

בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23405-10-17

לפני כב' השופטת אורית וינשטיין

המערער:

1. ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד משה אהרונ

נגד

המשיב:

1. פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד יפעת גול

מיני-רציו:

* נדחה ערעור המערער על שומות ניכויים בצווים שבוצעו לה על ידי המשיב. פסק הדין עוסק בחבות מעסיקים בתשלום היטל העסקה של עובדים זרים ובסוגיית זקיפת שווי שימוש ברכב צמוד שניתן לעובד על ידי מעבידו לשימוש הפרטי.

* מסים – מס הכנסה – שווי שימוש ברכב

* מסים – מס הכנסה – היטל על העסקת עובדים זרים

.

המערער הגישה ערעור על שומות ניכויים בצווים שבוצעו לה על ידי המשיב העוסקות בשתי סוגיות: סוגיה של חבות בהיטל העסקת עובדים זרים הן ביחס לעובדים זרים בעלי אשר שהייה מסוג ב'1 והן עובדים זרים שהינם מסתננים או מבקשי מקלט השוהים בישראל על פי אשרת שהייה לפי סעיף 5א2. סוגיה שנייה היא הסוגיה של זקיפת שווי ברכב לעובדי המערער אשר קיבלו רכב צמוד לשימוש הפרטי.

.

בית המשפט דחה את הערעור ופסק כלהלן:

באשר לסוגיה של חבות המערער בתשלום היטל העסקה של עובדים זרים, אין בנימוקים ובראיות אשר הוצגו משום טיעון אשר יש בו כדי להחריג את עניינה של המערער מעניינם של כל אותם גורמים אשר נכללים במסגרת ההלכה שנקבעה על ידי בית המשפט העליון ואשר לפיה, דינם של עובדים זרים שהינם מסתננים או מבקשי מקלט, אינו שונה מדינם של עובדים זרים אשר מועסקים ושוהים בישראל מכוח אשרת שהייה לפי סעיף ב'1. עובדים מן הסוג האחרון אינם יכולים להיחשב כתושבי ישראל ומעסיקיהם חייבים בתשלום היטל העסקה בהתאם לסעיף 45 לחוק ההיטל.

במצב דברים בו קיימת הלכה אשר יצאה מלפני בית המשפט העליון הן ביחס לחבות בהיטל העסקת עובדים זרים בעלי אשרת שהייה מסוג ב'1 והן באשר לחבות בתשלום ההיטל ביחס למסתננים ומבקשי מקלט מחויב בית משפט זה בדין אשר נקבע על ידי בית המשפט העליון ובהתאם לכך חייבת המערער בתשלום היטל העסקת עובדים זרים אשר הועסקו על ידיה בשנות המס שבערעור.

באשר לסוגיה של זקיפת שווי השימוש ברכב, לא נמצא כי המערערת טענה טענה כלשהי אשר ממנה יכולה הייתה להיבנות. המערערת נהגה באופן בלתי אחיד בזקיפת שווי השימוש ברכבים אשר הוצמדו על ידיה לעובדיה לשימושם הפרטי. בעניין זה יש לציין, כי תקנות שווי שימוש ברכב קובעות כלל משפטי מחייב אשר אין לסטות ממנו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-10-23405 ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1

לפני כב' השופטת אורית וינשטיין

המערערת: 1. ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד משה אהרונ

נגד

המשיב: 1. פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד יפעת גול

2

3

נוכחים:

בא-כוח המערערת - עו"ד אהרונ משה
באת-כוח המשיב - עו"ד גב' יפעת גול

העדים מטעם המערערת:

שלמה בלס

גיל בלס

רו"ח רן סוקולובסקי

גב' אילנית דנינו

העדים מטעם פקיד שומה גוש דן:

מר אלי נאווי רכז חוליה

גב' ליאת מרקובה בליטי - יחידה לביקורת ממוחשבת ברשות המיסים

4

5

פסק דין (מתוך פרוטוקול)

6

7

8

המערערת הגישה ערעור על שומות ניכויים שבוצעו לה על ידי המשיב לשנות המס

9

2012 עד 2014 העוסקות בשתי סוגיות:

10

סוגיה של חבות בהיטל העסקת עובדים זרים הן בייחס לעובדים זרים בעלי אשרת שהייה

11

מסוג ב'1 והן עובדים זרים שהינם מסתננים או מבקשי מקלט השוהים בישראל על פי אשרת

12

שהייה לפי סעיף 5א2.

13

סוגיה שנייה היא הסוגיה של זקיפת שווי שימוש ברכב לעובדי המערערת אשר קיבלו רכב

14

צמוד לשימוש הפרטי.

15



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-10-23405 ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

במסגרת הערעור טוענת המערערת בייחס לסוגיה של ההיטל כי כל עובדי החברה לרבות אלו אשר בגינן היא נדרשת לשלם היטל הם אזרחי ישראל או תושבי ישראל אשר אינם חוסים תחת ההגדרה של "עובד זר" כמשמעותו בחוק עובדים זרים.

המערערת מסכימה כי יש לתת למונח "עובד זר" פרשנות התואמת את מטרת החקיקה, אולם היא חולקת על טיבה ותכליתה.

לגישת המערערת על המדינה לפעול לעודד את העסקתם של עובדים זרים, על מנת למנוע מצב שיפנו לנתיב שלילי בחיפוש אחר פרנסה ויזיקו לציבור ולחברה.

לגישתה, פרשנות נכונה התואמת את מטרת החקיקה היא כי העובדים שעניינם נדון בערעור זה מתאימים להחרגה, מהגדרת עובד זר.

המערערת טוענת כי היא מודעת להלכת בית המשפט העליון בע"א 4946/16 סעד ואח' נ' פקיד שומה אשקלון ואח' אך טוענת כי קיימת עתירה לדיון נוסף בעניין זה וכן טוענת כי ישנם דיונים העתידים להתקיים בוועדת הכלכלה של הכנסת בעניין זה.

המערערת טוענת כי עסקינן במיסוי מעסיקים של קבוצת עובדים שהינם מנועי הרכה ומבקשי מקלט אשר המדינה הכירה הלכה למעשה את העסקתם ואף עודדה זאת מבלי שנושא ההיטל עלה לסדר היום.

המערערת טוענת כי המדינה בכובעה כרשות המיסים דורשת היטל דרקוני ועוד נטען כי אם החבות בתשלום ההיטל הייתה ברורה לרשות המיסים מדוע נמנעה מגבייתו. לגישת המערערת, פעולה זו של המשיב לוקה בחוסר הגיונות ובחוסר סבירות קיצוני העולה כדי חוסר תום לב.

המערערת מפנה לעניין זה לדברי ביקורת שהושמעו אגב אורחא בדברי חלק משופטי ההרכב בבית המשפט העליון אשר דן בעניין "סעד".

המערערת טוענת כי קבלת עמדת המשיב משמעה הובלתה למצב של חדלות פירעון הואיל ואין ביכולתה לשלם את תשלומי ההיטל בסכומים הנדרשים.

עוד נטען על ידי המערערת, כי אין לחיבה בהיטל העסקה בשל היותה חברה הפועלת בענף בעל מאפיינים ייחודיים, בתנאי מחסור בכוח אדם מקומי כך שהעסקתם של המסתננים או מבקשי המקלט, אינה באה על חשבון העסקת עובדים מקומיים.

עוד נטען כי לא קיים הבדל בתנאי השכר בין עובד מקומי לעובדים הזרים נשוא הערעור וכי המערערת מתמחרת את שירותיה באופן שעלויות העסקת העובדים מהוות רכיב משמעותי בתמחור. ההיטל לא נכלל בתמחור האמור לאור "עמימות" משפטית אשר שררה בייחס לחבות מעסיקיהם של מסתננים ומבקשי מקלט בתשלום ההיטל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 23405-10-17 ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

לחילופין טוענת המערערת, כי אם ייקבע כי היא חייבת בתשלום ההיטל הרי שיש לקבוע כי חובת התשלום הינה מכאן ואילך בלבד, וזאת לאור ההשלכות על המשך קיומה אם לא ייעשה כן, כמו גם, בשל כל הנימוקים אשר פורטו לעיל.

באשר לסוגיה של זקיפת שווי השימוש ברכב, טענה המערערת אם כי בלקוניות בנימוקי הערעור, בעניין פירוט הסכומים שנקבעו בצווים על ידי המשיב. המערערת הוסיפה וטענה כי היא מכירה את פסקי הדין אשר ניתנו בנושא זה. אולם, לגישה בשל אופי פעילותה מצבת הרכבים המשמשים אותה והיקף השימוש בהם בפעילות העסקית מחייב קביעה שונה בעניינה.

עוד נטען בנושא זה, כי טענת המשיב לפיה שווי השימוש ברכב נועד לשקף את שווי טובת ההנאה הנצמחת לעובד מהשימוש הפרטי ברכב שנצמד לו, אינה נכונה מאחר ומרבית העובדים כלל לא היו רוכשים רכב בעל מאפיינים דומים בכוחות עצמם אילולא הצורך ברכב על ידי המעסיק.

בנוסף נטען כי אין להשוות את טובת ההנאה מרכב חדש לעומדת שימוש ברכב ישן, גם אם נלקח בחשבון הגידול בהיקף ועלות הטיפולים והתיקונים.

המשיב מצידו, טוען מנגד, באשר לעניין היטל ההעסקה, כי סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל קובע את החיוב בהיטל העסקת עובדים זרים ועל פי חוק זה עובד זר הוא כזה הנכלל בהגדרה בחוק עובדים זרים דהיינו, מי שאינו אזרח או תושב ישראל. עמדת המשיב היא, כי עובד זר אינו תושב ישראל ועל כן, מעסיקו חייב בתשלום ההיטל.

עובד זר על פי עמדת המשיב מעצם הגדרתו אינו תושב ישראל, שכן, אילו היה תושב ישראל לא הייתה נדרשת לו אשרה ורישיון ישיבה ועבודה. עוד נטען על ידי המשיב, כי בהתאם לפסיקת בית המשפט העליון בע"א 7553/14 רצון ואח' נ' פקיד שומה חולון, תושבות של עובד זר לא תבחן על פי ההגדרה של "תושב" בפקודת מס הכנסה הואיל והחוק מניח שברור כי העובד הזר אינו תושב ישראל. על כן, מקל וחומר, כאשר מדובר במסתגן שנכנס לישראל שלא כדין.

המשיב טוען כי בהתאם להלכה המחייבת בעניין "סעד" עובדים מסתננים המחזיקים ברישיון זמני, לפי סעיף 5א2, הם עובדים זרים כהגדרת חוק העובדים הזרים, והמערערת המעסיקה עובדים כאלה חייבת בתשלום היטל העסקה בגינה.

עוד טוען המשיב כי ממילא ראתה המערערת בעצמה בעובדים אלו כעובדים זרים אשר אינם תושבי ישראל, נוכח העובדה כי דיווחה למל"ל וניכתה משכרתם מס בשיעורים החלים על עובדים זרים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-10-23405 ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 באשר לסוגיה של זקיפת שווי השימוש ברכב, נטען על ידי המשיב, כי המערערת לא נהגה
2 בשיטה אחידה של זקיפת שווי השימוש, כאשר בייחס למחצית מרכביה זקפה שווי שימוש על
3 פי תקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב) ואילו בייחס ליתר הרכבים, התבססה על מתכונת
4 החישוב של מערכת הסייבטאקס הסוטה ממתכונת החישוב הקבועה בתקנות שווי שימוש
5 ברכב, וזאת ככל הנראה לפי מידת הכדאיות הכלכלית.

6
7 המשיב טוען כי שווי השימוש ברכב צריך לשקף את שווי ההטבה, ולא את עלותה למעסיק
8 וכי יש למדוד ולאמוד את שוויה של ההטבה בהשוואה למצב אלטרנטיבי שבו היה על העובד
9 לרכוש רכב צמוד באופן פרטי. מכאן, שהחיסכון בעלויות הוא שמהווה מדד לקביעת גובה
10 טובת ההנאה ולא בהתאם לעלויות המעסיק בפועל הנהנה, בין היתר, מיתרונות לגודל וכאשר
11 מושתות עליו עלויות ייחודיות.

12
13 לאחר ששמעתי את כל טענות הצדדים ואת הראיות אשר הובאו בדיון היום כמו גם את
14 סיכומי טענות הצדדים בע"פ בסיום הבאת הראיות אני מוצאת כי דין הערעור להידחות.

15
16 באשר לסוגיה של חבות המערערת בתשלום היטל העסקה של עובדים זרים לא מצאתי
17 בנימוקים ובראיות אשר הוצגו בפני בדיון היום משום טיעון אשר יש בו כדי להחריג את
18 עניינה של המערערת מעניינם של כל אותם גורמים אשר נכללים במסגרת פסק דינו של בית
19 המשפט העליון בעניין סעד.

20
21 במסגרת פסק הדין בעניין סעד, נדון גם עניינם של חברות ניקיון הדומות למערערת כאן,
22 והטענות הנשמעות מפי המערערת הן זהות לטענות אשר נשמעו בפני בית המשפט העליון,
23 אשר לא מצא לנכון לקבלן.

24
25 אציין גם כי כחלק מהערעור אשר נשמע בפני בית המשפט העליון הוגשו בקשות על ידי גורמים
26 שונים להצטרף להליך כ"ידיד בית המשפט" ובין גורמים אלו מצוי גם ארגון חברות הניקיון
27 בישראל.

28 אותו ארגון טען במסגרת ההליך בעניין סעד טענות זהות לעניין תכליתו של ההיטל והיותו
29 בלתי רלוונטי לענף הניקיון נוכח המצוקה של כ"א המקומית המאפיינת אותו, וכן נטענו
30 טענות באשר להרעה במצבן של חברות ניקיון בשל השתתף ההיטל עליהן וזאת נוכח החוזים
31 הנוכחיים, במרבית החברות לבין לקוחותיהן אשר אינן משקפים על פי הנטען את העלויות
32 הכרוכות בתשלומם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-10-23405 ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

עוד נטען על ידי אותו ארגון טענות באשר למצב שבו יהפכו כלל התקשרויותיהם של חב' הניקיון אף אל מול גורמים של המדינה להתקשרויות הפסד תוך הפרת הוראות החוק להגברת האכיפה של דיני העבודה.

בית המשפט העליון בפסק דינו קבע כי דינם של עובדים זרים שהינם מסתננים או מבקשי מקלט, אינו שונה מדינם של עובדים זרים אשר מועסקים ושוהים בישראל מכוח אשרת שהייה לפי סעיף ב'1. עובדים מן הסוג האחרון נקבע זה מכבר בהלכת רצון כי הללו אינם יכולים להיחשב כתושבי ישראל וכי מעסיקיהם חייבים בתשלום היטל העסקה בהתאם לסעיף 45 לחוק ההיטל. אציין, כי בעניין זה ניתן פס"ד מקיף על ידי בית המשפט המחוזי מרכז לוד מפי כב' השופט סטולר בעניין רצון ואח' אשר התייחס ל-15 ערעורים באותה סוגיה ובו נדחתה עמדתם של כל המערערים וכאשר פסק הדין של בית המשפט העליון שניתן בערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ניתן בהתאם לסמכותו של בית המשפט על פי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי דהיינו, בית המשפט העליון אימץ במלואם את נימוקי הערכאה הדיונית ונתן להם תוקף מלא. בהתאם לכך קבע בית המשפט העליון בהלכת סעד כאמור, כי מעסיקיהם של עובדים זרים שהינם מסתננים ומבקשים מקלט בעלי אשרת שהייה מסוג א'2 חייבים בתשלום ההיטל.

באשר לטענת המערערת לפיה קיימת לה הסתמכות בשל כך שלא נאכפה גבייתו של ההיטל על ידי המשיב – גם טענה זו נטענה ונדחתה על ידי בית המשפט העליון בפסקה נג' לפסק הדין, שם נקבע כי לא יהא זה נכון להתלות בהתחייבות המדינה להתרתו של עיסוק אשר אסור על פי הדין כהצדקה לקבלת פטור מחבות במס בגינו.

זאת ועוד, טענות קונקרטיות של חב' הניקיון בעניין הצגת ההיטל ותשלומו כהפסד נדונו אף הן על ידי בית המשפט העליון בפסק הדין בעניין סעד - אפנה לפסק הדין פסקה נד' שם נקבע על ידי בית המשפט כי טענה זו אין לקבלה ואין להבחין בין עוצמת הסתמכותן של חברות הניקיון לעומת יתר החברות שהגישו את הערעור, אשר כולן חייבות לשלמו באופן שווה.

המערערת העלתה גם טענה במהלך שמיעת הראיות כאן, לפיה לא תמחרה את עלויותיו של ההיטל בעת הגשת הצעות על ידה להשתתפות במכרזים. גם טענה זו נדונה באותה פסקה נד' להלכת "סעד" ובית המשפט ציין, כי סוגיה זו נמצאת במוקד הדיון בהליך נשוא עע"מ 9001/16 י.ב.שיא משאבים בע"מ נ' החשבת הכללית של משרד האוצר ואח', ובעניין זה ניתן אכן פסק דין בנפרד וטענה זו נדונה והוכרעה בפסק דין שניתן ביום 13.9.2017. בפסק הדין נקבע כי אין מקום לחייב את המשיבות בהליך לכלול בגדר טבלת מחיר המינימום לעובדים במכרזים למתן שירותי ניקיון למשרדי הממשלה והרשויות המקומיות את ההיטל בגין העסקת עובדים זרים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-10-23405 ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

טענת המערערת לפיה יש להחריג את עניינה מעניינם של כל יתר המערערים בהלכת סעד, אינה מבוססת איפוא ואין בידי לקבלה.

במצב דברים בו קיימת הלכה אשר יצאה מלפני בית המשפט העליון הן בייחס לחבות בהיטל העסקת עובדים זרים בעלי אשרת שהייה מסוג ב'1 והן באשר לחבות בתשלום ההיטל בייחס למסתננים ומבקשי מקלט מחוייב בית משפט זה בדין אשר נקבע על ידי בית משפט העליון ובהתאם לכך חייבת המערערת בתשלום היטל העסק בייחס לעובדים הזרים אשר הועסקו על ידיה בשנות המס שבערעור. אציין כי לא מצויה בפי המערערת כל הנמקה ממשית באשר לסיבה בגינה לא שולם ההיטל לגבי העובדים בעלי האשרה מסוג ב'1 לא כל שכן שעה שפסק הדין בעניין רצון בבית המשפט העליון ניתן עוד בטרם החלו ההליכים המשפטיים בעניינה, והמערערת, הגם שטוענת כי שפועלת היא באופן נורמטיבי, לא מצאה לנכון בשום שלב לשלם את ההיטל.

באשר לטענות המערערת הטוענת כי התכלית אשר נקבעה בבית המשפט העליון בהלכת "סעד" אינה מתקיימת במקרה שלה, וזאת נוכח השוואת השכר של עובדים זרים ששולם על ידם, לעומת השכר ששולם לעובדים ישראלים – גם טענות אלו אין בידי לקבל.

ראשית, במישור העובדתי, הראיות אשר הוצגו בפני בית המשפט הן ראיות באשר להשוואת גובה השכר, ואילו נתונים ברורים ומדויקים באשר להשוואה של עלות השכר למעסיק, לא הוצגו בפני.

אציין כי קיים קושי מהותי לקבוע ממצאים שכאלו בנסיבות בהן ברור מן העובדות שהובאו בפני, כי העובדים הזרים שהועסקו על ידי המערערת, אינם בהכרח עובדים אשר הועסקו כולם או חלקם באופן רציף לאורך כל תקופות השומה ומימד ההשוואה אינו פשוט כאשר ישנם בבירור פערים בין התקופות של ההעסקה. כמו גם בין התנאים הנלווים להעסקתם של העובדים.

שנית, במישור המשפטי המהות של הטיעון המועלה על ידי המערערת, הינו טיעון בדבר מימוש התכלית של היטל ההעסקה של עובדים זרים.

דומני כי טענה מסוג זה אין מקום שתוכרע במסגרת ערעור מס זה ולגישתי אף לא במסגרת ערעור מס כלשהו.

המהות של טענה שכזו ראוי לה שתידון לפני הערכאה המוסמכת שכן למעשה אם טוענת המערערת כי ההיטל אינו מגשים את תכליתו, ראוי שטענה שכזו תובא בפני ערכאה אשר מוסמכת לדון בעניין זה באופן ישיר ולא בפני ערכאה אשר תדון בפני אגב אורחא ובאופן עקיף במסגרת ערעור מס. זאת מאחר שקביעה שכזו לא תהא מצומצמת רק לד' אמותיו של ערעור מס אלא תהא לה השלכה חורגת מתחומיו של הערעור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-10-23405 ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

שלישית ולא פחות חשוב, ספק גדול בעיני, אם ניתן לקבוע לעת הזו כי התכלית של היטל העסקה לעובדים זרים לא הגשימה את עצמה ואין סיכוי שתגשים את עצמה. תכלית ההיטל איננה במישור המס, אלא היא נוגעת לתחומים הקשורים למדיניות בתחומים חברתיים, סוציאליים, תעסוקתיים – תחומים אשר הנעה של שינויים בהם אפשר ותאריך שנים רבות עד להשגת תכליתם.

לכן אינני סבורה כי ניתן לקבוע מספר שנים לאחר שההיטל הוטל כי איננו מגשים את תכליתו.

בית המשפט העליון בעניין סעד נתן את פסק דינו אך לאחרונה ביום 12.9.17 והממצאים שנקבעו בו ספק גדול אם השתנו באופן דרמטי עד למועד שבו ניתן פסק דין זה בערעור שבפני.

טענת המערערת לעניין אי הכללת ההיטל במסגרת התדריך הכלכלי של רשות המיסים אף היא אינה טענה אשר יש בה כדי לשנות מתוצאת פסק דין זה. תדריכים כלכליים הנקבעים על ידי רשות המיסים לצורך בחינת סבירות ההכנסה המדווחת על ידי נישומים במגדרי פעילות שונים עוסקים בדיוק בכך. כך גם בעניין בחינת סבירות של הכנסות המדווחות על ידי חברות הניקיון. תדריך זה אינו עוסק ואיננו קונקרטי לנושא תשלום ההיטל, ועל כן באי הכללתו במסגרת הפרמטרים הנבחנים על ידי רשות המיסים לבחינת סבירות ההכנסה המדווחת, אין בכך ולא כלום לצורכי ההכרעה בערעור זה.

בפי המערערת נשמעו טענות בעניין עיתוי הוצאת השומות נשוא הערעור, אלא שדומני שהמערערת לא דקה פורטא בין מועד הוצאת שומות לבין מועד להוצאת דרישה לגביית חוב מס בהתאם לפקודת המיסים גבייה.

על פי הוראות פקודת מס הכנסה, סעיף 167 רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שהיה אדם חייב לנכותו בתקופה הקבועה בסעיף 145 לפקודה.

השומות שהוצאו למערערת הוצאו במסגרת פרק הזמן הקבוע בדין ועל כן לגישתי, לא יכולה להישמע טענת שיהוי עת פעל המשיב במסגרת המועד הקבוע בדין.

לא ניתן גם להתעלם מן העובדה שהמערערת כך על פי עדותם של העדים מטעמה הייתה מודעת לקיומה של החבות בתשלום היטל, וגם אם פעלה לבירור העניין הרי שדומני שמקום שבו יצאה הנחיה מרשות המיסים כבר ב-8.9.11 לפיה קיימת חבות בתשלום ההיטל בשל העסקת עובדים זרים ושוהים בלתי חוקיים, לא יכולה להישמע טענה מפיה בדבר עמימות משפטית. אפשר שהמערערת ביקשה לחלוק על עמדת רשות המיסים אך אינני סבורה כי יכולה היא לטעון כי לא ידעה כיצד עליה לפעול.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-10-23405 ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ממילא, כאשר במישור העובדתי העיד נציג המשיב כי המערערת שילמה את היטל העסקה
בייחס לעובדים הזרים בשנת 2009 לא מתיישבת התנהלותה בפועל עם טיעון בדבר העדר
מודעות לחבות בתשלום ההיטל.

יתר על כן, מקום בו המערערת פעלה במישור תשלום המס למוסד לביטוח הלאומי באופן
הסותר את עמדתה בערעור כאן, קרי: דיווחה וניכתה את המס למל"ל תוך התייחסות
לעובדים כעובדים זרים, לא יכולה להישמע הטענה מפיה שאין לחייבם בתשלום המס הקבוע
בסעיף 45 לחוק ההיטל, מאחר ואינם, כביכול, עובדים זרים.

נתתי דעתי לביקורת שהושמעה על ידי שופטי בית המשפט העליון באמרות אגב לעניין העיתוי
של הוצאת השומות. אינני סבורה כי אמרות אגב אלו שינו מהתוצאה שנקבעה בהלכת "סעד".

זאת ועוד, דומני כי התייחסות להוצאת שומות "בדיעבד" איננה עולה בקנה אחד עם המנגנון
הקבוע בפקודת מס הכנסה בדבר המועדים הקבועים בדיון להוצאת שומות.

מטבע הדברים שומות לפי מיטב שפיטה יוצאות תחת ידו של פקיד השומה במסגרת המועד
הקבוע בסעיף 145 לפקודה וזאת בהתאם למועד שבו הוגשו הדו"חות על ידי המערערת.

לפיכך, דיון שומתי שהחל בעניינה של המערערת, ובדבר חבותה בתשלום ההיטל בסוף שנת
2015 כאשר הינו מתייחס לשנות המס 2012 עד 2014 הוא דיון אשר נעשה במסגרת המועד
הקבוע בדיון, וכל בחינה של שומות עצמיות של נישום, נעשית בראיה לאחור, אך אין בכך כדי
להפוך את השומות לפי מיטב שפיטה אשר יוצאות ככל שיוצאות, לשומות רטרואקטיביות.

עוד ובנוסף אציין, כי טענת המערערת בדבר התנהלות בחוסר הגינות ובחוסר תום לב מצד
המשיב בהוצאת השומות, אף היא אינה מבוססת לא ברמה העובדתית ולא ברמה המשפטית.

ברמה העובדתית פעל המשיב כאמור במסגרת המועדים הקבועים בדיון, וברמה המשפטית
אינני סבורה כי ניתן לקבוע כי גורם מוסמך ברשות המיסים המפעיל סמכות המוקנית לו בדיון
פועל בחוסר תום לב בעשותו כן. קביעה שכזו, טומנת בחובה סכנה לפיה רשות שלטונית
תחשוש להפעיל סמכות שהוקנתה לה בדיון ואשר על אף לשון ה"רשאי" הקיימת בפקודה הינה
בגדר חייבת על פי הדין המנהלי להפעיל סמכותה. רשות שלטונית המוצאת כי מס אשר קבוע
בדיון שיש לשלמו לא שולם על ידי נישום אינה יכולה לעצום עיניה ולא לפעול להוצאת שומות
ככל שהדין מאפשר לה זאת.

על כן, אינני מוצאת כי המשיב פעל בחוסר תום לב, או בחוסר הגינות בהפעילו את סמכויותיו
המוקנות לו בדיון. דומני, כי ההיפך הוא הנכון אילו לא עשה כן, ואילו מצא שלא לפעול בגביית
כספים אשר חייבים לקופת המדינה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-10-23405 ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

באשר לסוגיה של זקיפת שווי השימוש ברכב, אציין כי לא מצאתי כי המערערת טענה טענה כלשהי אשר ממנה יכולה הייתה להיבנות. המערערת נהגה באופן בלתי אחיד בזקיפת שווי השימוש ברכבים אשר הוצמדו על ידיה לעובדיה לשימושם הפרטי.

אין מחלוקת כי בייחס לחלק מהרכבים זקפה המערערת שווי שימוש לעובדים על פי תקנות שווי השימוש ברכב ואילו בייחס לחלק מהרכבים זקפה שווי הטבה בהתאם לחישוב שעל פי תכנת הסייבטאקס (SAVETAX).

בנימוקי הערעור לא נטענה כל טענה ולא הובא כל הסבר באשר להתנהלות שכזו.

בדיון ההוכחות היום לא הובאו על ידי המערערת ראיות כלשהן בעניין זקיפת שווי הטבה לעובדים או בעניין האפשרות להשתמש בתוכנה כמתכונת חישוב חלופית לקביעת שווי הטבה לעובדים, שלא על פי תקנות שווי שימוש ברכב.

בפסק הדין שניתן על ידי ביום 7.4.18 בע"מ 11574-06-17 **חכם את אור זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו**, נדונה השאלה – האם תקנות שווי שימוש ברכב מהוות חזקה הניתנת לסתירה או שמא מהוות הן כלל משפטי מחייב ואין לסטות מהן.

כפי שצויין על ידי בפק הדין שאלה זו נדונה והוכרעה כבר על ידי מותבים אחרים אשר עסקו גם בשאלה האם תכנת savetax יכולה להוות תחליף ראוי ומהימן לצורך קביעת שווי הטבה לעובד בגין רכב צמוד.

בפסק הדין הנ"ל שניתן על ידי קבעתי כי תקנות שווי שימוש ברכב קובעות כלל משפטי מחייב אשר אין לסטות ממנו.

בפסק הדין הובהר כי הטיעון המונח בבסיסם של כל הערעורים שהוגשו בעניין זה הוא כי השימוש בתקנות שווי שימוש ברכב לקביעת שווי הטבה אינו מביא לשומת מס אמת, וכי טיעון זה אין בו ממש.

בפסק הדין קראתי כי הטענה לפיה השימוש בתכנה מביא לגביית מס אמת, והטיעון המשלים לו לפיו קביעת שווי הטבה על פי תקנות שווי שימוש ברכב יוצרת עיוות – הינן טענות אשר יש בהן משום הנחת המבוקש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-10-23405 ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

מס אמת לגישתי, איננו כזה אשר נקבע רק על בסיס של נתונים מדוייקים וכי מוטת הכנפיים של שומת מס אמת משתרעת, במקום בו מדובר על שומות הקובעות שווי של הטבה, גם על כימות והערכה של רכיבים בלתי מוחשיים הקיימים באותה הטבה.

לפיכך, מאחר ומצאתי כי שיטת החישוב של שווי ההטבה המבוססת על התוכנה הינה פשטנית מדי, ואינה כוללת את כל רכיבי טובת ההנאה הנצמחים לעובד המקבל לשימוש רכב פרטי מהמעביד ועל כן גישת חישוב זו היא דווקא זו המביאה לשומה שאינה מס אמת.

רכיבי ההטבה הנכללים במסגרת שווי השימוש ברכב לעובד שקיבל ממעבידו רכב צמוד אינם כוללים רק את החיסכון בהוצאות ישירות ועקיפות, אלא נוצרת לו לעובד גם הטבה בדמות החיסכון בצורך לממן בעצמו ולרכוש רכב פרטי לשימוש האישי. החיסכון נעוץ גם בחסכון בהוצאות מימון וגם בחיסכון בצורך להעמיד הון אישי או בצורך ליטול הלוואה לשם רכישת רכב. לרכיב זה, יש חלק בטובת ההנאה, יש לו שווי כלכלי אותו יש לכמת ולהביא בחשבון. הטבה נוספת המהווה חלק מטובת ההנאה של העובד היא החיסכון בזמן משאבים בהחזקתו ותחזוקתו של הרכב, המבוצעים עבורו על ידי המעביד ו במימונו.

עוד ובנוסף קבעתי כי שוויה של ההטבה המוענקת לעובד מגלם לא רק את השימוש בפועל שעושה הוא או בני משפחתו ברכב הצמוד, אלא אף את פוטנציאל השימוש ברכב. שוויו של פוטנציאל זה נקבע בדרך של אומדן והערכה ולא ניתן לקובעו בדרך אחרת. העובד יכול למצות את מלוא הפוטנציאל או חלק או אף למצותו מעבר לפוטנציאל המוערך בתקנות שווי שימוש ברכב.

זווית הראיה לבחינת שווי ההטבה לעובד היא זווית הראיה של העובד ולא זו של המעביד.

על כן, בחינת העלות שנגרמה למעסיק בשל השימוש ברכב הצמוד כלל אינה רלוונטית לצורך בחינת שווי ההטבה לעובד.

קביעת שווי ההטבה, אינה נוגעת להיקף השימוש העסקי שנעשה ברכב במהלך יום עבודה. שכן, שימוש זה אינו חלק מהקריטריונים לקביעת שווי ההטבה לעובד, ואין הוא משפיע או גורע ממלוא שווי ההטבה הניתן לעובד בשל קבלת הרכב הצמוד לשימוש הפרטי.

לעניין זה, יש לראות גם את עמדת כב' השופט אלטוביה בעניין "פרגיאן".

עמדתי היא כי כימות שווי ההטבה לעובד לפי תקנות שווי שימוש ברכב, על פיה הנוסחה שנקבעה על ידי מחוקק המשנה מבוססת על חישובים הלוקחים בחשבון את מלוא ההוצאות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-10-23405 ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

הקבועות ואת החלק היחסי של ההוצאות המשתנות המשקפת מרכיב הנסועה הפרטי. לפי
היחס שבין הנסועה הפרטי, לבין כלל הנסועה הכללית ברכב.

אין כל בסיס לטענות הנשמעות לעניין נוסחת החישוב או סבירותה.
לשון התקנות של שווי שימוש ברכב הינה ברורה וחד משמעית ואין בהן משום אפשרות לפרשן
כקובעות חזקה הניתנת לסתירה ועל כן אין מקום למתן אפשרות לחישוב שווי ההטבה
בדרכים אלטרנטיביות. מה גם שבמקרה הנדון המערערת לא הוכיחה את האפשרות או את
הסבירות של דרך החישוב על ידי תכנת ה-savetax.

לא למותר לציין, כי שני מותבים שונים, כבי' השופט סוקול בפסק דינו בעניין ב.ד. מיקוד וכבי'
השופטת אירית הוד בפסק דינה בעניין פלד קליין קבעו כי תכנת ה-savetax אינה מהימנה
ואינה ראויה לשמש כתחליף לקביעת שווי ההטבה לעובד בגין רכב צמוד, וזאת גם אילו ניתן
היה לפרש את תקנות שווי שימוש ברכב, ככאלו הקובעות חזקה הניתנת לסתירה, ולא היא.

מטעם זה, לא מצאתי כי טענות המערערת אשר ממילא נטענו בלשון רפה בעניין זקיפת שווי
ההטבה לעובדים בגין הרכבים הצמודים יש בהן ממש והערעור נדחה גם בסוגייה זו.

סוף דבר הערעור נדחה על כל רכיביו.

המערערת ביקשה ככל שיידחו טענותיה כי ביצועו של פסק הדין יעוכב וזאת לטענתה בשל כך
שגביית ההיטל על פי פסק הדין תביאה לחדלות פירעון.
מלבד הטענה שנשמעה בע"פ מפי עדי המערערת לא ניתן לקבוע עובדתית כי התשלום של
ההיטל אכן יביא לתוצאה הנטענת על יד המערערת.

עסקינן בפסק דין הקובע תשלום כספי ועל פי הדין פסקי דין מן הסוג הזה אין מקום לעכב
את ביצועם.

זאת ועוד, הגם שהמערערת נתלת על אותה בקשה לדיון נוסף שהוגשה בעניין "סעד" הרי
שהבקשה לא התקבלה עדיין, ואין לדעת אם אמנם תתקבל וגם אם תתקבל הבקשה לקיום
דיון נוסף, הרי שאין לדעת מה תהא תוצאתו של הדיון הנוסף.

לפיכך, מקום בו קיימת הלכה פסוקה מפי בית המשפט העליון, אינני רואה בסיס בדין לעיכוב
הביצוע של פסק הדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 17-10-23405 ג.א.ש. - ש.ב. בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

עם זאת, ואף כי שמעתי את עמדת המשיב באשר לכך שהמערערת מנועה לגישתו מלהיכנס למסגרת מתווה ההקלות שנקבע על ידי רשות המיסים, בעקבות המלצת שופטי בית המשפט העליון בעניין "סעד" אני סבורה כי יש מקום שהמשיב ישקול בחיוב לאפשר למערערת ליהנות מן ההקלות שבמתווה וזאת נוכח העובדה כי תוקפן של ההקלות הינה עד ליום 31.5.18 וזאת ככל שהמערערת תפנה למשיב ותבקש להיכנס למתווה זה.

בשים לב לכל האמור לעיל, המערערת תישא בהוצאות המשיב ושכ"ט עו"ד בסך 75,000 ₪ אשר ישולמו בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק, מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתנה והודעה היום, כ"ה בניסן התשע"ח, 10/04/2018, במעמד הנוכחים.

אורית וינשטיין, שופטת

קלדנית: ד.ל.ל.ס. + ל.ש.

הוקלד על ידי קרן וייס