

**בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ע"מ 37101-10-11 רצון ואח' נ' פקיד שומה (תיק מוביל)

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערערים

1. ע"מ 37101-10-11 רצון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה
2. ע"מ 29599-01-11 גז סרג נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה
3. ע"מ 9100-01-11 סילס נ' אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין
4. ע"מ 1336-01-11 און עמרם נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה
5. ע"מ 1298-01-11 און יצחק נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה
6. ע"מ 9049-07-10 און אריה נ' פקיד שומה נתניה
7. ע"מ 8408-10-10 חדד נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה
8. ע"מ 21643-08-10 טכנומאן בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5
9. ע"מ 8950-07-10 ברבי ראובן נ' פקיד שומה נתניה
10. ע"מ 36852-10-11 ברבי דוד נ' פקיד שומה
11. ע"מ 54570-01-11 מגדליה חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה
12. ע"מ 46020-05-11 פרחי אור בע"מ נגד פקיד שומה
13. ע"מ 46049-05-11 דוד יצחק ובניו בע"מ נגד פקיד שומה
14. ע"מ 37012-10-11 צחור ניהול ויזום פרויקטים נ' פקיד שומה
15. ע"מ 33472-06-11 רימס בע"מ נגד פקיד שומה

כולם על ידי עוה"ד צבי חוברס ו/או גרי אגרון ואח'

נגד

מס הכנסה - פקיד שומה

משיב

על ידי פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

באמצעות עוה"ד קרן יזדי סופר ואדם טהרני

חקיקה שאוזכרה:

חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003: סע' 1, 44 (א), 44 (ב), 45, 45 (א), 45 (ב), 47, 145, 150, 151, 152, 167, פרק ח' לחוק, פרק י'

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' (1)(א)(3), 1, 1 (א)(2), 48, 75, 167

חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952: סע' 2(ג)

חוק עובדים זרים, תשנ"א-1991: סע' 1, 1ב', 1ג', 1יב', 1יג', פרק ד' לחוק

חוק בתי המשפט [נוסח משולב], תשמ"ד-1984: סע' 78

חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשנ"ה-1995: סע' 2א(ב)

[חוק הפרשנות, תשמ"א-1981](#)

[חוק יישום ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו \(הסדרים כלכליים והוראות שונות\) \(תיקוני חקיקה\), תשנ"ה-1994: סע' שפרק 1](#)

[חוק העונשין, תשל"ז-1977: סע' 203א](#)

[חוק השבות, תש"י-1950](#)

[תקנות מס הכנסה \(הנחות ממס בישובי גבול הצפון\), תשמ"ו-1985](#)

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

[חוק הפיקוח על המטבע, תשל"ח-1978](#)

ספרות:

[ישראל גלעד, דיני הנוזקין - גבולות האחריות \(2012\)](#)

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

כתבי עת:

[אהרן ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים, כרך כח \(תשנ"ז\) 425](#)

מיני-רציו:

\* עובד זר, המועסק בישראל מכוח חוק עובדים זרים ומקבל היתר לשהייה מוגבלת בישראל על פי חוק הכניסה לישראל – איננו תושב. את "שאלת התושבות" של עובד זר, יש לבחון לפי הוראות הדין המסדירות את מעמדם של אלו שזיקתם לארץ ארעית, בהתאם לחוק הכניסה לישראל וכן בהתאם לחוק עובדים זרים והקריטריונים שבהם.

\* פרשנות – דין – דיני מסים

\* מסים – מס הכנסה – תושבות

.

המערערים הגישו כנגד המשיב ערעורי מס הכנסה שעניינם הוא בשומות שהוציא להם המשיב בגין העסקת עובדים זרים בשנות המס שבמחלוקת. על פי השומות נדרש כל אחד מהמערערים לשלם היטל בגין העסקת עובדים זרים, מכוח חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל. המערערים טוענים, כי ההיטל אינו חל עליהם כיוון שעובדיהם נחשבים לתושבי ישראל, ולכן אין לחייב את המעבידים בתשלום ההיטל.

.

בית המשפט דחה את הערעורים ופסק כלהלן:

אם המחוקק היה רוצה להוציא את סוג העובדים שהעסיקו המערערים מתחולת ההיטל, היה עושה זאת במפורש, כשם שעשה זאת לגבי קבוצות עובדים אחרות. העובדה שהדבר לא נעשה במפורש, יש בה כדי לתמוך בעמדת המשיב.

כשמדובר בדיני מס מוטל נטל ההוכחה על המערער. הרציונאל הוא שכל הידע באשר להכנסותיו הוצאותיו ורווחיו נמצא בידי הנישום. ולכן הנטל להוכיח שהמשיב שגה בשומה מוטל על הנישום.

על מנת להוכיח תושבות הדבר צריך להיעשות באופן פרטני ותוך התייחסות לעובד ספציפי. אין לקבל לעניין זה נתונים כללים שאינם מעידים בהכרח על התנהלותו של עובד ספציפי וזיקתו לארץ שהיא החשוב לעניין קביעת מעמדו כתושב.

אין לקבל את טענת המערערים לפיה השומות הוצאו ללא הרשאה והן חסרות כל תוקף. העובד הזר מגיע לישראל על מנת לעבוד בה ושהייתו בה – גם אם נמשכת מספר שנים – אינה הופכת אותו למי שאינו "עובד זר".

הפרשנות לפיה יש לפנות לפקודת מס הכנסה על מנת להגדיר את המונח "תושב" בחוק עובדים זרים מחוסרת היגיון בנסיבות העניין ויש בה כדי להחטיא את כוונת המחוקק.

### פסק דין

בפני חמישה עשר ערעורי מס הכנסה שהדיון בהם אוחד מאחר שכולם מעלים שאלה משפטית זהה. עניינם של הערעורים הוא בשומות שהוציא המשיב למערערים שהעסיקו עובדים זרים בשנות המס שבמחלוקת. על פי השומות נדרש כל אחד מהמערערים לשלם היטל בגין העסקת עובדים זרים, מכח [חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו- 2004](#) התשס"ג - 2003 (להלן: "חוק ההיטל"). המערערים עותרים כנגד חיובם על פי שומות אלו בטענה, כי ההיטל אינו חל עליהם כיוון שעובדיהם נחשבים לתושבי ישראל, ולכן אין לחייב את המעבידים בתשלום ההיטל, וככל שההיטל שולם הם דורשים השבתו.

### המחלוקת המשפטית

המחלוקת בין הצדדים היא בשאלת חבות המערערים בתשלום ההיטל בגין העסקת עובדים זרים לפי [פרק י'](#) לחוק ההיטל.

לטענת המערערים, פרשנות נכונה וראויה של חוק ההיטל ביחס לעובדים נושאי הערעורים ויישומה הנכון והראוי של פרשנות זו, מחייבת להביא למסקנה, שלעניין חוק ההיטל, העובדים הינם תושבי ישראל. לכן, אין מקום להטיל על מעסיקיהם את החובה לנכות ולהעביר למשיב את ההיטל. עיקר טענת המערערים היא שיש לפרש את המונח "תושב" בהתאם לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה"). בהתאם לסעיף 1 לפקודה מתקיימת לגבי העובדים חזקת התושבות ולפיכך לא ניתן, לחייב את מעסיקיהם (המערערים) בהיטל בגינם.

לטענת המשיב, "עובד זר", מעצם טיבו וטבעו, אינו בעל מעמד של תושבות. את "שאלת התושבות" של עובד זר, יש לבחון לפי הוראות הדין המסדירות את מעמדם של אלו שזיקתם לארץ ארעית, בהתאם לחוק הכניסה לישראל התשי"ב-1952 (להלן: "חוק הכניסה לישראל")

וכן בהתאם [לחוק עובדים זרים](#) התשנ"א-1991 (להלן: "חוק עובדים זרים") והקריטריונים המנויים בהם. עמדת המשיב היא כי עובד זר, המועסק בישראל מכוח [חוק עובדים זרים](#) ומקבל היתר לשהייה מוגבלת בישראל על פי [חוק הכניסה לישראל](#), מטיבו ומטבעו, איננו תושב, ולכן על מי שמעסיקו חלה חובת תשלום ההיטל.

## ב. להלן הפרטים הצריכים לעניין

המערערים הם חברות או יחידים, אשר העסיקו בשנות המס הרלוונטיות עובדים בעלי נתינות זרה, בהתאם לרישיון עבודה תקף ואשר שהו בישראל במשך כל תקופת עבודתם, מעל ל-183 יום בכל שנת מס.

בשומות שהוציא המשיב למערערים, נטען, כי המערערים מחויבים בתשלום היטל בגין העסקת עובדים זרים בהתאם לחוק ההיטל.

המערערים מערערים על שומות אלו בטענה, כי אין ההיטל חל על עובדיהן, כיוון שאלה נחשבים לתושבי ישראל, אשר ההיטל אינו חל עליהם כלל.

תוך כדי ההליך שלפני הגיעו הצדדים להסדר דיוני. במסגרת ההסדר, נשלח מכתב ביום 4.9.11 (להלן: "המכתב מיום 4.9.11"), ע"י עו"ד יעל ורבה-זלינגר מנהלת המחלקה הפיסקאלית בפרקליטות המדינה לעו"ד צבי חוברס, אשר משרדו הגיש ערעורי מס בשם חברות או יחידים שחויבו בהיטל בגין העסקת עובדים זרים. במכתב האמור נכתב, כי הצדדים הגיעו להסכמה, לפיה תוגש בקשה לנשיאת בית המשפט העליון להעברת הערעורים שהחלו לדון בהם לבית משפט מחוזי – מרכז, ומשאלה יועברו - לבקש את איחודם עם הערעורים שהוגשו מלכתחילה לבית משפט זה.

נאמר עוד במכתב מיום 4.9.11, כי כל הדיונים בסוגיה זו ימתינו עד לקבלת החלטה בשאלה המשפטית שבמחלוקת. בנוסף לכך נכתב במכתב האמור:

"ככל שהחלטה החלוטה תקבל את עמדתנו המשפטית תסתיים המחלוקת כולה. ככל שעמדתנו המשפטית תידחה יהיה צורך בבירורים עובדתיים לגבי כל עובד. לאור זאת הוסכם כי בשלב זה תמחקו את הערעורים התלויים בבתי המשפט במחוזות האחרים. אם לאחר ההחלטה בשאלה המשפטית יהיה צורך להגישם מחדש, ניתנת לכם הסכמתנו להארכת מועדים".

ביום 11.9.2011 הורתה כב' הנשיאה ד' בייניש, מכוח הסמכות שניתנה לה על פי [סעיף 78 לחוק בתי המשפט](#) [נוסח משולב], התשמ"ד-1984, ולנוכח הסכמת הצדדים, על העברת מקום

הדיון בתיקים הבאים: עמ"ה 1134/07, עמ"ה 1216/07, עמ"ה 1010/08, [ע"מ 21643-08-10 וע"מ 33472-06-11](#) [פורסם בנבו] מבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו לבית משפט זה.

כתוצאה מהחלטת בית המשפט העליון נקבע שהתיקים המצוינים לעיל בכותרת פסק הדין יאוחדו ויישמעו בפני.

### טענות המערערים

לטענת המערערים, יש לפרש את חוק ההיטל בהתאם לפקודה. בהתאם לכך העובדים הזרים הם תושבי ישראל לפי ההגדרה בפקודה. משכך הם אינם עונים להגדרת "עובד זר" ועל כן ההיטל אינו חל בגין העסקתם. בהתאם לפקודה, המבחן לקביעת מעמדו של אדם כ"תושב ישראל" הוא האם "מרכז חייו" בישראל. בכלל זה ייבחנו, בין השאר, מקום ביתו הקבוע, מקום מגוריו וכן מקום האינטרסים החשובים שלו.

חוק ההיטל מפנה במפורש לפקודה, באומרו שלכל מונח [בפרק י' לחוק](#) ההיטל (הפרק העוסק בהיטל עובדים זרים), תהא המשמעות הנודעת לו בפקודה. חוק ההיטל אף קובע מגבלה נוספת, על פיה לא ניתן לסטות מהמשמעות הנודעת בפקודה למונחים בהם משתמשים בחוק ההיטל, אלא אם נאמר במפורש אחרת ([סעיף 44 \(ב\)](#) לחוק ההיטל).

על מנת להתמודד עם קשיים ראייתיים נקבעו ביחס להגדרת "תושב ישראל" חזקות מספריות ולפיהן ייחשב כתושב ישראל אם שהה בישראל מעל 183 יום בשנה, או אם היחיד שוהה בישראל בסך הכל 425 יום בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה, כאשר מתוך זה שהה לכל הפחות 30 יום בשנת מס ([סעיף 1](#) לפקודה). המשיב אינו חולק על כך כי מתקיימות החזקות הנ"ל.

[פרק י' לחוק](#) ההיטל קובע כי המעסיק "עובד זר" חייב בתשלום ההיטל. חוק ההיטל אינו מגדיר את המונח "עובד זר", אלא קובע [בסעיף 44 \(א\)](#) שהגדרתו של מונח זה תהא: "כהגדרתו [בחוק עובדים זרים](#) (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים) התשנ"א-1991".

נטל ההוכחה ונטל השכנוע לסתירת חזקת הימים רובץ על מי שחפץ לסתור אותה, ובמקרה דנן – על כתפי המשיב. זו משמעותה של חזקה. כל מסקנה אחרת, תרוקן מתוכנה את חזקת הימים ועמה תתייתר לשון החוק, בין אם פקיד השומה הוא הטוען לקיומה של החזקה ובין אם הנישום. אם המחוקק היה חפץ להטיל את הנטל על הטוען לחזקת הימים, לא היה קובע חזקה זו מלכתחילה. משקבע המחוקק את החזקה – הטיל את נטל ההוכחה ונטל השכנוע על הרוצה לסותר.

כן נטען ע"י המערערים, כי הם הוכיחו, בכל מקרה, שאף מבחן "מרכז החיים" מתקיים בעובדיהם. כפי שפורט בעדויותיהם ובתצהיריהם, עולה כי מבחינה מהותית, בהתאם למבחן

"מרכז החיים", העובדים אשר ביחס לעניינם נסב הערעור, הם תושבי ישראל. וזאת על פי שורה של אינדיקציות כגון: מקום עיסוקם הרגיל של העובדים, מקום מגוריהם וחיי החברה שניהלו.

עוד טוענים המערערים שבמהלך הדיונים בפני בית המשפט התברר כי המשיב היה מודע לעובדה, כי חזקת הימים חלה על העובדים נשוא הערעורים, אך כלל לא ניסה לסתור אותה.

אף כוונתם הסובייקטיבית של העובדים מראה שהם שואפים לשהות ולעבוד בישראל לאורך זמן. על כך ניתן ללמוד גם מניסיון של שנים: כך לדוגמה, העובדים אינם עוזבים את ישראל וקובעים מושבם בה כל עוד מתאפשר הדבר בידם. הוכח, ואין מחלוקת, כי כוונה זו אכן התממשה וכי העובדים נשוא הערעורים שהו בישראל תקופות ארוכות של 5 שנים, לפחות. לפיכך מרכז חייהם של העובדים הוא בישראל.

עוד טוענים המערערים שבמסגרת חוק ההיטל בחר המחוקק במודע שלא לראות [בחוק הכניסה לישראל](#) כמקור לפרשנות המונח "עובד זר". יתרה מכך, לו אכן חפץ המחוקק לראות בו כמקור שכזה, הרי שהדבר צריך היה להיעשות במפורש, וזאת בהתאם להוראות חוק ההיטל. זו אף זו, חוק ההיטל [וחוק הכניסה לישראל](#) אינם מגדירים תושב מהו, כי אם הפקודה, שאלה מפנה חוק ההיטל מפורשות.

גם אם הייתה נעשית הפניה מפורשת בחוק ההיטל אל [חוק הכניסה לישראל](#), הרי שלא היה בה כדי להועיל. חוק הכניסה לישראל מפנה, לעניין ההגדרה של עובד זר (לצורך אחרות הכניסה) [לחוק עובדים זרים](#). עובדה זו מעידה כי המחוקק עצמו, לא ראה [בחוק הכניסה לישראל](#) כמקור המגדיר את המונח "עובד זר", אלא הפנה [לחוק עובדים זרים](#) לשם מטרה זו. לכן, גישת המשיב לפיה יש לפנות אל [חוק הכניסה לישראל](#) יוצרת, הלכה למעשה, מעגל שוטף.

אין הלימה בין לשון חוק ההיטל לבין תכליתו. תכליתו של חוק ההיטל, כפי שהיא מוגדרת [בסעיף 1 לחוק](#), הינה:

"לתקן חוקים שונים, לדחות את תחילתם של חוקים, לבטל חוקים וכן לקבוע הוראות נוספות, במטרה לאפשר התיעלות מבנית ארוכת טווח של המגזר הציבורי, לבצע רפורמות בענפי המשק, להשיג את יעדי התקציב ולצמצם את הגירעון הממשלתי, ההוצאה הממשלתית והציבורית והחוב הלאומי, והכל במסגרת תכנית להבראת כלכלת ישראל."

לטענת המערערים, עמדת המשיב אינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק ועם תכליתו. לעמדת המשיב יש לקבוע כי ההיטל יוטל על כל מי שכניסתו לישראל נעשתה על פי אשרה

לפי [סעיף 2\(ג\) לחוק הכניסה לישראל](#). אלא שעניין זה לא עולה מלשון חוק ההיטל ובכך נוצרה הפניה מלאכותית, יש מאין, [לחוק הכניסה לישראל](#).

הוכח, שהמשיב עצמו כלל לא ביצע כל בחינה שהיא בהתאם [לחוק הכניסה לישראל](#). העובדים הזרים עומדים במבחני התושבות הן לפי הפקודה והן לפי עקרונות הדין הכללי ומשכך יש לקבל את הערעורים.

עוד טוענים המערערים שיש לקבל את הערעורים בשל חוסר הסבירות הקיצוני ביותר בו פעל המשיב בהוציאו את השומות למערערים. במהלך שמיעת עדי המשיב הוכח באופן המשכנע ביותר, כי המשיב לא נקט בשום בדיקה או פעולה שהיא בטרם הוציא את השומות. בתצהירים מטעם המשיב, מלבד סיסמאות מעורפלות וריקות מתוכן, לא מוזכרת כל בדיקה שנעשתה או מסמך רלוונטי שנתבקש; גב' וקנין (אשר העידה מטעם המשיב) לא הצליחה לאשר בעדותה כי בחנה אי פעם את אותם המסמכים שעליהם הסתמכה, לטענתה, בקביעת השומה; אותם ניסיונות בדיקה ומסמכים התומכים בהם, שלכאורה נעשו על-ידי מר שפיגל ושצורפו לתצהירו, התבררו בעדותו כלא רלוונטיים מראשיתם, כשמר שפיגל עצמו מודה בחוסר הרלוונטיות שלהם.

באשר לטענת המשיב שמייחס משנה חשיבות לשיעור תשלומי הביטוח הלאומי שבוצעו ע"י המעסיקים, כאינדיקציה ממנה ניתן ללמוד על "היעדר מרכז החיים בישראל" ביחס לעובדים; לטענת המערערים אין לתשלומי הביטוח הלאומי ול[לחוק הביטוח הלאומי](#) [נוסח משולב], תשנ"ה-1995 (להלן: "חוק הביטוח הלאומי"), כל נגיעה לשאלת ההיטל ולהגדרת "תושב ישראל" הרלוונטית להיטל. [סעיף 2א\(ב\) לחוק הביטוח הלאומי](#) מגדיר הגדרה ייחודית וספציפית למונח "תושב ישראל" הנוגעת רק לחוק הביטוח הלאומי ולתשלומים המושגות על פיו.

המערערים סבורים שפסק דין [עמ"ה \(מחוזי ת"א\) 1061/07 טלרום משאבי אנוש בע"מ נ' פ"ש ת"א 5](#) (פורסם בנבו, ניתן ביום 27.11.08, להלן: "עניין טלרום") עליו מסתמך המשיב שגוי, וכן שרשלנות המשיב ואי-הסבירות הקיצונית בה לוקה השומה מחייבת את קבלת הערעור.

בנוסף לכך טוענים המערערים, כי השומות הוצאו ללא הרשאה והן חסרות כל תוקף - חוק ההיטל אינו מרשה במפורש את פקיד השומה לבצע שומות היטל. עם זאת, קובע [סעיף 47 לחוק ההיטל](#) כי על ההיטל יחולו הוראות [פקודת מס הכנסה](#) כאילו היה מס שיש לנכותו מההכנסה של העובד, לאמור - שומה בדומה [לסעיף 167](#) לפקודה. חוק ההיטל הינו דבר חקיקה נפרד מהפקודה (ודאי לעמדת המשיב). על כן, הסמכה "לשום לפי פקודה זו" ([סעיף 1 לפקודה](#)) אין בה כדי להסמיך את פקיד השומה לשום לפי חוק ההיטל.

עוד טוענים המערערים שההיטל סותר התחייבויותיה של מדינת ישראל על פי אמנות בינלאומיות - אמנות למניעת כפל מס וכן את האמנה הבינלאומית של ארגון העבודה הבינלאומי (להלן: "אמנת העבודה") הדנה בעניינם של עובדים מהגרים.

#### ד. טענות המשיב

עמדת המשיב היא כי עובד זר, המועסק בישראל מכוח [חוק עובדים זרים](#) ומקבל היתר לשהייה מוגבלת בישראל על פי [חוק הכניסה לישראל](#), איננו תושב. על מנת שחוק ההיטל לא יחול על מעסיקו של עובד, על עובד זה להיות מועסק שלא על פי [חוק עובדים זרים](#).

**סעיף 1 לחוק עובדים זרים**, קובע כי "עובד זר" הוא "עובד שאינו אזרח ישראל, או תושב בה". עמדת המשיב היא כי התיבה "תושב" המופיעה בהגדרת המושג "עובד זר" [בחוק עובדים זרים](#), איננה כהגדרת "תושב" [בפקודת מס הכנסה](#), וברור, כי המחוקק כלל לא כיוון, עת חוקק את חוק עובדים זרים, כי "תושב" בחוק עובדים זרים כמוהו כתושב לעניין פקודת מס הכנסה. המחוקק כיוון לאזרח ותושב כמשמעותם [בחוק הכניסה לישראל](#) – בכווננו לאלה שאינם זקוקים להיתר בכדי להיכנס, לשבת ולעבוד בישראל, והזכות לעשות כן מוקנית להם מעצם ומתוקף מעמדם זה.

עמדת המשיב היא כי "עובד זר", מעצם מהותו כעובד, אשר נכנס לישראל, שוהה בה ומורשה לעבוד בה רק על בסיס היתר מיוחד הניתן למעסיקו מכוח [חוק עובדים זרים](#), והיתר הניתן לפי [חוק הכניסה לישראל](#), אינו יכול להיות "תושב ישראל". העובד הזר מגיע לישראל על מנת לעבוד בה ושהייתו בה – גם אם היא נמשכת מספר שנים – אינה הופכת אותו למי שאינו "עובד זר".

אין כל משמעות להפניה [בסעיף 44 \(ב\)](#) לחוק ההיטל ולפיה "לכל מונח בפרק זה תהיה המשמעות הנודעת לו [בפקודת מס הכנסה](#), אלא אם כן נאמר במפורש אחרת", שכן, המילה "תושב" כלל אינה מופיעה ב"פרק זה", שהוא [פרק י' לחוק](#) ההיטל, שכותרתו "היטל על העסקת עובדים זרים", אלא בחוק אחר, הלוא הוא [חוק עובדים זרים](#), אשר בו, כאמור, המונח "תושב" אינו מוגדר.

מההיסטוריה החקיקתית עולה תמונה ברורה, לפיה המחוקק פועל נמרצות, מזה למעלה מעשור, במטרה לייקר עלות העסקתם של עובדים זרים, בקובעו כי על מנת להעסיקם בישראל יש לקבל היתר מכוח [חוק עובדים זרים](#). המחוקק ביקש להקטין את התמריץ הכלכלי להעסקתם של העובדים הזרים, משום שהוא רואה בהעסקתם השפעה שלילית על המשק הישראלי. בעיקר, כיוון שהעובדים הזרים דוחקים עובדים ישראלים מהעבודות בהן הם עובדים.



בשום אופן לא ניתן להסיק, כי עובד זר חדל להיות עובד זר רק משום שהוא מועסק בישראל תקופה ארוכה. תהא אשר תהא התקופה בה מועסק עובד זר בישראל, עדיין על מעסיקו להעסיקו מכוח היתר שניתן לו מכוח [חוק עובדים זרים](#), בו נקבע מפורשות כי עובד זר איננו תושב. טענת המערערים כי עובד זר חדל להיות עובד זר, רק מכיוון שהוא מועסק בישראל תקופה ארוכה ומתקיימים בו, לכאורה, אי אלו מהסממנים הקבועים בהגדרת "תושב" ב**פקודת מס הכנסה**, מופרכת בעליל ומנוגדת לשכל הישר.

**בסעיף 44 (א)** לחוק ההיטל במסגרת הגדרתו של עובד זר, נקבעה רשימת עובדים שיוחרגו מהוראות החוק. אילו רצה המחוקק להוציא עובד ששוהה בישראל תקופה מסוימת מגדרה של הגדרת "עובד זר" חזקה עליו שהיה מעגן זאת בצורה מפורשת. המחוקק לא עשה כן ולא בכדי.

המשיב סבור כי די בדיון המשפטי, כדי להכריע בסוגיה העומדת לדיון במסגרת הערעורים, אך למען הזהירות התייחס לסיכומי המערערים ולתצהירים מטעמם;

התצהירים שהוגשו מטעם המערערים אינם תצהירים המעידים על עובדות המצויות בדיעה אישית של נותניהם. רב רובם של תצהירים אלה מבקשים לשקף דעה חברתית, מסקנה בהתאם לדוח של וועדה כזו או אחרת, פרשנות משפטית של אנשים שונים, התייחסות למסמכים שלא נערכו על ידי נותני התצהיר וכדומה. על כן יש להתעלם מתצהירים אלו.

המערערים מיתממים בדבר הפעלת מבחני "מרכז חיים" לעובדיהם, אך בפועל המערערים, שלא שילמו את ההיטל או שהפסיקו לשלמו, לא טרחו להודיע על כך לרשות המסים, כך שמנעו ממנה לבחון את הסוגיה בזמן אמת, ככל שהיה נדרש, והסתפקו במבחן הימים שהינו טכני במהותו. על כן טוען המשיב שהמערערים מנועים מלהעלות טענות כנגד המשיב בעניין זה. שהרי, עת נערכה הביקורת התברר כי העובדים הזרים עזבו את ישראל. כפועל יוצא, נטל ההוכחה והשכנוע מוטל על המערערים והם לא עמדו בו.

מעבר לכך, גם בזמן אמת היה קשה לבדוק את מבחני מרכז חיים ללא שיתוף פעולה של המעסיקים, מאחר והעובדים הזרים גרו במגורים שמעסיקים סיפקו להם, ואין להם כתובת רשומה שאליה ניתן היה לשלוח את שאלוני התשובות לצורך העניין. אף כאשר עשה המשיב מאמץ לבחון את מבחני מרכז החיים לגבי העובדים הזרים, הוא נתקל בחוסר שיתוף פעולה מצד המייצגים.

מאחר שבמסגרת החקירה הנגדית הופרכו כל טענות המערערים בנוגע למרכז החיים של העובדים הזרים, הם מנסים כעת להפוך את הנטל ולטעון כי המשיב הוא זה שצריך להוכיח זאת. לא ניתן לדרוש מהמשיב לבחון נתונים אשר אין כל אפשרות אובייקטיבית לבחנם, באשר אותם עובדים זרים עזבו זה מכבר את ישראל וגם מעסיקיהם אינם יכולים להצביע על מקום הימצאם.

לטענת המשיב, ניתן היה לצפות שמהרגע שסברו המערערים כי העובדים נחשבים "תושבי ישראל", הם יפנו למוסד לביטוח לאומי וישלמו עבורם דמי ביטוח על פי תעריף של תושבי ישראל שהוא גבוה בצורה משמעותית מהתעריף של תושבי חוץ. למעשה, המערערים בחרו להמשיך לשלם עבור העובדים, תעריף של תושבי חוץ. כמו שהמערערים פנו לבתי המשפט כדי לקבל סעד כנגד רשות המסים עקב אי ההכרה בעובדים הזרים כ"תושבים", יכלו הם לעתור לבית המשפט כנגד ביטוח לאומי, שמסרב להכיר בעובדים הזרים כתושבי ישראל. אך לאור העובדה כי הדבר היה דורש מהם להוציא סכום נוסף מכיסם, בחרו הם בדרך הנוחה להם – לשלם תשלום נמוך בגין עובדים זרים.

המערערים אינם הראשונים המבקשים לתקוף את חוק ההיטל, או לפרשו באופן הנוגד בעליל את תכליתו. ניסיונות אלה נדחו בזה אחר זה על ידי בית המשפט העליון, וכן על ידי בתי המשפט המחוזיים שדנו בעניין. במסגרת ניתוח הפסיקה הפנה המשיב לפס"ד טלרום אשר דן בסוגיה דומה למקרה דנא. נטען ע"י המשיב כי בית המשפט המחוזי בת"א קבע, כי בניגוד חריף לפקודה, העובד הזר בו עוסק [חוק עובדים זרים](#), אינו ולא יכול להיות, תושב ישראל. כב' השופט מ' אלטוביה סבר, כי המחוקק התכוון לעובדים הזרים השוהים בארץ, מכוח [חוק הכניסה לישראל](#). עובדים אלה מעצם הגדרתם אינם תושבי ישראל ובשל כך נדרש מעסיקם, בדבר חקיקה ייחודי, להבטיח את מגוריהם ההולמים, טיפול רפואי ראוי וכד'. לו היה העובד הזר תושב ישראל, כלל לא היה נדרש לאשרה ורישיון ישיבה לעובד זר כפי שמפורט [בסעיף 2\(ג\) לחוק הכניסה לישראל](#).

באשר לטענת המערערים לפיה השומות הוצאו ללא הרשאה והן חסרות כל תוקף. נטען ע"י המשיב כי אין לקבל את טענת המערערים בסוגיה זו, שכן מעדותו של מר עוזי בלשאי אנו למדים כי משנת 2002 עמדת רשות המיסים הינה כי [סעיפים 145 ו-150-152](#) הם הסעיפים שמסמיכים להוצאת כל סוגי השומות לרבות שומות מכח חוק ההיטל, וזה הנוסח שרשות המסים מפרסמת לענין הסמכות להוצאת שומה.

לעניין הטענה כי ההיטל אינו עולה בקנה אחד עם אמנות בינלאומיות, כמפורט בס' 81-85 לסיכומי המערערים, הרי שטענה זו נדחתה במפורש [בבג"ץ 2587/04](#), [יצחק בוכריס ואח' נ' פקיד שומה חדרה ואח'](#) [פורסם בנבו] מיסים יט' 4/ (אוגוסט 2005) ה- מיסים יט' 4/ (אוגוסט 2005) ה- 10, עמ' 119 (להלן: ["עניין בוכריס"](#)) שם נפסק כי "החוק גובר על המשפט בינלאומי מנהגי הנקלט בישראל כחלק מהמשפט המקובל שלנו". ההיטל אינו מוטל על העובד אלא על המעסיק. [סעיף 45\(ב\)](#) לחוק ההיטל אוסר גלגולו על העובד. המערערים לא הוכיחו כי ההיטל מגולגל על העובד.

**ה. דיון והכרעה**

מטענות הצדדים כפי שפורטו לעיל, עולה שההכרעה תיגזר מהתשובה לשאלת הפרשנות של חוק ההיטל, ביחס לעובדים נושאי הערעורים, ויישומה הנכון והראוי של פרשנות זו.

השאלה היא האם **כטענת המערערים**, הפרשנות הנכונה נותנת שיש לפרש את המונח "תושב" בהתאם ל**פקודת מס הכנסה**, ולפיכך, בהתאם ל**לסעיף 1** לפקודה, מתקיימת לגבי העובדים חזקת התושבות, לכן לא ניתן לחייב את מעסיקיהם (המערערים) בהיטל בגינם. במילים אחרות - לעניין חוק ההיטל העובדים הינם תושבי ישראל, לכן, אין מקום להיטל על מעסיקיהם את החובה לנכות ולהעביר למשיב את ההיטל.

או שמא הפרשנות נכונה היא פרשנותו של המשיב, לפיה "עובד זר" מעצם טבעו, אינו בעל מעמד של תושבות. את "שאלת התושבות" של עובד זר, יש לבחון לפי הוראות הדין המסדירות את מעמדם של אלו שזיקתם לארץ ארעית, בהתאם ל**חוק הכניסה לישראל** ובהתאם ל**חוק עובדים זרים** והקריטריונים המנויים בהם.

מילים אחרות עמדת המשיב היא כי עובד זר, המועסק בישראל מכוח **חוק עובדים זרים** ומקבל היתר לשהייה מוגבלת בישראל על פי **חוק הכניסה לישראל**, מטיבו ומטבעו, איננו תושב, ולכן על מי שמעסיקו חלה חובת תשלום ההיטל.

### פרשנות של חוק

**פרשנותו של חוק** נעשית על פי תכליתו. כך בדין הכללי וכך גם בדיני המס (אהרן **ברק** "**פרשנות דיני המסים**" משפטים כ"ח (3) 425, 441 (1997), להלן: "**ברק במאמרו**"; עפר גרנות "**פרשנות תכליתית בדיני המס – מהצהרת עקרונות לפרקטיקה מעשית**" מיסים י"ח (2) א-79, 81-83 והאסמכתאות שם (2004), להלן: "**גרנות**"). המסגרת לפרשנות התכליתית מתוחמת על ידי לשון החוק (**ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט** (2) 70, 75-76 (1985), להלן: "**ענין קיבוץ חצור**"). מבין מגוון המשמעויות הלשוניות האפשריות של החוק, וחוק מס בכלל זה, תקבע המשמעות המשפטית הראויה על פי התכלית המונחת ביסוד הוראת המס. התחקות אחר תכלית זו תושפע מלשון החוק, ההיסטוריה שלו, ומערכי היסוד של השיטה (ברק במאמרו, בעמ' 441). התכלית נלמדת גם מתוך שיקולי מדיניות המונחים ביסוד דיני המס (גרנות, בעמ' 87-88).

כשמדובר בפרשנות תכליתית של דיני המס, על הפרשן לצאת מנקודת הנחה שהמחוקק ביקש להטיל מס ולא ליצור פרצות. עליו להניח, כי בכוונתו הייתה ליצור כלי יעיל ולא חסר ערך. עליו להניח כי המגמה היא ליצור מערכת סבירה וקוהרנטית. (ראו **ע"א 1194/03 פקיד שומה חיפה נ' אסתר מנו פורסם** בנבו 9/5/10) ובלשונו של השופט ברק (כתוארו אז) בעניין קיבוץ חצור:

"אין אני מוכן כלל להעמיד את המחוקק כמי שעושה 'מלאכת מחשבת'. הנסח, כמו השופט, עושה מלאכה אנושית, על חולשותיה ופגמיה. את

פרשנותו של חוק יש לבסס על לשונו ועל הגיונו, ועל מטרתו ועל תכליתו..., וכאשר נתקל השופט בהוראה הנראית לו לכאורה סתומה, אין עליו להתיימש, אלא עליו לעשות מאמץ אינטלקטואלי לבחון את הרקע לחקיקתה, ואת המטרה שביקש המחוקק להשיג, ועד כמה מטרה זו מעוגנת באותה לשון סתומה". (ענין קיבוץ חצור, בעמ' 77-78).

ראו גם רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש חדרה, פ"ד נב (5) 385, 398-399 (1998), להלן: ענין אקסלברד; ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג (1) 699 (1999); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז (3) 750 (2003); ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז (2) 953 (2003).

הפרשנות התכליתית, המנחה אותנו בפרשנותם של דינים אחרים, יפה גם לפרשנותם של דיני המס. שהלוא, "אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם" (ענין קיבוץ חצור בעמוד 75), ושומה אפוא על הפרשן לפרש את הוראות המס בהתאם לתכלית המונחת ביסודן. הלכה רווחת היא, כי "מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה" (דברי הנשיא ברק בע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ [פורסם בנבו] (פורסם בתקדין) תק-על 2004 (1) 63). כלל פרשני מושרש נוסף קובע, כי את הוראות המס יש לפרש תוך התחשבות בהגיונו הכלכלי-פיסקאלי (ראו למשל: ענין אקסלברד בעמ' 403). אכן, בית-משפט העליון ייחס לא אחת משקל לבחינתה של עסקה על-פי מהותה הכלכלית ופירש את הוראות המס בהתחשב בהגיונו הכלכלי (ראו למשל: ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז (2) 953; ע"א 5773/99 סובול נ' מנהל מס שבח מקרקעין - ת"א, [פורסם בנבו] תק-על 2003 (1) 1434; ע"א 3196/01 גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ פ"ד נח (2) 682; ע"א 468/01 חטר-ישי נ' פקיד שומה ת"א 4, [פורסם בנבו] תק-על 2004 (2) 2240; ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' יצחק סיוון פורסם בנבו 4/1/05).

### תכליתו של חוק ההיטל

בראש ובראשונה שומה על בית המשפט לפרש את הוראות המס בהתאם לתכלית המונחת ביסודן. ביום 29.3.03 נחקק חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003. מטרתו הייתה, בין היתר, לבצע רפורמות בענפי המשק, להשיג את יעדי התקציב ולצמצם את הגירעון הממשלתי (סעיף 1 לחוק). עת חוקק חוק ההיטל, קבע סעיף 45 לחוק כדלקמן:

"45. היטל על העסקת עובד זר ושיעורו

**מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 8% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם בשנת המס (בפרק זה - ההיטל).**

**ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין מההכנסה של העובד הזר.**

מעקב אחר ההיסטוריה החקיקתית של חוק ההיטל מספק תשובה מדוע חוק החוק ולאיוז תכלית הוא נועד. ככלל, ניתן לקבוע שהמחוקק ביקש להקטין את התמריץ להעסקתם של עובדים זרים, וזאת על ידי ייקור העסקתם. כך נאמר בדברי ההסבר להצעת חוק ההיטל:

**"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." (הצעת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל, תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו 2004, התשס"ג 2003, ה"ח הממשלה 25, עמ' 350). (ההדגשות שלי – א.ס.)**

ביום 11.1.2007, תוקן [סעיף 45 \(א\)](#) לחוק ההיטל במסגרת חוק ההסדרים לשנת התקציב 2007. בגדר התיקון הפכה הוראת השעה אשר קבעה כי שיעור ההיטל לשנת המס יהיה 10% מסך כל הכנסה ששולמה לעובד הזר על ידי מעסיקו, להוראת קבע.

ביום 23.7.09 תוקן שוב [סעיף 45 \(א\)](#) לחוק ההיטל הפעם במסגרת חוק ההסדרים לשנות התקציב 2009 ו- 2010. (השומות שבמחלוקת בתיקים אלו הן לשנים 2009-2003 המדובר כאמור ב 15 תיקים מאוחדים בטווח שבין 2003-2009 אין הכוונה שכל אחד מהם הוא בטווח האמור). עיון בדברי ההסבר מלמד כי כמו בפעמים הקודמות, גם בזו הפעם כוונתו המפורשת של החוק הייתה לייקר עלות העסקתם של העובדים הזרים. כך נאמר בהצעת חוק ההתייעלות הכלכלית:

**"בשל ההשפעה השלילית של העסקת עובדים זרים בכלל העסקתם של עובדים ישראליים ולנוכח הגידול במספר דורשי העבודה הישראליים בפרט, מוצע לפעול לייקור ההעסקה של עובדים זרים. וזאת במטרה לשפר את סיכוייהם של דורשי העבודה הישראליים להשתלב בשוק העבודה. לפיכך מוצע להכפיל את סכומי האגרות וההיטלים הקבועים כיום [בחוק עובדים זרים](#). למעט לעניין היתר להעסקת עובד זר בענף החקלאות או בתחום הסייעוד כדי להקטין את התמריץ להעסיק עובד זר, ולנוכח ההשפעה השלילית של העסקת עובדים זרים על שוק העבודה בישראל, מוצע להעלות את שיעור ההיטל הקבוע כיום בחוק [ההבראה]."**  
(הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית, ה"ח 346 מיום 16.6.09)

**הנה כי כן תכליתו של חוק ההיטל היא להטיל מס על המעסיקים לשם הקטנת הכדאיות להעסקת עובדים זרים והעדפתם על פני תושבי המדינה**

#### מי הוא עובד זר

בגדר [סעיף 44 \(א\)](#) לחוק ההיטל העוסק בהגדרות ופרשנות, הוגדר "עובד זר" – כהגדרתו [בחוק עובדים זרים](#) (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, למעט כל אחד מאלה:

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

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

עובד זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי;

עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ, כהגדרתם [בסעיף 75א' לפקודת מס הכנסה](#);

עובד זר שמשולמת לו, בעבור חודש עבודה, הכנסה בסכום השווה לפעמיים השכר הממוצע במשק, או הכנסה בסכום הגבוה מזה, ולגבי עובד זר המועסק פחות מ-180 שעות בחודש – הכנסה בסכום השווה למספר השעות שבו הוא עובד בחודש כשהוא מחולק ב-180 ומוכפל בסכום השווה לפעמיים השכר הממוצע במשק, או הכנסה בסכום הגבוה מזה;

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

עובד זר בעל אשרה ורישיון ישיבה שניתנו לו מכוח הסכם חופשת עבודה בין מדינת ישראל ובין מדינה אחרת המנוי בתוספת ונכללים בו תנאים כמפורט להלן (בחוק זה – הסכם חופשת עבודה), והוא מועסק בהתאם לתנאים שבהסכם.

[מסעיף 44 \(א\)](#) לחוק ההיטל למדים, כי המחוקק הבחין באופן חד וברור, בין עובדים זרים, עליהם חל חוק ההיטל, לבין עובדים זרים עליהם חוק ההיטל אינו חל. אין חולק – כי העובדים הזרים נושא הדיון, אינם נמנים על אחת מקבוצות העובדים הזרים שהוחרגו מהחוק.

אם המחוקק היה רוצה להוציא את סוג העובדים שהעסיקו המערערים מתחולת ההיטל, היה עושה זאת במפורש, כשם שעשה זאת לגבי קבוצות עובדים אחרות כגון: עובדי שטחים שחוזרים כל לילה לביתם, עובדי סיעוד, עיתונאי וספורטאי חוץ, עובד זר שמשתכר כפל

השכר הממוצע במשק או שכר גבוה יותר ושאר סוגי העובדים הנקובים לעיל [בסעיף 44 \(א\)](#) הנ"ל.

**העובדה שהדבר לא נעשה במפורש, יש בה כדי לתמוך בעמדת המשיב. מילים אחרות - אם המחוקק היה מתכוון להוציא מגדר ההיטל עובדים כאמור, דרך המלך לעשות זאת היא באמצעות אחד מהסעיפים הקטנים שמגדירים מיהו העובד הזר שמעסיקו פטור מתשלום ההיטל.**

כאמור, [בסעיף 44 \(א\)](#) לחוק ההיטל קבע המחוקק כי משמעות המונח "עובד זר" בחוק ההיטל תהיה כהגדרתו [בחוק עובדים זרים](#). לכן יש לראות מה משמעות עובד זר [בחוק עובדים זרים](#). כפי שנעשה לעיל בקשר לחוק ההיטל, על מנת לפרש את [חוק עובדים זרים](#) יש להידרש ללשונו, להיסטוריה החקיקתית שלו ולכוונת המחוקק.

#### ההיסטוריה החקיקתית של חוק עובדים זרים

שמו של החוק עת חוקק, היה [חוק עובדים זרים](#) (העסקה שלא כדין), התשנ"א-1991. חוק זה התווה תנאים להעסקה של פועלים זרים. כך לדוגמה, [סעיף 1ב'](#) לחוק קובע כי עובד זר לא יועסק ללא אישור כי נבדק בדיקות רפואיות; [סעיף 1ג'](#) לחוק קובע כי מעביד של עובד זר צריך להתקשר עם העובד בשפה שהעובד מבין ולפרט את תנאי העבודה. [פרק ד'1 לחוק](#) קובע כי לא יקבל אדם עובד זר לעבודה, אלא אם התיר הממונה את העסקתו של העובד הזר אצל אותו מעביד וכי"ב.

בדברי ההסבר להצעת [חוק עובדים זרים](#) (העסקה שלא כדין), התשנ"א-1991, ה"ח 130, הוסבר כי חוק עובדים זרים נועד להתמודד עם תופעת העובדים הזרים על ידי קביעת עונשים מרתיעים לגבי המעסיקים עובדים זרים שלא כדין וכן נאמר כי:

**"התופעה של העסקת עובדים זרים ללא היתר הולכת ומתפשטת ופוגעת קשה במאמצים להקטין את מימדי האבטלה בארץ. עובדים זרים המועסקים ללא היתר לפי [חוק הכניסה לישראל](#) וללא היתר משירות התעסוקה מועסקים בתנאי שכר משפילים, ללא תנאים סוציאליים ולעיתים רבות בתנאי תעסוקה בלתי אנושיים. הצעת החוק נועדה להתמודד עם התופעה הזו על ידי קביעת עונשים מרתיעים לגבי המעסיקים עובדים זרים שלא כדין לרבות קבלני כוח אדם ומתווכי עבודה למיניהם ומצד שני לחזק את העבודה המאורגנת בישראל".**



בשנת 2000, בשל עליה משמעותית במספר העובדים הזרים, בוצע תיקון מקיף לחוק, במסגרת חוק ההסדרים לשנת התקציב 2000. במסגרת התיקון, שונה שם החוק ל**חוק עובדים זרים** (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הולמים), התשנ"א-1991, ונקבעו הוראות בדבר תנאי העסקה של עובדים זרים, אשר על חלקם עמדתי לעיל. בדברי ההסבר הוסבר כדלקמן:

"בשנים האחרונות גדל מספר העובדים הזרים השוהים בישראל ובהם רבים המועסקים בישראל בלא היתר כדין. יחד עם הגידול במספר העובדים בקרב האוכלוסייה גבר הביקוש לשירותים חברתיים ולהקצאת משאבים, להם ולמשפחותיהם, כמו שירותי חינוך בריאות ורווחה... תופעת העובדים הזרים והגידול במספר העובדים המועסקים בלא היתר, היקפה, ממדיה, השלכותיה החברתיות והכלכליות, השפעתם על מצב התעסוקה במשק ועלותה הכלכלית הפכו לנושא מרכזי בסדר היום הציבורי המחייב תיקון אשר יהא בו כדי לתת מענה הולם הן להיבטים של מתן ההיתר ותנאיו למעסיקים והן להבטחת תנאי עבודה הוגנים וסבירים לעובד הזר. התיקון המוצע מסדיר שורה של הגנות לעובדים הזרים כמו חובה על המעביד לעגן את ההתקשרות עם העובד הזר בחוזה עבודה מפורט בכתב, חובתו לדאוג לו למגורים הולמים תוך שמירה על תנאי תברואה ובטיחות, בפיקוח המדינה, החובה להסדיר לו ביטוח בריאות הולם, וחובת הפקדת כספים בקרן שתוקם ותייוחד לעובדים הזרים, ואשר יהא בה תמריץ חיובי לחזרתו של העובד הזר למדינת מוצאו, ומתן אפשרות לעובד לרכוש כיסוי ביטוחי וסוציאלי בארץ מוצאו בעת צאתו מהארץ..." (הצעות חוק 2824, ט"ו בתשון התש"ס, 25.10.99).

ובהמשך הדברים:

"... מרבית השירותים הניתנים לאזרחי ישראל בידי המדינה כרוכים בתשלום אגרה. עיקרון זה לא הוחל עד כה לגבי מעביד המעסיק עובדים זרים. שהיית עובדים זרים בהיקפים גדולים גורמת למדינה הוצאות ישירות ועקיפות... סכום הנאמד בכ-100 מיליון ₪ בשנה לפחות, כשהנהנים הישירים מעבודת העובדים הזרים הם המעסיקים. כתוצאה מכך ועקב העלויות הכרוכות בנושא העובדים הזרים כמפורט בחלק הכללי, לרבות הטיפול באשרות ובהיתרים השונים להעסקתם, מוטל נטל תקציבי כבד על אוצר המדינה. מוצע לכן לחייב את המעביד לשלם אגרת בקשה לעניין אשרת עובד זר וכן אגרה שנתית שלא תעלה על 3,000 שקלים חדשים..." (שם, עמ' 104).



**מדברי ההסבר עולה כי הנימוק להטלת אגרת בקשה ואגרה שנתית מכח חוק עובדים זרים הוא שיפוי המדינה על ההוצאות שהיא מוציאה בגין העובדים הזרים. מאחר שהמעסיקים הם הנהנים מעבודת העובדים הזרים הושטו הוצאות אלו עליהם.**

### **היחס בין חוק עובדים זרים וחוק הכניסה לישראל**

במסגרת הצעת חוק (תיקון חוק עובדים זרים) הסביר המחוקק את הקשר ההדוק הקיים בין שני החוקים. לפי דברי ההסבר:

**"חוק עובדים זרים קובע הוראות שעיקרן מניעת העסקה של עובדים שאינם רשאים לשהות ולעבוד בישראל על פי חוק הכניסה לישראל, וזאת בדרך של הטלת אחריות פלילית על המעביד. בשנים האחרונות גדל מספר העובדים הזרים השוהים בישראל ובהם רבים המועסקים בישראל בלא היתר כדין" (הצעות חוק 2824, ס"ו בחשון התש"ס, 25.10.99).**

**בסעיף ויב' לחוק עובדים זרים, שעניינו הגדרות ופרשנות, נכתב לגבי חוק הכניסה לישראל כדלקמן:**

**"ויב. (א) בפרק זה, "עובד זר" – לרבות אדם העומד להתקבל לעבודה כעובד, שאינו אזרח ישראלי או תושב ישראל.**

**(ב) הוראות פרק זה אינן גורעות מהוראות חוק הכניסה לישראל.**

לפיכך יש לפרש את חוק עובדים זרים בהרמוניה עם הוראותיו של חוק הכניסה לישראל.

**כסיכום ביניים** ניתן לומר שחוק ההיטל מפנה, לעניין הגדרת עובד זר, לחוק עובדים זרים חוק עובדים זרים מגדיר עובד זר כמי שעומד להתקבל לעבודה כעובד שאינו אזרח ישראלי או תושב ישראל מעבר לכך לא מגדיר חוק עובדים זרים את המונח "תושב". המערערים סבורים שיש לראות את העובדים הזרים שלהם כתושבי ישראל. המערערים נסמכים על סעיף 44 (ב) לחוק ההיטל לפיו: "לכל מונח בפרק זה תהיה המשמעות הנובעת לו בפקודת מס הכנסה, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת". לפיכך, נוכח העובדה שהעובדים הזרים נמצאים בארץ יותר מ-183 ימים בשנה ובהתאם להגדרת תושב בפקודה, יש לראותם כתושבים.

**המחלוקת בין הצדדים מתמקדת אפוא בסוגיה כיצד יש לפרש את המונח "תושב" בחוק עובדים זרים. האם כמשמעותו בפקודת מס הכנסה כטענת המערערים או כמשמעותו בחוק הכניסה לישראל כטענת המשיב.**

### **כיצד יש לפרש את המונח תושב**

**חוק הכניסה לישראל** כולל בחובו הוראות דין המסדירות את מעמדם של אלו שזיקתם לארץ היא ארעית, והם אינם רשאים לשהות ולעבוד בארץ, אלא על פי הוראות חוק הכניסה לישראל. לא זו אף זו, **חוק הכניסה לישראל**, העניק לשר הפנים שיקול דעת רחב אם להתיר למי שאינו אזרח, להיכנס לישראל ולשהות בה. שיקול דעת רחב זה מהווה ביטוי לתפיסה, כי לאדם שאינו אזרח או עולה לפי **חוק השבות** אין זכות קנויה לבוא לארץ או לשהות בה, וכי למדינה שיקול דעת רחב למנוע מזרים מלהשתקע בה. מי שאינם אזרחי ישראל או עולים לפי **חוק השבות**, התש"י - 1950 המבקשים להיכנס לישראל או לשהות בה, חייבים באשרה וברישיון ישיבה. לפי **חוק הכניסה לישראל** האשרה ניתנת על פי רוב לתקופה קצובה, ובתום תקופת האשרה פוקע תוקפה. לפיכך, זרים שתוקף אשרתם פקע ומעמדם לא הוסדר, שוהים בארץ שלא כחוק. מכאן, **חוק הכניסה לישראל** מסדיר את סוג האשרה ורישיון הישיבה לעובדים הזרים, וכן את תוקפם. לפיכך, עובד זר שזיקתו למקום הינה מכוח הסכם העסקה בלבד, ובגינו מוענקת לו האפשרות לשהות בארץ כדין וזאת אך ורק לזמן קצוב, מלכתחילה אינו בא בגדר תושב.

לגבי עובדים זרים, **חוק הכניסה לישראל** אינו משאיר סימני שאלה ומבהיר כי לא יינתנו אשרה ורישיון ישיבה לעובד זר כהגדרתו **בפרק ד' לחוק עובדים זרים**, אלא אם כן המבקש להעסיק את העובד הזר מחזיק בהיתר לפי **סעיף ו'ג' לחוק עובדים זרים**. כמו כן נאמר כי שר הפנים רשאי לקבוע כי לגבי עובדים זרים בתפקידים מסוימים שקבע, או לגבי סוגי עובדים שקבע, מתן אשרה או רישיון ישיבה אינו טעון היתר כאמור; שר הפנים יציין באשרה וברישיון הישיבה שניתנו לעובד זר את תחום עיסוקו.

דומה כי פסק הדין הפיסקלי הראשון בו נבחנה מיהותו של עובד זר, אם כי לא בהקשר של חוק ההיטל, הינו **עמ"ה (מחוזי נצ') 111/02 גפני נ' פ"ש טבריה** [פורסם בנבו] (פורסם במסים-און-ליין, ניתן ביום 25.9.2003, להלן: "**עניין גפני**"). באותו עניין נדונה השאלה האם "עובד זר" – במקרה ההוא עובד תאילנדי העוסק בחקלאות – יכול להיחשב כמי שהינו תושב לעניין הפקודה, וזאת לשם קבלת הנחות ממס בהתאם **לתקנות מס הכנסה (הנחות ממס ביישובי גבול הצפון)**. התשמ"ה-1985. המחלוקת שם בין הצדדים הייתה בשאלה, האם לפי הפרשנות התכליתית רשאים גם עובדים זרים ליהנות מהטבות המס. גדר הספק היה האם העובדים הזרים, שמעולם לא התגוררו בשום מקום אחר בארץ, ומעולם לא עזבו מקום מגורים קבוע

בארץ לטובת אזור הספר, רשאים ליהנות מהטבות המס, בעוד שעולים חדשים נהנים מהטבות המס.

בעניין זה נפסק, כי בעוד שמרכז חייו של העולה החדש הוא בישראל, מרכז חייו של העובד הזר הוא בארץ מושבו, אלא שהוא מתגורר זמנית בישוב ספר בצפון המדינה. כן נפסק באותו עניין, כי אכן מבחינה עובדתית אין שוני בין התנהלותו של העולה החדש ובין העובד הזר המתגוררים שניהם, דרך משל, בישוב רמות. אלא שהשוני ביניהם נוגע ליסוד הנפשי של התושבות:

" העולה קשר את עצמו לישראל והיא מרכז חייו. העובד הזר כשמו כן הוא זר הוא למדינה. מרכז חייו אינו בישראל, כל שכן אינו במושב רמות. יתרה מזאת, יישום המבחן של 'מרכז חיי הנישום' על שני פניו – הפיזי והסובייקטיבי – יביאנו למסקנה לא יחול על העובד הזר המונח 'תושב'. עובד זר גם אם הוא נמצא פיסית במקום מסוים, הימצאותו שם היא זמנית וארעית בלבד, הגם שהיא עשויה להתארך ולהתפרס על פני זמן רב, הוא יעזוב את המקום בסופו של דבר. אין שום זיקה סובייקטיבית בין העובד הזר לבין המקום. מטרתו לחפש מקום עבודה לפרנסתו ולפרנסת משפחתו הנמצאת בארץ אחרת, ועם הגשמת המטרה תסתיים הזיקה עם הארץ בכלל, ועל אחת כמה וכמה עם אותו מקום עבודה." (עניין גפני).

פסק דין העוסק בסוגיה דומה לסוגיה הנדונה לפני נדון בבית המשפט המחוזי בתל אביב בעניין טלרום במסגרתו דחה כבוד השופט מ' אלטוביה את טענתה של המערערת הדומה לטענות המערערים בענייננו, לפיה יש לבחון האם עובד זר הוא תושב אם לאו, לצורך חוק ההיטל, בהתאם להוראות [פקודת מס הכנסה](#). בית המשפט המחוזי קבע כך:

"ואכן בניגוד חריף לפקודה, העובד הזר בו עוסק [חוק עובדים זרים](#), אינו ולא יכול להיות, תושב ישראל. בדברי ההסבר שפורסמו [לחוק עובדים זרים](#) (העסקה שלא כדיון), התשנ"א-1991 (הוא גלגולו הראשון של חוק עובדים זרים שלפנינו), עם הרחבת נושאי עיסוקו, תוך שינוי שמו, מסביר המחוקק כי: "חוק עובדים זרים (העסקה שלא כדיון), התשנ"א-1991 (להלן - החוק), קובע הוראות שעיקרן מניעת העסקה של עובדים שאינם רשאים לשהות ולעבוד בישראל על פי [חוק הכניסה לישראל](#), התשי"ב-1952, וזאת בדרך של הטלת אחריות פלילית על המעביד. בשנים האחרונות גדל מספר העובדים הזרים השוהים בישראל [...] התיקון המוצע מסדיר שורה של הגנות לעובדים הזרים כמו חובה על המעביד לעגן את ההתקשרות עם העובד הזר בחוזה עבודה מפורט בכתב, חובתו לדאוג לו למגורים הולמים תוך שמירה

על תנאי תברואה ובטיחות, בפיקוח המדינה, החובה להסדיר לו ביטוח בריאות הולם, וחובת הפקדת כספים בקרן שתוקם ושתייחד לעובדים הזרים, ואשר יהא בה תמריץ חיובי לחזרתו של העובד הזר למדינת מוצאו" (הצעת חוק [ההסדרים במשק המדינה \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2000\)](#), התשנ"א-1991, ה"ח 2824, ההדגשות הוספו).

אין ספק, כי כוונתו של המחוקק לעובדים הזרים השוהים בארץ, מכוח [חוק הכניסה לישראל](#). עובדים אלה מעצם הגדרתם אינם תושבי ישראל ובשל כך נדרש מעסיקם, בדבר חקיקה ייחודי, להבטיח את מגוריהם ההולמים, טיפול רפואי ראוי וכד'.

לו היה העובד הזר תושב ישראל, כלל לא היה נדרש לאשרה ורישיון ישיבה לעובד זר כפי שמפורט בסעיף 2(ג) [לחוק הכניסה לישראל](#). עובד זה אם כן, אינו ולא יכול להיות תושב ישראל לעניין [חוק עובדים זרים](#). (עניין טלרום).

*מסקנותו של כב' השופט אלטוביה בעניין טלרום היא שעצם העובדה שהעובד הזר נזקק לאשרה ורישיון ישיבה, היא הנותנת שהוא אינו יכול להיות תושב לעניין חוק תושבים זרים.*

דהיינו, המשמעות המעשית של [חוק הכניסה לישראל](#) היא שלא ייתכן כי עובד זר יעבוד וישהה בישראל, אלא ברישיון ובהיתר של שר הפנים. מכאן שעובד זר, המועסק בישראל מכוח [חוק עובדים זרים](#), ומקבל היתר לשהייה מוגבלת בישראל על פי [חוק הכניסה לישראל](#), איננו תושב.

באשר לעמדת המערערים. לאחר בחינה ודרישה של הפרשנות אותה הציעו המערערים ולפיה יש לפרש את המונח "תושב" בהתאם ל**פקודת מס הכנסה** ולכן העובדים הזרים פטורים מתשלום ההיטל, באתי לכלל מסקנה כי פרשנות זו אינה יכולה לעמוד. להלן אפרט את נימוקיי למסקנה זו;

בניגוד לאמור ע"י המערערים הסתמכות על [סעיף 44 \(ב\)](#) לחוק ההיטל אינה מובילה למסקנה כי פרשנותו של חוק ההיטל תיעשה על פי הוראות הפקודה.

**ראשית, בסעיף 44 (א)** לחוק ההיטל נאמר מפורשות, כי עובד זר יהיה כהגדרתו ב**חוק עובדים זרים** ולא כאמור בפקודה. הנה כי כן, חוק ההיטל מפנה במפורש ל**חוק עובדים זרים** ולא לפקודה וזאת על פי לשון החוק, פשוטו כמשמעו. בעניין זה יש לזכור "כי גבול הפרשנות הוא גבול הלשון. ...וכל פרשן חייב להתחשב במגבלות הלשון". אכן, כאשר כתוב כי עובד זר יהיה כהגדרתו ב**חוק עובדים זרים** – לא ניתן לפרש זאת כאילו נכתב כאמור ב**פקודת מס הכנסה**. **בסעיף 44 (ב)** נכתב אמנם שלכל מונח בפרק זה (**פרק י' לחוק** ההיטל) תהיה משמעות

הנודעת לו ב**פקודת מס הכנסה** **אלא אם כן נאמר אחרת**. פשיטא שאין להחיל את **סעיף 44 (ב)** הנ"ל על הגדרת עובד זר. שכן, לגבי מונח זה נאמר במפורש אחרת **בסעיף 44 (א)** לחוק ההיטל, שיש להגדירו בהתאם **לחוק עובדים זרים**.

**שנית** המונח "תושב" אינו מאוזכר **כלל בפרק י'** לחוק ההיטל לכן גם מטעם זה לא ניתן לפנות ל**פקודת מס הכנסה** כדי לפרשו.

שלישית, מעיון ב**פקודת מס הכנסה** עולה **שבסעיף 48א'** לפקודה, שעוסק בזיכויים לעובד זר, קיימת הגדרה למושג "עובד זר", כדלקמן: "... כהגדרתו **בחוק עובדים זרים** (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, אף אם רואים אותו כתושב לענין פקודה זר".

**רביעית**, אני תמים דעים עם עמדתו של כב' השופט מגן אלטוביה בעניין טלרום ולפיה, מעבר למסקנה כי חוק ההיטל נועד לייקר עלות העסקתו של עובד זר, ניתן להגיע למסקנה נוספת, והיא, כי המחוקק לא ביקש להחיל את הוראות **פקודת מס הכנסה**, ביחס לשאלה האם על המעסיק לשלם את ההיטל אם לאו. שכן, הקביעה מתי יהיה על מעסיק לשלם היטל נקבעה ממילא בחוק ההיטל. לו רצה המחוקק לקבוע כי הוראות **פקודת מס הכנסה** יתייחסו לשאלה האם על המעסיק לשלם את ההיטל אם לאו, חזקה עליו שהיה עושה כן במסגרת פקודת מס הכנסה, ועל ידי תיקונה, ולא בדבר חקיקה נפרד. לא כל שכן, כאשר במסגרת חוק ההיטל עצמו "זכתה" הפקודה לתיקון מקיף (ראו **פרק ח' לחוק** ההיטל).

חמישית, אם המחוקק היה רוצה להוציא את סוג העובדים שהעסיקו המערערים מתחולת ההיטל, היה עושה זאת במפורש, כשם שעשה זאת לגבי קבוצות עובדים אחרות כגון: עובדי שטחים שחוזרים כל לילה לביתם, עובדי סיעוד, עיתונאי וספורטאי חוץ, עובד זר שמשתכר כפל השכר הממוצע במשק או שכר גבוה יותר ושאר סוגי העובדים הנקובים לעיל **בסעיף 44 (א)** הנ"ל.

מעבר לנדרש, גם אם נבחן את ראיות המערערים וטענותיהם המשפטיות, הרי שנמצא כי אין בהן די כדי להוכיח את גרסתם ולפיה יש לפרש את המונח "תושב" בהתאם ל**פקודת מס הכנסה**.

### נטל ההוכחה

חזקת התקינות באשר לפעילות של רשות מנהלתית חלה גם על רשות המסים. בעניין זה נקבע כי:

**"היותה של רשות המס בגדר 'נתבעת' המתגוננת והנישום בגדר 'תובע',  
נובע מהחזקה שפעולתה של הרשות כדין היא וכי פעולתה מעוגנת במקור  
סמכויותיה הסטטוטוריים. כל המתנגד להפעלת סמכות זו, עליו נטל  
הראיה ונטל השכנוע" (ראו ברע"א 1436/90 ג'ורא ארד חב' לניהול  
השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד מו(5) 101,)**

בנוסף לכך נקבע כי כשמדובר בדיני מס מוטל נטל ההוכחה על המערער. הרציונאל הוא שכל  
הידע באשר להכנסותיו הוצאותיו ורווחיו נמצא בידי הנישום. ולכן הנטל להוכיח שהמשיב  
סגה בשומה מוטל על הנישום.

בגדר החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002 (להלן: תיקון 132) הוחלט  
לאמץ את מבחן מרכז החיים, כך שיחיד ייחשב כתושב ישראל אם מרכז חייו בישראל. תיקון  
132 עיגן בהגדרת "תושב ישראל" או "תושב" שבסעיף 1 לפקודה את מבחן מרכז החיים של  
הנישום וכן הוסיף להוראות הפקודה מבחני עזר המיועדים לסייע לפקיד השומה ולבית  
המשפט באיתור מרכז חייו של הנישום. עם מבחני העזר הללו נמנות חזקות טכניות  
מספריות אשר בהתקיימות אחת מהן יש כדי להצביע שמרכז חייו של היחיד בשנת המס הוא  
בישראל. החזקות המצוינות בסעיף 1 (א) (2) לפקודה הן: אם אותו יחיד שהה בישראל  
בשנת המס 183 ימים או יותר, או אם אותו יחיד שהה בישראל בשנת המס לפחות 30 ימים  
וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר  
(להלן: "חזקת הימים").

לפי סעיף (1)(א)(3) לפקודה: "החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על  
ידי פקיד השומה" מכאן המסקנה כי "החזקות המספריות ניתנות לסתירה הן ע"י היחיד והן  
ע"י פקיד השומה וזאת באמצעות הוכחה של הצד המבקש לסתור אותן כי מרכז חייו של  
היחיד איננו בישראל. " (הרפורמה במס הכנסה - מיסוי בינלאומי (מ"ה 21/02) מיסים יז/ג-  
106 וכן ראו: אבי נוב, מיסוי עסקאות בינלאומיות, פרק 4, סעיף 4.4).

כלומר, אם בענייננו הוכח כי העובדים הזרים שהו בישראל מעל 183 יום והתקיימה בעניינם  
חזקת הימים, הרי שהנטל לסתור חזקה זו מוטל אכן על פקיד השומה. (ראו ע"א 4862/13  
פקיד שומה כפר סבא נ' מיכאל ספיר (פורסם בנבו 20/5/14))

ברע"א 477/02, אריה גונן נ' פקיד שומה חיפה [פורסם בנבו] מיסים כ/1 (פברואר 2006) ה-1  
מיסים כ/1 (פברואר 2006) ה-1, עמ' 78. (להלן: "עניין גונן"). בעניין גונן נקבעה הלכה ברורה  
ע"י כבוד השופטת א' חיות ובין עיקריה הושם דגש על כך כי המבחן המהותי מצריך בדיקה  
ובחינה של מכלול הנתונים המאפיינים כל נישום באופן ספציפי:

**"הנה כי כן, המבחן שאומץ לעניין התושבות הפיסקאלית על-ידי שלטונות  
המס במועדים הרלוונטיים לענייננו היה מבחן מהותי - מבחן מרכז חייו של**

היחיד - הבוחן מכלול של אינדיקציות ואינו מסתפק במבחן טכני-פורמאלי המבוסס על ימי השהייה בלבד, דוגמת המבחן שאומץ [בחוק הפיקוח על המטבע](#), תשל"ח-1978 לצורך הגדרת "תושב ישראל". [יישום מבחן מהותי זה מצריך בדיקה ובחינה של מכלול הנתונים המאפיינים כל נישום באופן ספציפי](#). בין המאפיינים הרלוונטיים לעניין זה ניתן לבחון גם את זמן השהייה בישראל בשנת המס הרלוונטית, אך זאת בצד מאפיינים חשובים נוספים ובהם: דבר קיומם של נכסים בישראל, המקום בו מתגורר הנישום, המקום בו מתגוררת משפחתו, אופי המגורים, מוצאו של הנישום, מקום לידתו ומצגים של הנישום עצמו אשר יש בהם כדי ללמד על כוונותיו. היטיב לסכם זאת בית-משפט קמא באמרו כי בעיקרו של דבר יש להביא בחשבון לעניין זה הן את ההיבט האובייקטיבי, דהיינו - היכן פיסית מצויות מירב הזיקות של הנישום, והן את ההיבט הסובייקטיבי, דהיינו - מה היתה כוונתו של הנישום והיכן הוא רואה את מרכז חייו (עניין גונן עמ' 78).

במהלך המשפט התברר שהמערערים לא שילמו את ההיטל ולא טרחו להודיע על כך למשיב בזמן אמת (ראו לדוגמה, פרו' דיון בפני פקיד השומה מיום 18.2.07 המצורף לתצהיר עדות ראשית מטעם המשיב – יוסף שפיגל). משמנעו המערערים מפקיד השומה לבחון את הסוגיה כשהדבר ניתן היה, ניטל מפקיד השומה כל סיכוי לעשות כן, עתה משמרבית העובדים חזרו למקומות מגוריהם מעבר לים.

התנהגותם של המערערים צריכה לפעול לחובתם והם שצריכים לשאת בתוצאות הנזק הראייתי שנגרם, כתוצאה מכך שלא הודיעו למשיב בזמן אמת, על כך שלדעתם אינם חייבים לשלם את ההיטל. בשל מחדלי המערערים אין כל אפשרות טכנית למשיב לסתור את חזקת הימים באופן פרטני, דהיינו – אין דרך לבחון את אורחות חייו העובד הזר. מילים אחרות, כאשר על הפרק עומדת שאלת תושבות יש לענות עליה במבחנים ספציפיים, אשר ינתחו ביסודיות את אורחותיו של העובד, היכן התגורר, היכן עבד, הקשרים ששמר או לא שמר עם משפחתו בחו"ל וכן האם הקים משפחה בישראל אם לאו. אין ולא ניתן להגיע למסקנות בעניין מבחן התושבות על פי מבחנים סטטיסטיים או הסתברותיים כלשהם.

ההלכה היא שנוזק ראייתי שגרם צד למשנהו, מצדיק לעיתים להפוך את נטל ההוכחה. בעניין דנן בשל החזקה המספרית עבר הנטל לכתפי המשיב, אך בשל הנזק הראייתי שגרמו המערערים, בכך שלא איפשרו למשיב לבדוק באופן פרטני את שאלת תושבותו של כל אחד מהעובדים הזרים, גרמו נזק ראייתי בלתי ניתן לתיקון למשיב מה שהחזיר עליהם את הנטל. (ראו למשל [ע"א 4656/12](#) עו"ד אריה רייזל נ' בנק לאומי לישראל בע"מ (פורסם בנבו 22/7/14); [ע"א 8151/98 שטרנברג נ' צ'צ'יק, פ"ד נו\(1\) 539, 551-549 \(2001\)](#); [ע"א 9622/07](#)



הולין נ' קופ"ח כללית של ההסתדרות הכללית של העובדים בא"י, מחוז הנגב, [פורסם בנבו] בפס' 28 (30.5.2010); ישראל [גלעד דיני נזיקין](#) – גבולות האחריות ב' 1319 (2012)).

למרות ההסכם הדיוני שעל פיו היה אמור בית המשפט להכריע בשאלה המשפטית, ראו המערערים צורך להביא ראיות לעניין התושבות של העובדים הזרים שעבדו אצלם. כפי שיובהר להלן לא עלה בידי המערערים להוכיח במידת ההוכחה הדרושה במשפט אזרחי, כי מכלול הנתונים מצביע על כך שיש לראות בעובדים כתושבי המדינה.

המערערים הגישו בין היתר תצהיר מטעם מר אברהם דניאל (להלן: "מר דניאל") אשר אין לו נגיעה אישית לערעורים. לדבריו, הוא משמש משנת 1993 כמזכיר איגוד מגדלי פרחים וצמחי נוי ומתוקף תפקידו "כמזכיר האיגוד, מכיר אני את הנעשה בשטח בעניין העסקת עובדים בעלי נתינות זרה, את מצוקותיהם וטענותיהם של החקלאים ואת הנעשה במשרדי הממשלה" (ראו סעיפים 2 ו-3 לתצהיר). כנשאל אם יש לו נגיעה אישית לתיק זה השיב: "לי ולתעשייה אין כלום. אבל אני מביא לך את זה כדוגמא מאיתנו" (עמ' 26 לפרו').

במהלך חקירתו הנגדית מודה מר דניאל כי עדותו הינה עדות שמיעה וכלשונו "זה לא מעדות שמיעה בלבד. זה מידיעה גם מהחקלאים". וכך אמר:

" ש. אתה יודע מה הם עושים עם הכסף שלהם?

ת. מידיעה שיש לי חלק מהכסף מעבירים לתאילנד וחלק מהכסף הם מבזבזים אותו בארץ. אולי בחצי שנה ראשונה הוא מקפיד יותר לשלוח כסף לחו"ל, אבל אחרי השנה השנייה והשלישית, הרביעית, חמישית הם מבזבזים פה לפחות 3,000 ש"ח בתוך גבולות מ"י ואת זה אני יודע מתוך מידע של אנשים שמעבירים את הכסף לתאילנד, כלומר, של חב' שמעבירים כספים עבור עובדים זרים לתאילנד והם צורכים פה. הוא לא יכול לקנות מצרכים ללא תשלום ואם הוא קונה מכונת כביסה או ווידאו.

ש. מדובר בעדות שמיעה שלך, נכון?

ת. זה לא מעדות שמיעה בלבד. זה מידיעה גם מהחקלאים, הם אמרו לי שכשעובד שמרוויח למשל 6,000 ומבזבז 3,000 ש"ח בארץ.

ש. ראית נתונים לגבי חשבונות בנק ולגבי דוחות כספיים של עובדים זרים בישראל?

ת. אני לא ראיתי נתונים אך החב' שמעבירות את הכספים לתאילנד אמרו לי.

ש.אתה יכול להציג לי דוחות כספיים של חב' כאלה?



ת. אני לא יכול לתת לך נתונים כספיים של חברות" (עמ' 15-16 לפרו').

כפי שהובהר לעיל על מנת להוכיח תושבות הדבר צריך להיעשות באופן פרטני ותוך התייחסות לעובד ספציפי. אין לקבל לעניין זה נתונים כללים שאינם מעידים בהכרח על התנהלותו של עובד ספציפי וזיקתו לארץ שהיא החשוב לעניין קביעת מעמדו כתושב.

כך לדוגמה, אף עולה מתצהירו של מערער נוסף בשם דוד ברבי (ראו תצהירו של ברבי סעיפים 1-2, להלן: "מר ברבי"). מר ברבי טען בתצהירו, כי ל"מיטב ידיעתי" "מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים של העובדים היה בישראל" וזאת לאור ההנחה כי עבודתם הייתה בישראל ו"ההנחה הסבירה שאין מדובר באנשים אמידים". מובן מדבריו, שהוא מתייחס לקבוצת אנשים ולא ניתן לגזור מדבריו התנהגות של עובד זה או אחר. מר ברבי הודה בחקירתו כי אינו מכיר את העובדים הזרים ולא "מחטט במעשיהם":

**"ש. מצטט מסעיף 2.2. אתה יודע מה האינטרסים הכלכליים שלהם?**

ת. [ברבי] באים לפה אנשים חסרי כל, באים לפה לעבוד ולרכוש נכסים בעצמם ומבחינתי נכס זה כסף והם חיים. הם באים לפה חסרי כל ולכן מרכז אינטרסים שלהם פה והם עובדים וגרים פה והם חיים פה. לכן מה שהסבירו לי שתושב שמנהל בצורה כזאת את חייו פה אז הוא תושב ומבחינתי התשובה כן.

**ש. זאת מסקנה שלך?**

ת. לא מסקנה שלי. זה דברים שנאמרו על ידי אנשים שיודעים את הדברים ואני מקבל את החוק במ".

**ש. אתה יודע אם אחד מהעובדים האלה קנה דירה פה בישראל?**

ת. אני לא יודע על מעשיהם ולא מחטט במעשיהם. " (ההדגשות שלי- א.ס).

כך גם עולה מדבריו שחלק מהמידע שבידו הוא בחינת עדות מפי השמועה שאין לקבלה לנכונות תכנה. כפי שצוטט לעיל קשה להתרשם שמר ברבי ידע על אורחות חייהם של העובדים הזרים. מכל מקום, ככל שהיה בידו ידע כאמור, המדובר בידע כללי שלא ניתן ליחסו לעובד זה או אחר.

אין גם ממש בטענת המערערים לפיה העובדים הזרים השקיעו את כספם בישראל, ולא היה בעדויות העדים מטעמים כדי לאשש טענה זו. כך לדוגמה כשנשאל העד מטעמים, מר אברהם

חורש, מה עשו העובדים הזרים, השיב כי "מידעה שיש לי חלק מהכסף מעבירים לתאילנד וחלק מהכסף הם מבזבזים אותו בארץ" (עמ' 15 לפרו'). כמו כן, המערערים לא סיפקו כל הוכחה כי העובדים הזרים השקיעו בישראל דבר מה: כשמר אריה חורש השיב לשאלה האם המשכורות והכספים שהעובדים הזרים קיבלו הושקעו בישראל, השיב כי הוא איננו יודע: "כל אחד עשה לפי רצונו. הם קיבלו את הכסף בארץ וכל אחד עשה לפי רצונו. אני לא יודע מה עשו אותו". כשנשאל שוב אם העובדים השקיעו בישראל השיב: "לא יודע. אולי הם קנו דירה כשהתחתנו עם נשים ישראליות – יש שניים כאלה" (עמ' 32 לפרו').

### האם המשיב היה מורשה להוציא שומות למערערים

אין לקבל את טענת המערערים לפיה השומות הוצאו ללא הרשאה והן חסרות כל תוקף. לפי הטענה, חוק ההיטל אינו מתיר במפורש לפקיד השומה לבצע שומות של היטל. הטעם הראשון לדחייה של טענת המערערים מתבסס על עדותו של מר עוזי בלשאי, עד מטעם המשיב. לפי עדותו, אנו למדים כי משנת 2002, עמדת רשות המיסים הינה כי [סעיפים 145, 150-152](#) הם הסעיפים שמסמיכים להוצאת שומות, כל סוגי השומות, וזה הנוסח שרשות המיסים מפרסמת לענין הסמכות להוצאת שומה (עמ' 37 לפרו' מיום 10.12.12). במסגרת [ע"מ 16788-03-12](#) נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת [פורסם בנבו] (מיסים און ליון) נדונה שאלה זו בהרחבה וצוינו הכללים המנחים הבאים:

מבחינה רעיונית ותכליתית שומת ניכויים עפ"י [סעיף 167](#) מהווה נגזרת ממעשה ומסמכות השומה הכללית הקבועה בפקודה [בסעיף 145](#) ובסמכויות ההכרעה בהשגה על שומה (סעיפים 150, 151 ו-152 לפקודה). המחוקק עצמו קובע בסעיף 167 (לעניין שומת ניכויים) כי:

**"דין שומה לפי סעיף זה, כדין שומה לפי סעיף 145."**

משכך, המסקנה המתבקשת הינה:

**"פרשנות תכליתית ראויה, מחייבת כי "פקיד ששר האוצר הרשהו לשום לפי פקודה זו..." - דהיינו לפי סעיפים 145 (סמכות השומה הכללית) וסעיפים 150, 151, 152 (סמכות ההשגה) - הוסמך מתוך כך לשום גם "שומת עוללות" - כזו המוסדרת בסעיף 167 לפקודה."**

הטעם השני מתבסס על העיקרון שעל השומות של מס הכנסה חלה חזקת תקינות המעשה המנהלי. [בברע"א 1436/90 גיורא ארד חב' לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד מו\(5\) 101](#), נקבעה ההלכה, כי חזקת התקינות באשר לפעילות של רשות מנהלתית חלה גם על רשות המסים. בעניין זה נקבע כי:

**"היותה של רשות המס בגדר 'נתבעת' המתגוננת והנישום בגדר 'תובע', נובע מהחזקה שפעולתה של הרשות כדין היא וכי פעולתה מעוגנת במקור סמכויותיה הסטוטוריים. כל המתנגד להפעלת סמכות זו, עליו נטל הראיה ונטל השכנוע".**

### **הטענה בדבר סתירה בין ההיטל לאמנות בינלאומיות**

באשר לטענה שההיטל סותר התחייבויותיה של מדינת ישראל על פי אמנות בינלאומיות כגון אמנות למניעת כפל מס וכן את האמנה הבינלאומית של ארגון העבודה הבינלאומי (להלן: **"אמנת העבודה"**) הדנה בעניינם של עובדים מהגרים.

בענייננו כבענין בוכריס, דין טענת המערערים לפיה המעסיק משית את ההיטל על העובד הזר להידחות. המערערים לא הניחו תשתית עובדתית כלשהי לביסוס טענתם על השתת ההיטל (גלגול) ההיטל. עדותו של מר דניאל היא עדות שמיעה ומשכך לא ניתן להסתמך עליה לאמיתו תכנה.

הטעם השני הוא כי, [סעיף 45 \(ב\)](#) לחוק ההיטל אוסר מפורשות על ניכוי ההיטל מההכנסה של העובד הזר. הפרת ההוראה [שבסעיף 45 \(ב\)](#) גוררת אחריה סנקציה. הוראה זו אוסרת מפורשות את גלגול היטל המעסיקים, וחזקה היא כי הוראה זו מקוימת, ובמידה שלא, כי היא נאכפת על ידי רשויות אכיפת החוק.

### **הכרעה**

מסקירת ההיסטוריה החקיקתית של חוק ההיטל [וחוק עובדים זרים](#) עולה תמונה ברורה, לפיה המחוקק פועל נמרצות, מזה למעלה מעשור, במטרה לייקר עלות העסקתם של עובדים זרים – קרי, עובדים שעל מנת להעסיקם בישראל יש לקבל היתר מכוח חוק עובדים זרים. המחוקק ביקש להקטין את התמריץ הכלכלי להעסקתם, מאחר שראה בהעסקתם של עובדים זרים פוטנציאל להשפעה שלילית על המשק הישראלי. בעיקר, כיוון שהם דוחקים עובדים ישראלים מהעבודות בהן הם עובדים. המחוקק ביקש למנוע את השתקעותם של העובדים הזרים בישראל ועודדם לשוב לארצות מוצאם. בין היתר, בשל ההשלכות החברתיות והדמוגרפיות הנובעות מהמשך השהייה שלהם במדינת ישראל. לאור האמור, המחוקק פעל ופועל לייקור העסקתם של עובדים זרים בכמה מישורים: הבטחת תנאי העסקה הולמים לעובדים זרים; קביעת אגרה להגשת בקשה להעסקת עובד זר והטלת ההיטל שבו עוסק פסק דין זה. מטרתו החד-משמעית של המחוקק היא לייקר העסקתם של עובדים זרים, כך שהתמריץ הכלכלי להעסקתם יקטן.

חוק ההיטל מפנה [לחוק עובדים זרים](#) וזה האחרון מאגד בתוכו כללים רבים ובהם תנאים להעסקת עובד זר, חובות החלות על מעסיק של עובד זר המחייבות אותו להעניק לעובד זר זכויות בסיסיות וכן תנאים סוציאליים הולמים. דומה שמלשון חוק זה ניתן להבין כי "עובד זר" מעצם מהותו כעובד אשר נכנס לישראל, שוהה בה ומורשה לעבוד בה רק על בסיס היתר מיוחד הניתן למעסיקו מכוח [חוק עובדים זרים](#) והיתר הניתן לעובד לפי [חוק הכניסה לישראל](#). העובד הזר מגיע לישראל על מנת לעבוד בה ושהייתו בה – גם אם נמשכת מספר שנים – אינה הופכת אותו למי שאינו "עובד זר". הרציונל [בחוק עובדים זרים](#) הוא ברור: זכות היסוד לשבת בישראל ולעבוד בה, מוקנית למי שהוא אזרח או תושב של המדינה. בישראל, הזכות להיכנס למדינה לשבת ולעבוד בה איננה מוקנית לכל מי שחפץ בכך. הכניסה, השתתפות והעבודה בישראל מהווה בהתאם [לחוק הכניסה לישראל](#) זכות המוקנית רק למי שהינם אזרחי המדינה ותושביה, או ליהודים על פי [חוק השבות](#) או למי שקיבל היתר מיוחד כגון עובד זר. הפרשנות לפיה יש לפנות [לפקודת מס הכנסה](#) על מנת להגדיר את המונח "תושב" [בחוק עובדים זרים](#) מחוסרת היגיון בנסיבות העניין ויש בה כדי להחטיא את כוונת המחוקק. נדחתה טענת המערערים לפיה בהתאם [לסעיף 44 \(ב\)](#) לחוק ההיטל, יש לפרשו לפי הפקודה וזאת מהסיבות הבאות:

ראשית, [בסעיף 44 \(א\)](#) לחוק ההיטל נאמר מפורשות, כי עובד זר יהיה כהגדרתו [בחוק עובדים זרים](#) ולא כאמור בפקודה;

שנית, [בסעיף 48א'](#) לפקודה קיימת הגדרה למושג "עובד זר", כדלקמן: "... כהגדרתו [בחוק עובדים זרים](#)... אף אם רואים אותו כתושב לענין פקודה זו";

שלישית, לו רצה המחוקק לקבוע כי הוראות [פקודת מס הכנסה](#) יתייחסו לשאלה האם על המעסיק לשלם את ההיטל אם לאו, חזקה עליו שהיה עושה כן במסגרת פקודת מס הכנסה.

רביעית, במסגרת [סעיף 44 \(א\)](#) לחוק ההיטל, החרג המחוקק מתחולת החוק קבוצות ייחודיות. אילו רצה המחוקק להחריג את סוג העובדים שהעסיקו המערערים מתחולת ההיטל, חזקה עליו שהיה עושה זאת במפורש, כשם שעשה זאת לגבי קבוצות עובדים אחרות כגון: עובדי שטחים שחוזרים כל לילה לביתם, עובדי סיעוד, עיתונאי חוץ וספורטאים זרים, עובד זר שמשכר כפל השכר הממוצע במשק או שכר גבוה יותר, עובד זר שנעברה נגדו עבירה לפי [סעיף 203א'](#) [לחוק העונשין](#) ועובד זר בעל אשרה ורישיון ישיבה שניתנו לו מכוח הסכם חופשת עבודה בין מדינת ישראל ובין מדינה אחרת.

אשר על כן אני מאמץ את עמדת המשיב לפיה העובד הזר אינו בעל מעמד של תושבות. את "שאלת התושבות" של עובד זר, יש לבחון לפי הוראות הדין המסדירות את מעמדם של אלו שזיקתם לארץ ארעית, בהתאם [לחוק הכניסה לישראל](#) וכן בהתאם [לחוק עובדים זרים](#)

והקריטריונים שבהם. התוצאה היא שעובד זר, המועסק בישראל מכוח [חוק עובדים זרים](#) ומקבל היתר לשהייה מוגבלת בישראל על פי [חוק הכניסה לישראל](#) - איננו תושב.

אחת מהחזקות הפרשניות היא חזקת ההיגיון ולפיה "אין המחוקק מתכוון לדברים חסרי טעם" (ראו אהרון [ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה](#) ע' 540 התשנ"ג להלן: "[ברק פרשנות החקיקה](#)"). "חזקה על דבר החקיקה כי הוא חוקק בשכל ובהגיון. חזקה על תכלית החקיקה שמבקשת היא להשיג דברים שבהגיון ואין להניח כי תכלית החקיקה הייתה להשיג תוצאה בלתי הגיונית נוגדת את השכל וחסרת טעם" (ראו [ברק פרשנות החקיקה](#) בע' 540-542). נדמה כי דברים אלה יפים גם למחלוקת בתיק זה. קבלת טענת המערערים שהיטל שהוטל על מעסיקי עובדים זרים, לא ניתן להחילו על מעסיקי עובדים זרים, תהיה תוצאה בלתי הגיונית ונוגדת את השכל הישר.

#### **התוצאה היא שהערעורים נדחים.**

בהתחשב בעובדה שהצדדים השכילו להגיע להסדר דיוני ראיתי לפסוק הוצאות ושכ"ט בשיעור מופחת. לפיכך כל אחד מהמערערים ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 10,000 ₪. סכומים אלו יהיו צמודים למדד ויישאו ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומם המלא בפועל.

בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן

ד#ר אחיקם סטולר 54678313-/-

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה