



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-11-22271 ובניו נ' פקיד שומה אשקלון

בפני כבוד השופט גד גדעון

סלוקי שלמה ובניו  
ע"י ב"כ עו"ד אסף הופמן

מערערים

נגד

פקיד שומה אשקלון  
ע"י ב"כ עו"ד ליאור קורן, פמד"א

משיבים

### פסק דין

- 1
- 2 1. זהו פסק דין בערעור לפי סעיף 153 לפקודה, על שומה בצו שהוציא המשיב למערערת לשנות
- 3 המס 2007-2010. הוחלט לדחות את הערעור ברובו, ולקבלו בחלקו הקטן – ביחס לשתיים מן
- 4 הסוגיות שעלו במסגרתו, כמפורט להלן.
- 5 2. המערערת היא שותפות העוסקת, בין היתר, בגידול ירקות, ובמכירתם. לצורך האמור
- 6 העסיקה השותפות בשנים הרלוונטיות לערעור עובדים זרים: עובדים מתאילנד, מכוח היתר
- 7 להעסקת עובדים זרים בענף החקלאות (להלן: "העובדים התאילנדיים"); ועובדים
- 8 מאריתריאה, מסודן ומאתיופיה, ללא היתרי העסקה (להלן יכוננו עובדים אלו: "מסתננים").
- 9 ביום 10.10.12 הוצאו למערערת שומות לפי מיטב השפיטה לשנות המס 2007-2010, שעיקרן,
- 10 זקיפת שווי של הטבות לעובדים בגין טלפונים ומגורים, ביטול נקודות זיכוי לעובדים הזרים,
- 11 וחייב היטל בגובה 10% מהשכר ששולם לעובדים מכוח סעיף 45 לחוק תכנית להבראת כלכלת
- 12 ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית 2003-2004), התשס"ג-
- 13 2003 ותיקוניו (להלן: "היטל העסקת עובדים זרים" או "ההיטל").
- 14 3. המערערת הגישה השגה על השומות, והשגתה נדחתה. נימוקי המשיב היו כדלקמן:
- 15 א. המשיב מצא, כי השותפות לא שילמה כלל היטל העסקת עובדים זרים על הוצאות השכר
- 16 ששילמה לעובדים הזרים. על כן, הוא חייב את המערערת בהיטל העסקת עובדים זרים בגובה
- 17 10% ממשכורותיהם.
- 18
- 19 ב. המשיב מצא, כי השותפות אינה זוקפת לשכר העובדים הזרים את ההוצאות הנלוות
- 20 המשולמות להם, לרבות בגין מגורים, גז, חשמל וכו'. על כן, הוא חייב את המערערת במס
- 21 בהתאם. כמו כן, הוסיף חייב בגין היטל העסקת עובדים זרים על ההוצאות הנלוות.
- 22



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-11-22271 ובניו נ' פקיד שומה אשקלון

ג. המשיב קבע, כי ביחס לעובדים זרים שאין לגביהם היתר העסקה, אין לחשב נקודות זיכוי, מאחר שאינם עונים להגדרת תושב חוץ זכאי, על פי תקנות מס הכנסה כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי), התשס"ו-2007. על כן, הוא חייב את המערער בסכומים בגין ביטול נקודות הזיכוי.

ד. המשיב מצא, כי המערערת אינה זוקפת לשכר העובדים הזרים את שווי רט"ן, כמתחייב מתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972. על כן חייב את המערערת במס בהתאם. כמו כן, הוסיף חיוב של היטל העסקת עובדים זרים על שווי רט"ן.

ה. המשיב מצא כי הוצאות שהוצאו על ידי השותפות ("שוונות עובדים") הן הטבות לעובדים שלא חויבו כשכר עבודה. על כן חייב הוצאות אלה כשכר עבודה לפי מס ממוצע (כולל ב"ל 12%).

ו. המשיב מצא, כי אין התאמה בין הדיווחים בטופס 126 בשנת 2007 לבין הדיווחים בטופס 102, וקיים הפרש מס שנוכה בטופס 126 ולא נוכה בטופס 102. על כן הוא החליט לחייב את הפרש המס לשנת 2007 בסך 3,508 ש"ח.

4. על שומה זו הגישה המערערת את הערעור, שבו טענה, בין היתר, כדלקמן:

א. ייחוס הטבות והוצאות כשכר עבודה: לטענת המערערת, ההטבות שניתנו לעובדים, נדרשו במובהק לשם נוחות המערערת, ועל כן אין לראות בהטבות אלה שכר עבודה, כמפורט:

**הדיוור** (קרוואנים), ניתן לעובדים לצורך תפקידם ולצורך ייצור הכנסה למערערת, מה עוד שהעובדים משוכנים בקרוואנים בלבד, בחווה חקלאית באזור ספר, בתנאים שאינם מספקים הנאה לעובדים. מכיוון שמדובר בעובדים זרים ובפליטים, הסדרת סוגיית המגורים, היא הכרחית לטענתה, ובלתי-נפרדת מיכולתו של המעביד להעסיקם. בנוסף, מגורי העובדים בלב החווה חסכו למערערת הוצאות גבוהות בגין הסעת העובדים, כמו גם זמן עבודה ניכר, ואפשרו זמינות גבוהה של פועלים למשימות דחופות. בנוסף, קליטת העובדים ושיכונם בחווה, נועדו, בין היתר, לחסוך למדינה את ההוצאות הכרוכות בכליאתם. אף ארעיותם של המגורים מלמדת על כך שהועמדו מתוך אינטרס של המערערת, וזאת לפי הפסיקה המבחינה בין העמדת דיור זמני לרשות העובד, לשם נוחות המעביד, לבין העמדת דיור של קבע, החייבת במס בידי העובד.

לחלופין טענה, כי ממילא לפי תקנות עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים) (שיעור ניכויים מהשכר בעד מגורים הולמים), התש"ס-2000 – הניכוי המרבי בגין הוצאות אלו עומד ע"ס 255.93 ש"ח לחודש לעובד בלבד.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-11-22271 ובניו נ' פקיד שומה אשקלון

**הטלפונים הניידים:** מכשירי הטלפון ניתנו לעובדים, לטענת המערערת, לצורך עבודתם בלבד. הטלפונים נחסמו לשיחות יוצאות ושימשו כמכשירי קשר, בין העובדים לבין מנהל החווה, ולטענתה, הקצאת המכשירים לעובדים חיונית לעבודתה התקינה והיעילה, ונועדה לנוחיותה בלבד. המערערת הוסיפה וטענה, כי על פי תקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברדיו טלפון נייד), התשס"ב-2002, אין לזקוף כנגד מכשיר רט"ן שניתן להתקשר ממנו למקום העבודה בלבד, שווי כלשהו.

**ב. ביטול נקודות הזיכוי:** לטענת המערערת, על פי כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי), התשס"ז-2007, העובדים הזרים התאילנדיים זכאים לנקודות זיכוי לתושב חוץ, באשר הם שוהים בישראל על פי היתר. אשר למסתננים, הרי שאלה זכאים לטענת המערערת לנקודות זיכוי, מכיוון שיש לראותם כתושבי ישראל או פליטים.

**ג. היטל עובדים זרים:** בסעיפים 7-13 לנימוקי הערעור הציגה המערערת את הגרסה העובדתית כדלקמן: בתחילת שנת 2007, לבקשת מר יוסי ישי, מנכ"ל משרד החקלאות דאז, פנה מר משולם בשארי, רכז הוועדה החקלאית של המועצה האזורית באר-טוביה, למר יצחק סלוקי, מנהלה של המערערת, וביקש כי המערערת תעסיק בחוות כמאה פליטים שעמדו להשתחרר מהכלא בשל בעיות צפיפות וחוסר מקום. מר סלוקי סרב תחילה, אך נענה לבסוף בחיוב לבקשתם של מר משולם ושל מר ישי, וקלט את הפליטים. צוין, כי הפליטים הובאו לחווה באמצעות אוטובוסים ששכרה המדינה, ישירות מבית הכלא. פליטים אלה תפסו את מקומם של פועלים מקומיים אשר הועסקו על ידי המערערת, ואשר לטענתה, עלות העסקתם נמוכה משמעותית, וכישוריהם והתאמתם למלאכה הם כפולים. לטענת המערערת, היא נעתרה לבקשת המדינה, ממניעים ציוניים וכל זאת כדי שלא להוסיף על הפליטים ששוטטו חסרי מעש ברחובות דרום תל אביב. זמן קצר לאחר מכן ביקשה המערערת להפסיק ולהעסיק את הפליטים, בשל מוסר עבודה ירוד והעדר התאמה מצד הפליטים לעבודה, ועלותם הגבוהה. דא עקא, כי נציגי המדינה הודיעו למערערת שאין פתרון אחר לפליטים אלה, והיא נתבקשה להמשיך ולהעסיקם. המערערת חרקה לטענתה שיניים, והמשיכה להעסיק את הפליטים.

בסעיף 44 לנימוקי הערעור נטען: "המערערת תטען בהקשר זה בשלושה מישורים חלופיים שונים: האחד, כי הטלת ההיטל מנוגדת לתכליתו של החוק להבראת כלכלת ישראל; השני, כי הפליטים אינם מהווים 'עובדים זרים' מחמת התחייבויותיה של המדינה וכי מבקשי המקלט הינם בעלי היתר ישיבה והעסקה מכוח התנהגותה של המדינה; השלישי, כי הפליטים מהווים 'תושבי ישראל'".



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-11-22271 ובניו נ' פקיד שומה אשקלון

בסיכומיה, הוסיפה המערערת וטענה בהקשר זה, לקיום הבטחה שלטונית, ולהסתמכותה על הצהרות המדינה, נוכח דבריו של מנכ"ל משרד החקלאות מר ישי, שלפיהם לא חל היטל העסקת עובדים זרים בכל הנוגע להעסקת המסתננים – דברים שאמר בתשובה לשאלה מפורשת ששאל אותו מר סלוקי. בהמשך, אישר ב"כ המערערת כי המערערת אינה טוענת במישור זה, להבטחה שלטונית, אלא להסתמכות בלבד (עמ' 32, ש' 8 לפרוטוקול 16.10.17).

5. מטעם המערערת העידו:

מר יצחק סלוקי, מבעלי המערערת, אשר פירט את הגרסה לעניין נסיבות העסקת המסתננים, כאמור לעיל. לדבריו, כשבוע לאחר קליטת המסתננים בחווה, הבין שאין מדובר בעובדים טובים, והעלה את העניין לפני מר בשארי. מר בשארי בדק, והשיב, כי אין פתרון אחר, וכי עליו להשאירם אצלו (עמ' 8, ש' 20-27 לפרוטוקול 26.10.16). לאחר מכן, התקשר למר יוסי ישי, וביקש ממנו לקחת את המסתננים, והלה ביקש ממנו כטובה, שישאירם אצלו (עמ' 9, ש' 23-31). מר סלוקי העיד כי שוחח רק פעם אחת עם מר יוסי ישי בעניין המסתננים, וזאת לאחר שבוע מקליטתם לעבודה בחווה, כשהבין שהם אינם עובדים טובים (עמ' 10, ש' 14-15).

בהמשך חקירתו הנגדית, הוסיף העד: "לאחר שבוע, או חודש, לא זוכר, אני רואה שהחברה האלה לא בסדר ולא עובדים ורציתי להחזיר אותם ואז נפל לי האסימון שלא אני הבאתי את זה, המדינה מבקשת ממני, לא יודע מי זה היה או רן או מישוהו אחר אמר לי לבדוק את הסוגיה, התקשרתי למשולם והוא אמר לי שלעניות דעתי אני לא צריך לשלם היטל עובדים זרים, אבל שיבדוק ויחזור אליי והוא אכן בדק, לאחר כמה ימים חזר אליי ואמר חד משמעית שהוא בדק במשרד החקלאות ותנועת המושבים ומרכז החקלאי ואמר שאני לא צריך לשלם כי הם לא עובדים זרים ואז זה לא סיפק אותי והתקשרתי ליוסי ישי, ואחרי יומיים שלושה קיבל את השיחה שלי, ואמר לי יצחק תנוח דעתך, עובדים זרים באים לכמה שנים לזמן מוקצב וחוזרים והעובדים האלה הם פליטים הם מסמר בלי ראש והם לא יכולים לחזור למקום הולדתם והם יישארו פה. אני אומר לך בצורה חד משמעית שאין ולא יהיה מס מעסיקים" (עמ' 15, ש' 15-24). מר סלוקי לא ידע תחילה להסביר, מדוע הדברים לא פורטו בתצהירו שלו או בתצהירו של מר בשארי (שם, ש' 26-29), אך בהמשך נזכר, לדבריו, כי הוא העלה את עניין ה"הבטחה השלטונית" לפני בא כוחו, והלה הסביר לו שברור שאין מדובר בעובדים זרים, כך שאין צורך להעלות את הדברים בתצהיר (עמ' 16 שורות 4-7).

מר סלוקי הסביר כי אף שדובר בעובדים גרועים, הוא לא פיטר אותם, ואף המשיך להעסיק את האחרים שהגיעו, מכיוון שלא יכול היה לסרב למר ישי, מכיוון שהיה מעוניין בטובת המדינה, וגם משום שהמסתננים "כבר התחילו להראות סימנים של עובדים שאפשר להעסיק אותם" (עמ' 13, ש' 9-15).



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-11-22271 ובניו נ' פקיד שומה אשקלון

לעניין המגורים שניתנו לעובדים הדגיש מר סלוקי כי מגורי העובדים בלב החווה חסכו למערכת הוצאות גבוהות בגין הסעת העובדים, כמו גם זמן עבודה ניכר, והעניקו לו זמינות גבוהה של פועלים למשימות דחופות. הוא הוסיף כי מדובר במגורים אשר הוקמו לצורך עבודת החווה בלבד, וממילא נוכח תמונות המגורים, קשה להלום כי הקרוואנים הם בגדר הטבה לעובד.

מר רן סלוקי, בנו של מר יצחק סלוקי, אשר שימש כמנהל החווה שבבעלות המערכת, העיד בתצהירו גם הוא, על הסכמת אביו לקלוט את העובדים, ועל כך שהעסקתם גרמה נזק בשל חוסר התאמתם. עוד העיד, כי הפליטים שוכנו בקרוואנים הממוקמים בחווה, יחד עם עובדים תאילנדיים, באופן שחסך בהוצאות ובזמן למערכת, והיא נהנתה מזמינות גבוהה של פועלים למשימות דחופות.

בחקירתו הוא העיד כי הוא היה אחראי על קליטת העובדים. הוא לא היה מעוניין בעובדים נוספים, אך הציבו בפני אביו עובדה. לטענתו, אף שהעובדים היו גרועים הם נשארו בחווה, שכן, לדבריו: **"...שאבא שלי הכריח לקחת אותם"** (עמ' 20 שורות 24-25, פרוטוקול 26/10/16). ואולם, כשהתברר לו שיש לשלם היטל בגין העסקתם, הוא סרב להמשיך להעסיקם (עמ' 21, ש' 7-8 לפרוטוקול).

מר משולם בשארי, אשר שימש בתקופה הרלוונטית, כרכז הוועדה החקלאית של המועצה האזורית באר טוביה, העיד בתצהירו כי במהלך שנת 2007 הוא פנה למספר חקלאים במועצה, ביניהם למר סלוקי, וזאת לבקשת גורמים ממשרד החקלאות ומהתאחדות חקלאי ישראל, על מנת לבדוק אפשרות קליטתם של המסתננים כעובדים. מר סלוקי אכן קלט אותם לעבודה בחווה, וסידר להם מגורים הולמים. מר סלוקי התלונן בפניו כי העובדים אינם מתאימים לעבודה בחקלאות וגורמים נזקים, ופנה אליו כדי לבקש ממשרד החקלאות שייקחו את המסתננים בחזרה בשל חוסר התאמה, אולם מר בשארי השיב לו, שאין כל ברירה אחרת, והחלופה היא שהם יסתובבו חסרי מעש בתל אביב.

בחקירתו הנגדית, נשאל העד באשר למידע שנמסר למעסיקים שקלטו מסתננים לעבודה, והשיב: **"...המועצה האזורית היא מועצה חקלאית והיו לנו מעל אלף עובדים תאילנדיים. החקלאים ידעו כבר מה החובות ומה הזכויות, לא היה צריך להגיד להם יותר מדי, אבל כמובן שכשהבאנו את הדרפורים האלה, אני לא האמנתי שעניין המס יעלה כי אנו בסך הכול עושים טובה למדינה..."** (עמ' 19 לפרוטוקול 26.10.16, ש' 1-4).



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-11-22271 ובניו נ' פקיד שומה אשקלון

מר בשארי הוסיף, כי מר סלוקי שאל אותו לעניין ההיטל, ומר בשארי השיב שלדעתו לא, אך הוא יבדוק. הוא בדק את העניין עם מנכ"ל התאחדות חקלאי ישראל, ועם מר יוסי ישי ושניהם השיבו כי העסקת המסתננים אינה מחוייבת בהיטל (שם, ש' 6-11). בחקירתו החוזרת העיד כי לא היה אזכור להיטל בטפסים שנמסרו לחקלאים אשר קלטו לעבודה מסתננים (שם, ש' 32-33).

מר יוסי ישי, אשר שימש במהלך שנת 2007 כמנכ"ל משרד החקלאות, אשר תצהירו הוגש, ברשות בית המשפט, בשלב מאוחר של ההליך, לאחר שכבר הוגשו תצהירי הצדדים ולאחר שנחקרו בחקירות נגדיות, העיד בתצהירו, כי פנה אל מר סלוקי בבקשה להעסיק בחווה שלו שוהים בלתי חוקיים. לדבריו: **"מר סלוקי שאל האם העסקת הפליטים תחייב אותו בתשלום היטל עובדים זרים .... לאחר שבררתי את העניין עם הרפרנט לעובדים זרים במשרד, הודעתי למר סלוקי כי על פי כל המידע שבידנו מאחר ומדובר בפליטים ולא בעובדים זרים הוא לא יחויב בהיטל עובדים זרים"** (סעיפים 5-6 לתצהיר העד).

בחקירתו הנגדית, אישר העד, כי לא הייתה לו סמכות לפטור מעסיק מתשלום מסים, וכי לא סבר שהוא מוסמך לכך.

מר ישי העיד שמר סלוקי התייעץ עמו בשאלת ההיטל, לפני קליטת המסתננים לעבודה. הוא ידע שמבחינת המערער זהו תנאי להעסקתם.

לדברי מר ישי, הבירור מול הרפרנט לעובדים זרים נעשה בטלפון, ולא ביטוי רשמי, במסמך כלשהו. הנושא עלה, והיה ברור שהעובדים אינם מוגדרים עובדים זרים.

מטעם המשיב הוגש פרוטוקול מיום 24.2.08 (מש/1) של דיון שהתקיים במשרדו של מנכ"ל משרד הרווחה, אשר עסק בניסיונות למצוא תעסוקה למסתננים. לדיון זומן גם מר ישי, ומטעם משרד החקלאות נכחה גב' יהודית כרמי, עובדת בתחום עובדים זרים במשרד החקלאות. מר ישי נשאל מדוע במסגרת זו הציבו החקלאים תנאי שלפיו הם לא יידרשו לשלם מסים מיוחדים בגין העסקת העובדים, אם עמדת משרד החקלאות מלכתחילה הייתה שאין צורך לשלם היטל. הוא השיב כי הוא "יכול להניח הנחה ולא עובדה".

6. מטעם המשיב העיד מר איל זגורי, ממונה (מפקח ראשי) בפקיד שומה אשקלון, אשר דן בהשגת המערער, דחה אותה, וקבע בצו על פי מיטב השפיטה את סכומי המס שאותם הייתה המערערת חייבת לנכות. על פי תצהירו, מספרי העובדים הזרים אשר העסיקה המערערת בשנות המס הרלוונטיות היו: 97 בשנת 2007, בעוד שבשנה זו לא ניתן לה היתר כלל; 153



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-11-22271 ובניו נ' פקיד שומה אשקלון

בשנת 2008, בעוד שאושר לה להעסיק 34 עובדים זרים; 120 בשנת 2009, בעוד שאושר לה להעסיק 34 עובדים זרים; ו-209 בשנת 2010, בעוד שאושר לה להעסיק 36 עובדים זרים.

מר זגורי פירט בתצהירו את החישובים שעל פיהם נבנתה השומה. בחקירתו מסר כי כל הסכומים חושבו על פי הכרטיסים שהמציאה השותפות.

לעניין נקודות הזיכוי לעובדים התאילנדיים, העיד העד בחקירתו הנגדית, כי מאחר שהמערערת לא הציגה היתרי העסקה ספציפיים ביחס למי מהעובדים התאילנדיים שהעסיקה, על אף שהיתה לה הקצאה לעובדים זרים, לא חושבו נקודות הזיכוי לכלל העובדים (עמ' 26 לפרוטוקול 22.2.17, ש' 5-26).

בחקירתו העיד, כי ערך סיור בחווה, וראה מבחוץ 3-4 קרוואנים "...שהיו מאוד חדישים", והתרשם כי היו "מאוד הולמים..." לצרכי מגורים (עמ' 25 לפרוטוקול שורות 1-3).

מר זגורי נשאל לנפקות העובדה כי הטלפונים היו חסומים לשיחות יוצאות, והשיב: "בשלב ראשון לא הוצגו מסמכים, ובשלב מאוחר הוצגו מסמכים שמדובר במירסים או בטלפונים חסומים לשיחות יוצאות, ולעניות דעתי אפשר לרדת מהנושא של החיוב עבור טלפונים" (עמ' 25, ש' 24-26).

7. אשר לחיוב בהיטל העסקת עובדים זרים –

המערערת העלתה כאמור שתי טענות בהקשר זה: הסתמכות על העמדה שהציג משרד החקלאות ועל התנהלות המדינה; והטענה כי אין להחיל על העסקת המסתננים את ההיטל, באשר מעמדם של המסתננים הוא כתושבי ישראל או כפליטים.

אשר לטענה בדבר מעמדם של המסתננים בהקשר של היטל העסקת עובדים זרים – דינה להידחות, נוכח ההלכה שנפסקה בע"א 4946/16 סעד נ' פקיד שומה אשקלון (12.9.17); יצוין, כי עתירה לקיים דיון נוסף בעניין, נדחתה - דנ"א 8496/17 ישרוטל בע"מ נ' פקיד שומה אילת (החלטה מיום 31.5.18)).

בין היתר, נדחו במסגרת פסק הדין האמור, טענות שלפיהן יש לראות במסתננים כתושבי ישראל או להחיל עליהם את אמנות הפליטים, ונקבע כי על המעסיקים לשלם היטל העסקת עובדים זרים גם בגין עובדים זרים שהם מסתננים, אשר נכנסו לישראל בניגוד לדין והמחזיקים ברישיון זמני בהתאם לסעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952. אשר על כן, יש לדחות את טענת המערערת כי אין להחיל על העסקתם של המסתננים את ההיטל.

אשר לטענה בדבר הסתמכות – לסברתי, דינה להידחות.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-11-22271 ובניו נ' פקיד שומה אשקלון

נזכיר, כי ב"כ המערערת אישר שהמערערת איננה טוענת להבטחה שלטונית, בהתייחס לדברי מנכ"ל משרד החקלאות בתקופה הרלוונטית, מר יוסי ישי, אלא להסתמכות בלבד (עמ' 3 לפרוטוקול 16.10.17, ש' 8).

יוער, כי אכן לא התקיימו בענייננו התנאים לקבלת טענה בדבר הבטחה שלטונית. שכן, כידוע, "ניתן לראות הבטחה מינהלית כתקפה ואת הרשות כמחויבת לקיימה, אם עומדת היא בחמשת התנאים המצטברים הבאים: ראשית, ההבטחה ניתנה בסמכות; שנית, הייתה כוונה ליתן הבטחה בעלת תוקף משפטי; שלישית, ההבטחה מפורשת; רביעית, היא בת ביצוע; חמישית, אין צידוק חוקי לשנות את ההבטחה או לבטלה" (בג"ץ 4374/15 התנועה למען איכות השלטון בישראל (ע"ר) נ' ראש ממשלת ישראל (27.3.16), בפסקה קיא לפסק דינו של כב' המשנה לנשיאה הש' א' רובינשטיין; בגץ 142/86 "דישון" כפר שיתופי להתיישבות חקלאית נ' שר החקלאות, פ"ד מ(4) 523).

בענייננו, לא השתכללה הבטחה שלטונית, כבר משלא התמלא התנאי הראשון שעניינו הבטחה בסמכות. זאת, כאשר ברי, כי פקיד במשרד החקלאות, ואפילו מנכ"ל המשרד, אינו מוסמך לפטור מאן דהוא, מתשלום מס אשר בתשלומו חייב הוא מכח חוק. נזכיר לעניין זה כי מר ישי עצמו, אישר בעדותו, כי לא היה מוסמך לפטור מהיטל, וכי לא סבר שהוא מוסמך לכך. לגוף הטענה כי המערערת הסתמכה בפועל, וכי זכאית היתה להסתמך, על תשובתו של מר ישי, סבורני כי יש לדחותה, מן הטעמים הבאים:

הגרסה העובדתית שהציגה המערערת מוקשית –

הטענה להסתמכות או להבטחה מנהלית, לא נטענה בשלבי השומה, בכתב הערעור או בתצהירים מטעם המערערת. המדובר בגרסה כבושה, אשר הועלתה רק בעת חקירתם של מר סלוקי ושל מר בשארי. יצויין, כי גם תצהירו של מר ישי הוגש, ברשות, בשלב מאוחר של ההליך. מר סלוקי נשאל, מדוע לא העלה את הטענה קודם לכן, והשיב, כי אמר את הדברים לבא כוחו, והם השיבו, כי ברור שאין מדובר בעובדים זרים שהעסקתם מחויבת בהיטל. הסבר זה אינו מניח את הדעת, ואין בו כדי להסביר מדוע הגרסה לא הועלתה מלכתחילה, בייחוד שעה שהמערערת העניקה משקל רב לטענת ההסתמכות במסגרת סיכומיה.

עוד יודגש כי על פי הגרסה שפירט מר סלוקי בעדותו, הוא קלט מסתננים כעובדים, עוד לפני שבירר מול מר ישי את שאלת תחולת ההיטל על העסקתם, כך שלפי גרסה זו, טענת ההסתמכות כלל אינה רלוונטית.





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-11-22271 ובניו נ' פקיד שומה אשקלון

קשה לקבל כי המערערת הסתפקה באמירה בעל פה של מנכ"ל משרד החקלאות מר ישי, שעל בסיסה העסיקו מאות מסתננים על פני שנים. כאמור, מר ישי לא סבר כי הוא בעל סמכות ליתן הבטחה שלטונית בעניין זה, ולא נחזה להיות בעל סמכות כזו. לכל היותר מדובר במצב שבו משרד החקלאות החזיק בדיעה שהמסתננים אינם עובדים זרים, אשר על העסקתם חל ההיטל. אלא שהמערערת בהיותה מעסיקה ותיקה של עובדים, לרבות עובדים זרים, והייתה מודעת לחובות ולזכויות בהקשר זה, וגם להיטל המוטל על העסקת עובדים תאילנדים (ראו עדותו של מר בשארי בעמ' 19, ש' 1-2 לפרוטוקול 26.10.16), ולא פנה בעניין זה בשאלה אל הגורם המוסמך ברשות המסים, דבר שהיה, לסברתי, מתבקש בנסיבות – אין לה להלין אלא על עצמה.

עדותו של מר סלוקי היא עדות של בעל דין או לכל הפחות של עד המעוניין בתוצאות המשפט. אין לה לסברתי, חיזוק מספק בעדותו של מר ישי, נוכח הסתירה בין גרסאותיהם של מר סלוקי ושל מר ישי, בנוגע למועד השיחה ביניהם אודות סוגיית החיוב בהיטל, המשליכה על טענת ההסתמכות כולה. מר סלוקי העיד, כי השיחה התקיימה **לאחר** שכבר קלט את העובדים, והתרשם שהם אינם עובדים טובים (עמ' 15, ש' 11-32 לפרוטוקול 26.10.16; ור' גם דבריו לבית המשפט בעמ' 34, ש' 26-28 לפרוטוקול 16.10.17), וזאת בניגוד לגרסה המוצגת בסעיף 10 לסיכומי המערערת; ואילו מר ישי העיד כי השיחה התקיימה **לפני** שמר סלוקי הסכים לקלוט את העובדים, **וכתנאי** לכך (סעיפים 4-7 לתצהיר מר ישי; עמ' 22, ש' 14-19 לפרוטוקול 22.2.17). גרסתו של מר סלוקי מהווה הודאת בעל דין, ואין סיבה שלא להעדיפה על פני גרסתו של מר ישי. יצוין עוד כי בגרסתו של מר ישי אין זכר לגרסתו של מר בשארי, שלפיה מר סלוקי פנה אליו לאחר שהמסתננים נקלטו לעבודה, ובעקבות זאת מר בשארי פנה לברר את הסוגיה מול מר ישי.

זאת ועוד, השיחה בין מר סלוקי ובין מר ישי לא קיבלה ביטוי רשמי, וגם לבירור שערך מר ישי בסוגיית חובת התשלום בהיטל אין תיעוד רשמי. הדברים אף אינם עולים בקנה אחד, עם דרישת החקלאים בשלב מאוחר יותר לפטור אותם מתשלום מסים, כתנאי להעסקת המסתננים (מש/1), או עם העובדה שאין עמדה רשמית של משרד החקלאות, התומכת בדרישה לפטור מחובת ההיטל.

לבסוף, יש לזקוף לחובת המערערת במאזן הראיות בנקודה זו, את מחדלה שבאי העדת רואה החשבון שלה, רו"ח אשר קרוק, נוכח דבריו של מר סלוקי (שלא במסגרת עדותו), כי נועץ ברואה החשבון עובר לפנייתו למר ישי, כי פנייתו נעשתה בהמשך להוועצות זו, וכי יכול היה להעיד את רואה החשבון שלו, בעניין (עמ' 33, ש' 16 ועמ' 34, ש' 17-20 לפרוטוקול 16.10.17; עמ' 28, ש' 6 לפרוטוקול 22.2.17),



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-11-22271 ובניו נ' פקיד שומה אשקלון

1 אין לקבל גם את הטענה, שגבייתו של ההיטל מהמערערת אינה הוגנת, נוכח העובדה  
2 שהמדינה היא שיזמה ועודדה את העסקת המסתננים על ידי המערערת, ונהנתה מכך. טענה  
3 זו אינה יכולה לגבור על הוראות החוק, המטיל את חובת תשלום ההיטל. מה גם שהמערערת  
4 לא אולצה להעסיק את המסתננים, בוודאי לא את המסתננים הרבים שהעסיקה לאחר  
5 הקבוצה הראשונה, המצומצמת יותר, שנשלחה על ידי המדינה. מכל מקום, גם אם המדינה  
6 עודדה את העסקתם של המסתננים, הרי שלא הובטח או ניתן מצג על ידי בעל סמכות שלא  
7 ייגבה היטל בגין העסקתם. העסקת המסתננים שירתה גם את המערערת, שנוקקה לעובדים  
8 רבים, ומר סלוקי עצמו העיד כי עם הזמן חל שיפור בהתאמת אותם עובדים לעבודה  
9 בחקלאות (עמ' 13 לפרוטוקול 26.10.16, ש' 9-15).

10 בשולי הדברים יצויין, כי בגרסתו של מר סלוקי נמצאו סתירות נוספות, כאשר העיד באופן  
11 כללי בתצהירו, כי לאחר שהסכים להעסקה, נשלחו לחווה כ-56 מסתננים באוטובוסים, ואילו  
12 בחקירתו בבית המשפט טען שרק ב"נגלה" הראשונה הגיעו 56 מסתננים, בשני אוטובוסים,  
13 ישר מהכלא ובאותו היום (עמ' 11, ש' 8-6; עמ' 12, ש' 8-6; עמ' 13, ש' 1-2). לאחר מכאן היו  
14 עוד מסתננים שהגיעו, והיו כאלו שעזבו (שם, ש' 10). כשהוצג לפניו דוח 126 שממנו עולה כי  
15 רק 10 עובדים הגיעו בחודש ספטמבר, הוא השיב שבסך הכול הגיעו 56 עובדים בשני  
16 אוטובוסים, והוא אינו יודע כמה הגיעו ספציפית בחודש ספטמבר. גרסתו של מר סלוקי  
17 סתרה גם את גרסתו של מר בשארי, שלפיה ב"נגלה" הראשונה הועמסו 40-50 עובדים על  
18 האוטובוס ופוזרו אצל חקלאים שונים במועצה, תחילה אצל המערערת; וכי היו עוד "נגלות"  
19 של אוטובוס אחד בכל פעם, בתקופות שונות (עמ' 17, ש' 27 לאילך לפרוטוקול 26.10.16).

20  
21 המערערת העלתה בסיכומיה טענות נוספות לגבי סכום ההיטל המחושב. גם טענות אלה לא  
22 נכללו בנימוקי הערעור, ומר זגורי מטעם המשיב העיד שהסכומים חושבו על סמך הכרסת  
23 של המערערת.

24  
25 לבסוף אדגיש כי אין כל מחלוקת בדבר חובתה של המערערת לשלם היטל בגין העסקת  
26 העובדים התאילנדיים (עמ' 7, ש' 19-27 לפרוטוקול 26.10.10; עמ' 32, ש' 6 לפרוטוקול  
27 16.10.17).

28  
29 **מגורי העובדים והשירותים הנלווים למגורים –**

30  
31 לעניין ההטבות שניתנו למסתננים, המבחן הוא האם "...המצרך או השירות (או הכסף  
32 במקומו) ניתן לעובד כדי שישתמש בו להנאתו הוא או לשם נוחות המעביד. 'נוחות המעביד'  
33 פירושה שטבעו של התפקיד מצריך את העובד להיזקק למצרך או לשירות. אך אפילו כלל  
34 זה אינו פוטר את העובד מהחיוב לשלם מס כאשר ההנאה היא כזאת שהיא ניתנת בקלות  
35 להיאמד בכסף מבחינת העובד הנהנה ממנה" (ע"א 545/59, "דן" אגודה שיתופית בע"מ נ'



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-11-22271 ובניו נ' פקיד שומה אשקלון

1 **פקיד השומה תל אביב 5**; עמ"ה (מח' ת"א) 220/70 **חברת דופלי בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5**  
2 (2.11.71)). בענייננו, נראה כי לעובדים נגרמה כתוצאה מהעמדת המגורים, הנאה - במובנה  
3 הרלוונטי למחלוקת הנדונה בהקשר זה – ניכרת, גם לעומת הטובה שצמחה למעוררת,  
4 לטענתה, בשל מגורי העובדים בשטח החווה.

5  
6 טבעו של התפקיד שבצעו העובדים, לא חייב כמובן הלנת העובדים בשטח החווה דווקא. לא  
7 נטען, כי העובדים הזרים עבדו, בהיקף משמעותי, שלא במסגרת שעות העבודה שלהם בחווה.  
8 העובדים התגוררו בחווה באופן קבוע (ואכלו בחווה ולא מחוצה לה, אף שהייתה להם  
9 אפשרות כזו (עמ' 15 לפרוטוקול 26.10.16, ש' 7-10)), גם בימים או בשעות שבהם לא עבדו,  
10 הגם שלא הייתה מניעה ממשית כי יתגוררו במקום אחר, או שלא על חשבון המעסיק (או  
11 שיאכלו במקום אחר), כמו עובדים אחרים שהעסיקה המעוררת לפנייהם. אמנם, המעוררת  
12 הפיקה הנאה מזמינותם הגבוהה של העובדים שהתגוררו בחווה, אך לא היה בכך הכרח, וגם  
13 לעובדים צמחה הנאה לא מועטה מסידור המגורים.

14  
15 אשר למאפייני המגורים – קרוואן – אין נפקות לכך שמדובר במבנה ארעי, שכן תנאי  
16 הארעיות רלוונטי לשימוש שעושה העובד במצרך או בשירות ולא לסוג המצרך או השירות.  
17 אף אין נפקות לכך שההעסקה הייתה זמנית.

18  
19 מר סלוקי עצמו הצדיק את מתן שכר המינימום למסתננים בכך שנתן להם הטבות נוספות,  
20 בדמות המגורים: **"שילמתי שכר מינימום, אבל שילמתי תנאים סוציאליים ונתתי להם**  
21 **קרוואנים ומקלחות"** (עמ' 8, ש' 13 לפרוטוקול 26.10.16).

22  
23 אשר לטענה כי המגורים בקרוואן אינם מגורים הולמים, טענה זו לא הוכחה. המעוררת  
24 הגישה תצלומים של הקרוואנים, שאינם מלמדים כנטען. מר סלוקי העיד בעצמו כי הם  
25 הכשירו את המקום למגורים, כי המסתננים **"הם בני אדם"** (עמ' 12, ש' 11-14 לפרוטוקול  
26 26.10.16), או כי **"חלקם ראו שאצלי תנאים אנושיים חברים היו מתקשרים וקוראים להם**  
27 **לבוא"** (עמ' 16, ש' 17-18 לפרוטוקול 26.10.16). מטעם המשיב העיד מר זגורי אשר ביקר  
28 בחווה מתוקף תפקידו, והתרשם שהקרוואנים היו חדישים והולמים, מה גם שהקרוואנים  
29 נרכשו ממפוני גוש קטיף, דהיינו נכנסו לשימוש בשנת 2005 לכל היותר, אך כשנתיים לפני  
30 קליטת העובדים.

31  
32 האמור לעיל נכון גם לגבי יתר השירותים שסופקו לעובדים (מזון, צריכת חשמל, מים, גז).



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-11-22271 ובניו נ' פקיד שומה אשקלון

העובדים קיבלו אפוא מקום מגורים קבוע ושירותים נלווים, ולולא היו מקבלים אותם, היו נדרשים לצרוך אותם במקום אחר ולשלם עבורם, כך שטובת ההנאה הייתה, בראש ובראשונה, של העובדים.

בנימוקי הערעור לא נכללה טענה שהסכומים לא חושבו נכון, והטענה הועלתה לראשונה רק בשלב הסיכומים, ובאופן כללי. מכל מקום, השומה בוססה על הדוחות ועל הכרטסת שהגישה המערערת (עמ' 25, ש' 27-30). בנוסף לא הוצגו נתונים חלופיים כדי לסתור את השומה.

ההפניה של המערערת לתקנות עובדים זרים בדבר הניכוי המרבי מהשכר בעד מגורים הולמים, אינה ברורה בהקשר זה של קביעת שווי ההטבה, להבדיל מניכוי.

### נקודות זיכוי -

כאמור, המערערת העסיקה הן עובדים זרים תאילנדיים והן מסתננים.

פסק הדין שניתן בע"א 4946/16 סעד נ' פקיד שומה אשקלון הנ"ל עסק גם בסוגיית זכאותם של המסתננים לנקודות זיכוי. בנוגע לנקודות הזיכוי הסכימה רשות המסים לאפשר מתן נקודות זיכוי למסתננים עד לשנת 2014, לאחר הוכחת מספר תנאים.

נוכח שינוי המדיניות בפס"ד סעד, הערעור מתקבל בנקודה זו של נקודות הזיכוי באשר למסתננים, ועל המשיב לפעול בהתאם למדיניות החדשה שגיבש בקשר למסתננים שהועסקו אצל המערערת.

לגבי העובדים התאילנדיים, אין מחלוקת כי אינם תושבי המדינה, וכי רובם הועסקו כדין, ועל כן זכאים הם, על פני הדברים, לנקודות זיכוי כתושבי חוץ.

המשיב טען, כי המערערת לא הציגה אישור העסקה ספציפי לגבי כל עובד, וכי אין די בעצם קיומו של היתר, כדי להקנות לכל עובד את נקודות הזיכוי המגיעות לו. לתצהירו של מר זגורי מטעם המשיב, צורפו היתרים להעסקת עובדים זרים עבור המערערת מאת רשות האוכלוסין לשנים 2008-2010 (נספחים 1ד-3ד), המפרטים את מכסת העובדים הזרים המותרים למערערת בכל שנה, ונטען כי בכל שנה, בוודאי בשנת 2007 שלגביה לא ניתן היתר, העסיקה המערערת עובדים רבים יותר מהכמות שאושרה לה. ואכן, מר סלוקי העיד בעצמו שמגיעים אליו עובדים תאילנדיים מעבר למכסה המאושרת: "...ידוע בקרב העובדים התאילנדיים כי אצל רן סלוקי כי הוא מנהל עבודה יש תנאים ועובדים, אצלנו גם תאילנדיים יותר מהוויזות הם מגיעים אלינו..." (עמ' 14 לפרוטוקול 26.10.16, ש' 30-31).



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 13-11-22271 ובניו נ' פקיד שומה אשקלון

לעומת זאת, המערערת טענה כי היא הגישה במהלך הדיון בערעור, ראיות חד-משמעיות, שלפיהן לכל אחד מהעובדים הזרים יש אשרת עבודה שניתנה לו באופן אישי (נספח ג' לתצהיר מר סלוקי: "אישור מדור תשלומים עבור תשלום בגין היתרי עבודה לעובדים התאילנדיים לשנות המס 2008-2010"). דא עקא שהמערערת לא הוסיפה והראתה, כי אותם עובדים, הם העובדים אשר הועסקו אצלה ושביגים היא מבקשת נקודות זיכוי. כמו כן, המערערת אישרה למעשה, כי לגבי שנת 2007, לא ניתנו לה היתרים להעסקת עובדים זרים, ועל כן אין היא יכולה לבקש נקודות זיכוי בגין העובדים שהעסיקה בשנה זו.

נוכח האמור, אין לקבל את הערעור בנקודה זאת, אך עם זאת, ניתנת למערערת הזדמנות להראות למשיב כי קיימת התאמה בין זהותם של העובדים התאילנדיים הנכלל בנספח ג הנ"ל לבין המסמכים המלמדים על העסקת העובדים באותה התקופה (נספח ד), על מנת לקבל את נקודות הזיכוי בעבורו, והעניין מוחזר לצורך זה בלבד, אל פקיד השומה לדיון, כאשר המערערת תמציא את כל המסמכים הרלוונטיים למשיב, תוך 30 ימים.

רט"ן -

במהלך הדיון מיום 12.2.17 הסכים ב"כ המשיב כי הערעור יתקבל בחלקו לגבי הטלפונים הסלולריים (עמ' 27, ש' 18). נוכח הסכמת המשיב, הערעור מתקבל בנקודה זו.

8. בהתאם לאמור לעיל, הערעור מתקבל בחלקו, לגבי חיוב רט"ן ולגבי נקודות הזיכוי למסתננים. הערעור נדחה לגבי החיוב בהיטל, ולגבי המגורים והשירותים הנלווים אשר סופקו למסתננים. עניין נקודות הזיכוי לעובדים התאילנדיים, מוחזר לדיון בפני פקיד השומה, בכפוף להמצאת מסמכים כמפורט להלן. בנסיבות העניין, נוכח התוצאה, נוכח סכומי המס הרלוונטיים מושא הערעור, ונוכח היקף ההתדיינות בפועל, תישא המערערת בהוצאות המשיב בגין הערעור, בסך 40,000 ₪.

ניתן היום, כ"ב סיוון תשע"ח, 05 יוני 2018, בהעדר הצדדים.

  
גד גדעון, שופט