

## בית המשפט המחוזי בחיפה

ה"פ 35693-12-09 China Civil Engineering Construction Corporation נ"י פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

China Civil Engineering Construction Corporation  
ע"י ב"כ עוה"ד ט' ירון-אלדר ו/או ר' שורץ

המבקשת

נגד

פקיד שומה חיפה  
ע"י ב"כ עוה"ד ר' ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה - אזרחי

המשיב

ספרות:

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

חקיקה שאוזכרה:

[חוק עובדים זרים, תשנ"א-1991](#)

[חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004\), תשס"ג-2003: סע' פרק י', 44, 44\(ב\), 45, 46, 47](#)

[חוק החברות, תשנ"ט-1999: סע' 346](#)

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

[חוק השבות, תש"י-1950](#)

[חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952](#)

מיני-רציו:

\* בית משפט מחוזי דחה טענה של חברה זרה אשר פעלה בישראל, כי אין לחייבה בתשלום היטל עובדים זרים על פי חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל בקובעו, כי אין בלשון החוק או בתכליתו שום בסיס לטענה כי החוק ביקש לסייג עצמו ולחול רק על מעסיק ישראלי.

\* משפט חוקתי – כניסה לישראל – אשרה לעובד זר

\* פרשנות – דין – דיני מסים

\* פרשנות – דין – הגדרות

\* עבודה – עובדים זרים – מעביד

פסק דין הדן בשאלה האם חייבת המבקשת בתשלום היטל עובדים זרים על פי חוק התכנית להבאת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), בגין העסקת עובדים זרים בביצוע העבודות לחפירת מנהרות הכרמל.

בית המשפט המחוזי בחיפה, כב' השופט רון סוקול, דחה את הבקשה, בקובעו כדלקמן:

סעיף 44 לחוק ההבראה מגדיר מעסיק כמי שמשלם הכנסה לעובד זר, או האחראי לתשלומה, לרבות מי שדינו לעניין תשלום מסים כדין המדינה. אין בהגדרה זו, או בהוראה אחרת כלשהי בחוק ההבראה, כדי להחריג מעסיק זר מתחולת החוק. הוספת סייג השולל את תחולת החוק על מעסיק זר כטענת המבקשת הינה חקיקתו מחדש של הסעיף ולא איתור פירושו הנכון.

בסעיף 44 לחוק ההבראה, במסגרת הגדרתו של עובד זר, נקבעה רשימת עובדים שיוחרגו מהוראות החוק, אולם אף אחד מהחריגים אינו כולל הגדרה כללית של עובד בעל מומחיות בתחומו כטענת המבקשת.

חוק ההבראה מגדיר עובד זר בדרך של הפניה להגדרת עובד זר בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), כיום לאחר תיקוניו – חוק עובדים זרים. חוק זה מגדיר "עובד זר" כעובד שאינו אזרחי ישראל, או תושב בה. חוק עובדים זרים אינו מגדיר מיהו תושב.

הכרה במי שנכנס לישראל בהיתר כתושב ישראל לצורך הוראות חוק עובדים זרים כטענת המבקשת מאיינת את הוראות חוק עובדים זרים ואת הצורך במתן היתרים.

## פסק דין

1. האם חייבת המבקשת בתשלום היטל עובדים זרים על פי חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003, בגין העסקת עובדים זרים בביצוע העבודות לחפירת מנהרות הכרמל. זו השאלה המונחת בפני בתיק זה.

המחלוקות בין הצדדים נעוצות בפרשנות הוראות שונות בדין ותחולתן על נסיבות המקרה שבפנינו. בטרם אדון בטענות אסקור תחילה את הרקע העובדתי הנדרש לעניין ואת ההליכים שנקטו בין הצדדים.

## רקע

2. במכרז לתכנון והקמה של כביש מנהרות הכרמל בחיפה, זכתה חברת כרמלטון בע"מ. לצורך ביצוע העבודות התקשרה כרמלטון עם שותפות שכוננה בין חברות אשטרום בע"מ וסולל בונה בע"מ (להלן "השותפות"). השותפות פנתה למבקשת שתבצע עבורה את עבודות כריית המנהרות.

המבקשת הינה חברה זרה, כהגדרתה ב**חוק החברות**, התשנ"ט-1999, שהתאגדה ונרשמה בסין. למבקשת פעילות בינלאומית בתחום החציבה והמינהור. לצורך פעילותה בישראל נרשמה המבקשת כחברה זרה על פי **סעיף 346 לחוק החברות**. מיד לאחר שהתקשרה עם השותפות בהסכם לביצוע עבודות הכרייה, פנתה המבקשת בבקשה להעסקת עובדים זרים וביום 23/4/07 ניתן לה היתר כמבוקש להעסקת 320 עובדים (נספח 3 לבקשה). בהתאם להיתר העסיקה המבקשת במשך מספר שנים עובדים שהובאו על ידה מסין לצורך כריית מנהרות הכרמל.

3. הדיון בענייננו נסב על חובה של המבקשת לשלם היטל על העסקתם של אותם עובדים. על כן נפרט את ההנחיות הרלבנטיות. **חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004)**, התשס"ג-2003 (להלן "חוק ההבראה"), קובע ב**פרק י'** הוראות בדבר הטלת היטל על העסקת עובדים זרים. **סעיף 45 לחוק ההבראה** (כנוסחו במועד הרלבנטי להליך) קובע את חובת תשלום ההיטל:

(א) מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 10% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם בשנת המס (בפרק זה - ההיטל).

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

ב**סעיפים 46 ו-47 לחוק ההבראה** נקבע המנגנון לתשלום ההיטל. בעקרון נקבע כי ההיטל יוסף למס הכנסה שמנוכה במקור על ידי מעסיק משכרם של עובדיו, ייכלל בדוחות הניכויים וישולם ביחד עם המס שנוכה. כן נקבע כי הוראות **פקודת מס הכנסה** יחולו, בשינויים המחייבים, על תשלום ההיטל (**סעיף 47**).

4. עם תחילת העסקתם של העובדים הזרים בישראל, נדרשה המבקשת לשלם את ההיטל (על פי השיעור שהיה בתוקף באותה עת - 10%), וכך עשתה עד לחודש 4/09. במקביל פנתה המבקשת בהזדמנויות שונות ובדרכים שונות לצורך קבלת פטור מתשלום ההיטל. בסופו של יום, ועל פי חוות דעת משפטית שקיבלה, הודיעה המבקשת כי הינה מפסיקה לשלם את ההיטל. כן ביקשה לתקן את דוחות הניכויים שהגישה עד להודעה האמורה, אשר בהן נכלל תשלום ההיטל.

המשיב מצידו סרב לתקן את הדוחות ואף הוציא למבקשת דרישה לתשלום בסך של 171,998 ₪.

5. בעקבות כל אלו הגישה המבקשת את בקשתה בתיק זה בדרך של המרצת פתיחה, למתן פסק דין המצהיר כי אינה חייבת בתשלום ההיטל וכי הינה זכאית להשבת תשלומי ההיטל ששילמה ביתר.

6. בתשובה לבקשה זו הגיש המשיב בקשה לסילוק המרצת הפתיחה על הסף. המשיב טען כי בהתאם לחוק ההבראה הושווה מעמדו של ההיטל למעמדו של מס שנוכה במקור. לפיכך טען המשיב כי נישום החולק על חובת תשלום ההיטל יכול לנקוט בהליכי השגה וערעור על פי הפקודה ואין לאפשר לו לעקוף הליכים אלו בדרך של הגשת תובענה לסעד הצהרתי.

7. מבלי לפרט את כל הליכי הביניים אציין כי בסופו של יום הגיעו הצדדים להסדר דיוני. בהתאם להסדר הדיוני הוסכם כי יראו בהליך זה כערעור שומה מבלי להחזיר את הדיון לשלב ההשגה. כמו כן הוסכם כי לא יוגשו כתבי טענות כנדרש בערעור שומה. הצדדים הסכימו גם כי ההכרעה בתיק תיעשה על בסיס כתבי הטענות וסיכומים בלבד ללא צורך בבירור עובדתי נוסף.

### טענות המבקשת

8. המבקשת מעלה מספר טענות אשר בגינן סבורה היא כי אין להטיל עליה חובת תשלום ההיטל. לטענתה חוק ההבראה לא נועד לחול על מעסיק זר ועל כן יש לפרש את המונח מעסיק בחוק כמצומצם למעסיק ישראלי בלבד. עוד טוענת המבקשת כי העובדים שהועסקו על ידיה הינם עובדים מומחים בתחומם. על כן לא היה בהעסקתם משום פגיעה בעובדים מקומיים. לפיכך, כך נטען, אין לחייב את המבקשת בתשלום היטל על העסקתם של המומחים. לבסוף נטען כי על פי [חוק עובדים זרים](#), התשנ"א-1991 אין לראות בעובדי המבקשת כעובדים זרים, שכן הם שהו בישראל יותר מ-183 ימים בשנה.

המשיב מצידו טוען כי על פי פירושו הרגיל והפשוט של חוק ההבראה ועל פי תכליתו, חלה על המבקשת חובת תשלום של ההיטל.

### דיון והכרעה

9. כבר בפתח פרק הדיון אציין כי הגעתי למסקנה כי דין הבקשה (למעשה דין הערעור) להדחות. כפי שאפרט להלן לא מצאתי כל בסיס לדרך הפרשנות אותה מציעה המבקשת.

### חיובו של מעסיק זר בהיטל

10. המבקשת טוענת כי תכליתו של חוק ההבראה הייתה לתת תמריץ למעסיקים מקומיים להעסיק רק עובדים מקומיים או לחלופין להקטין את התמריץ שבהעסקת עובדים זרים. המבקשת מפנה להיסטוריה החקיקתית, לדוח אקשטיין שדן בהעסקת עובדים לא ישראליים, בדברי הכנסת ודברי ההסבר להצעת החוק ומבקשת להסיק מהם כי החוק לא נועד לחול על מעסיק זר.

המבקשת מודעת להגדרת מעסיק בחוק, שאינה כוללת אבחנה בין מעסיק זר למעסיק מקומי, אולם מבקשת כי בית המשפט יפרש את החוק על פי תכליתו ובדרך פרשנית זו יכול להגדרת מעסיק סייג המוציא מתחולת החוק מעסיק זר.

11. [סעיף 44](#) לחוק ההבראה מגדיר מעסיק :

"מעסיק" - כל המשלם הכנסה לעובד זר, או האחראי לתשלומה, לרבות מי שדינו לענין תשלום מסים כדין המדינה;

אין בהגדרה זו, או בהוראה אחרת כלשהי בחוק ההבראה, כדי להחריג מעסיק זר מתחולת החוק. הוראת החוק הינה ברורה והיא חלה על "כל המשלם הכנסה לעובד זר". הוספת סייג השולל את תחולת החוק על מעסיק זר, הינה חקיקתו מחדש של הסעיף ולא איתור פירושו הנכון. לעיתים קו הגבול בין פרשנות הוראה בחוק לבין קביעת הסדר ראשוני חדש בדרך של חקיקה שיפוטית אינו ברור, אולם במקרה הנוכחי דומני כי דבר המחוקק הינו ברור. שינוי ההוראה כך שתסויג ותחול על מעסיק מקומי בלבד הינה התערבות בפעולות החקיקה של המחוקק והסגת גבולו (ראה אהרן [ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה](#) כרך שני 97 (1993)).

12. זאת ועוד, איני סבור שתכלית חוק ההבראה הייתה להטיל היטל רק על מעסיק מקומי. לחוק ההבראה תכליות שונות. אחת מהן הייתה להקטין את התמריץ בהעסקת עובדים זרים, ולעודד העסקת עובדים מקומיים.

הצורך להכביד על מי שמעוניין בהעסקת עובדים זרים התעורר בישראל על רקע המצב בשוק העבודה המקומי. במשך השנים ננקטו פעולות שונות שתכליתן עידוד העסקתם של עובדים מקומיים על פני עובדים זרים. כך, למשל, נקבעו הוראות המתנות העסקת עובדים זרים בהיתרים ([חוק עובדים זרים](#), התשנ"א-1991). בבג"צ [9722/04 פולגת ג'ינס בע"מ נ' ממשלת ישראל](#) [פורסם בנבו] (ניתן ביום 7/12/06) אומר בית המשפט:

מההסדר הנורמטיבי האמור עולה, כי המחוקק לא הכיר בזכותו המוקנית של מעסיק להעסיק עובדים זרים. העסקת עובד זר מותנית בהתרת כניסתו של העובד לישראל - עניין הנתון לשיקול דעת רחב של המדינה במסגרת מדיניות הפיקוח שהיא מפעילה על הנכנסים לתחומה שלא מכח אזרחותם ומעמדם על פי [חוק השבות](#). העסקת עובדים זרים משפיעה ישירות על המדיניות הכלכלית והמשקית של המדינה, וגם בהיבט זה היא מפעילה את סמכותה השלטונית להסדיר תחום פעילות זה ככל שהוא משפיע על שוק העבודה, הכלכלה, והחברה בישראל.

באותו פסק דין אישר בית המשפט את כוחה של הממשלה לקבוע מדיניות לצמצום העסקתם של עובדים זרים (ראה גם בבג"צ [3445/05 מסעדת סושימאי 2004 בע"מ נ' משרד התעשייה המסחר והתעסוקה](#) [פורסם בנבו] (ניתן ביום 19/5/05); בבג"צ [3541/03 א. דורי חברה לעבודות הנדסיות בע"מ נ' ממשלת ישראל](#) [פורסם בנבו] (ניתן ביום 17/5/04)).

דרך נוספת שנקט המחוקק כדי לצמצם את העסקת העובדים הזרים הייתה בהטלת היטל בגין העסקה שכזו. ניסיון לתקוף את החוק ולקבוע כי הינו בטל בהיותו מפלה וסותר אמנות בינלאומיות נדחה בבג"צ [2587/04 בוכריס נ' פקיד שומה חדרה](#) [פורסם בנבו] (ניתן ביום 23/6/05).

13. כפי שניתן לראות מהחיקוקים השונים ומהדיונים בבית משפט, נקודת המבט של המחוקק הינה העובד הישראלי- הוא העומד במוקד הדיון ולמענו נקבעו ההוראות. המחוקק אינו מתעניין בזהותו של המעסיק אלא רק בזהותו של המועסק. לשם קידום התכלית של עידוד העסקת עובדים ישראליים אין כל רבותא האם מדובר במעסיק מקומי או במעסיק זר. זה וגם זה ייהנו מעדיפות אם יעסיקו עובד ישראלי. זה וגם זה נדרשים לקבל היתר להעסקת עובדים זרים, ושניהם נדרשים לשלם היטל בגין העסקתם של העובדים הזרים.

14. משמע, אין בלשון החוק או בתכליתו שום בסיס לטענה כי החוק ביקש לסייג עצמו ולחול רק על מעסיק ישראלי.

אוסף כי קבלת עמדת המבקשת עלולה לפגוע באופן קשה בהשגת תכלית החוק, שהרי העברת פעילות מקומית למעסיק זר אינה משימה מורכבת וכך יוכלו מעסיקים ישראלים להתחמק מהוראות החוק על ידי העסקת קבלני משנה זרים.

#### **מומחיותם של העובדים**

15. המבקשת מוסיפה וטוענת כי העסיקה עובדים מומחים בתחום החציבה והכרייה. עובדים כאלו אין בישראל ועל כן אין בהעסקתם משום פגיעה בעובדים המקומיים. מכאן שלא היה מקום להכביד על העסקתם של העובדים המומחים.

16. גם טענה זו אין לקבל. ראשית אציין כי אין בפני די תשתית ראיתית לקבוע כי כל העובדים שהועסקו הינם מומחים וכי לא ניתן היה להעסיק עובדים מקומיים לביצוע העבודות. שנית, היותם של העובדים מומחים בתחומם רלבנטית על פי הדין לצורך קבלת היתר העסקה, אולם אין לה כל רלבנטיות לתשלום ההיטל.

[בסעיף 44](#) לחוק ההבראה, במסגרת הגדרתו של עובד זר, נקבעה רשימת עובדים שיוחרגו מהוראות החוק. לכל אחד מהחריגים תכלית משלו. חלקם מתייחסים למקצועות מוגדרים, אולם אף אחד מהחריגים אינו כולל הגדרה כללית של עובד בעל מומחיות בתחומו. גם המבקשת לא השכיחה להפנות למקור חוקי כלשהו הפוטר מתשלום היטל את מי שמעסיק עובדים מומחים כלשהם.

#### **האם העובדים הינם עובדים זרים**

17. טענתה האחרונה של המבקשת הינה כי העובדים שהועסקו על ידה אינם בגדר עובדים זרים במובן חוק ההבראה. חוק ההבראה מגדיר עובד זר בדרך של הפניה להגדרת עובד זר [בחוק עובדים זרים](#) (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991 (כיום לאחר תיקוניו – חוק עובדים זרים, התשנ"א-1991). חוק זה מגדיר "עובד זר" כך:

"עובד זר" – עובד שאינו אזרח ישראל, או תושב בה".

[חוק עובדים זרים](#) אינו מגדיר מיהו תושב.

המבקשת מפנה [לסעיף 44\(ב\)](#) לחוק ההבראה הקובע כי "לכל מונח בפרק זה תהיה המשמעות הנובעת לו ב**פקודת מס הכנסה**, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת". על כן מבקשת היא לקרוא לתוך הגדרת תושב את הוראות [סעיף 1](#) לפקודה, לפיה מוגדר תושב כדלקמן:

"תושב ישראל" או "תושב" -

(א) לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

(2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -

(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;

(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת

שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או

יותר; לענין פסקה זו, "יום" - לרבות חלק מיום;

(3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי

פקיד השומה;

[...]

לטענת המבקשת, עובדיה, או לפחות חלקם, שהו בישראל מעל 183 יום ועל כן יש לכלול אותם בהגדרת "תושב" ומכאן שעובדים אלו אינם עובדים זרים.

18. טענה זו נדונה בהרחבה ונדחתה בפסק דינו של כב' השופט אלטוביה [בעמ"ה \(ת"א\) 1061/07](#) **טלרום משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב יפו 5** [פורסם בנבו] (ניתן ביום 27/11/08), ואין לי אלא להצטרף לכל נימוקי בית המשפט שם.

19. אדגיש כי ההפניה ב**סעיף 44** לחוק ההבראה הינה [לחוק עובדים זרים](#), ועל כן עלינו לברר את מושגיו של חוק זה. הוראת ההפניה לפרשנות על פי הפקודה בחוק ההבראה אינה רלבנטית כאשר מבקשים לברר מיהו תושב על פי [חוק עובדים זרים](#) שאינו כולל הפניה שכזו. זאת ועוד, מעצם טיבו עובד זר אינו יכול להיכלל בהגדרת תושב ישראל, שהרי עובד זר הינו מי שנכנס לישראל על פי היתר, שאחרת לא היה רשאי לשהות ולעבוד בישראל על פי הוראות [חוק הכניסה לישראל](#), התשי"ב-1952. הכרה במי שנכנס לישראל בהיתר שכזה כתושב ישראל לצורך הוראות [חוק עובדים זרים](#) מאיינת את הוראות חוק עובדים זרים ואת הצורך במתן היתרים.

20. לבסוף אזכיר כי [פקודת מס הכנסה](#) עצמה מכירה באפשרות שעובד זר, כמוגדר ב[חוק עובדים זרים](#), ייחשב כתושב לצורכי הפקודה (ראה למשל [סעיף 48א'](#) לפקודה), משמע תנאי "תושבות" לצרכי דין אחד אינו עונה בהכרח לתנאי "תושבות" בדין אחר.

### סוף דבר

21. בשים לב לכל האמור דין טענות המבקשת להידחות. הואיל והוסכם כי יראו בבקשה כערעור מס הכנסה משמעות הדבר כי ערעורה של המבקשת על חיובה בהיטל בגין העסקת עובדים זרים נדחה. מאחר שלא הועלו טענות ביחס לדרישות ההיטל שנשלחו למבקשת, הרי שעל המבקשת לשלם את ההיטל כפי שנכלל בדרישות.

המבקשת תשלם למשיב הוצאות הליך זה בסך של 15,000 ₪ סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן היום, כ"ד ניסן תשע"א, 28 אפריל 2011, בהעדר הצדדים.

רון סוקול 54678313-/-

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

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