע כי הוראות החוק לעניין זיכויים, לא יחולו **"על עובד זר או על סוגי עובדים זרים שיקבע..."**, המערער מבקשת ללמוד מלשון ההוראה, קיומן של שתי קבוצות עובדים זרים – עובדים זרים כהגדרתם [בחוק עובדים זרים](#), ועובדים זרים אחרים, ובהם מבקשי מקלט. דא עקא, קריאה פשוטה של לשון ההוראה אינה תומכת לסברתי, בפרשנות זו, אלא רק מלמדת, כי השר רשאי להורות על אי תחולת הוראות שעניינן זיכויים, על עובדים זרים, הן באופן פרטני, והן באופן קבוצתי, ע"פ סוגי עובדים שיקבע.

14. אשר לחלק הערעור שעניינו נקודות זיכוי – טענתה של המערער הינה כי העובדים אליהם מתייחס הערעור, זכאים לנקודות זיכוי בהתאם להוראות [סעיפים 34 ו-36 לפקודת מס הכנסה](#), שכן יש לראותם, כתושבי ישראל, על פי ההגדרה ועל פי המבחנים המפורטים [בסעיף 1 לפקודה](#) כדלקמן:

- "(א) לגבי יחיד – מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:**
(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:
(א) מקום ביתו הקבוע;
(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;
(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;
(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;
(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;
(2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -
(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;
לענין פסקה זו, "יום" - לרבות חלק מיום;

(3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה
 (4) ...
 (ב) "...".

על פני הדברים, התקיים בעובדים אליהם התייחס הערעור, בשנות המס הנדונות, מבחן מקום המגורים, באשר אין חולק על כך כי התגוררו בישראל מעת שהסתננו לתוכה, ועד עריכת השומה. סבורני עם זאת, כי לא הוכחה בראיות, עמידתם באיזה מן המבחנים האחרים המנויים לעיל, לעניין האינטרסים הכלכליים של העובדים, קשרי המשפחה וכיו"ב.

אכן, התקיימה בעובדים בשנות המס האמורות, חזקת הימים הקבועה [בסעיף 1\(א\)\(2\)פקודה](#), אלא שחזקה זו ניתנת לסתירה, ע"פ הוראת [ס' 1\(א\)\(3\)](#) לפקודה, ודעתי, כאמור בפסק הדין בעניין סעד, כי בענייננו אכן נסתרה החזקה, באשר, אין לראות לענייננו, אדם שנכנס לישראל שלא כדין, אשר מוטל עליו צו הרחקה ממנה, כאדם אשר מרכז חייו בישראל. רשיון השהייה מסוג 2(א)(5), אשר ניתן למסתננים הוא זמני מטבעו. על פי הסטטוס של אותם עובדים, כל עוד לא הוכרו באופן רשמי כפליטים, הימצאותם בישראל היא זמנית, והגם שהיא עשויה להימשך זמן רב, הרי שאם לא יוכרו כפליטים, יידרשו בסופו של דבר לעזוב את המדינה.

נקודות הזיכוי, הן בגדר הטבת מס הניתנת על ידי המדינה באופן בסיסי לתושביה, במסגרת יחסי הגומלין, המתקיימים בין המדינה לבין התושבים, מסגרת אשר אינה מתקיימת ביחס לזרים, אלא בתנאים הקבועים בכללים, לעניין תושב חוץ זכאי. בנוסף, הענקת נקודות זיכוי למסתננים, תוך ראייתם כתושבים לעניין הפקודה, תהווה תמריץ חיובי להגעתם לישראל ולניסיונם להשתקע בה, וכפי שנאמר לעיל, תוצאה שכזו מנוגדת לחלוטין למדיניות מדינת ישראל, ולפעולות הננקטות, במסגרת ההתמודדות עם תופעת ההסתננות.

15. מכאן, שלא נפל בהחלטות המשיב פגם העשוי להצדיק התערבות בהן, ועל כן נדחה הערעור. נוכח היקף ההתדיינות בפועל וסכום המס שבמחלוקת, תשלם המערערת למשיב הוצאות משפט בסך 50,000 ₪.

ניתן היום כ"ג בסיוון התשע"ו, 29 ביוני 2016.

גד גדעון, שופט

גד גדעון 54678313

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

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