

בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 9266-03-14 סעד נ' פקיד שומה אשקלון

בפני כבוד השופט גד גדעון

המערער **שלמה סעד**
 ע"י ב"כ, עוה"ד ליאורה ביין אלון

נגד

המשיב **פקיד שומה אשקלון**
 ע"י ב"כ, עוה"ד ירון פנש (פמד"א)

חקיקה שאוזכרה:

- [חוק עובדים זרים, תשנ"א-1991: סע' 1, 44 \(א\)\(6\), יג](#)
[חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952: סע' 2\(א\)\(5\)](#)
[פקודת מס הכנסה \[נוסח חדש\] - לא מרובד: סע' 1, 1\(א\)\(1\), 2\(א\)\(1\), 1\(א\)\(2\), 2\(א\)\(3\), 2\(א\)\(2\), 33א, 34, 36, 164, 167](#)
[כללי מס הכנסה \(נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי\), תשס"ז-2007: סע' 1](#)
[תקנות מס הכנסה \(ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים\), תשל"ז-1977](#)
[תקנות מס הכנסה \(ניכוי מתשלום דמי שכירות\), תשנ"ח-1998](#)
[חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004\), תשס"ג-2003: סע' 1, 44, 44\(ב\), 45, פרק י'](#)
[חוק יישום ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו \(הסדרים כלכליים והוראות שונות\) \(תיקוני חקיקה\), תשנ"ה-1994](#)
[חוק העונשין, תשל"ז-1977](#)
[תקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984](#)
[חוק למניעת הסתננות \(עבירות ושיפוט\), תשי"ד-1954: סע' 1](#)
[חוק מרשם האוכלוסין, תשכ"ה-1965: סע' 1](#)

מיני-רציו:

- * היטל על העסקת עובדים זרים חל על העסקת עובדים זרים שהסתננו לישראל ולא קיבלו היתר עבודה בישראל, אך הם אינם בני הרחקה ומחזיקים ברישיון שהייה זמני.
- * מסים – מס הכנסה – היטל על העסקת עובדים זרים
- * מסים – מס הכנסה – נקודות זיכוי
- * משפט מינהלי – עובדים זרים – העסקת עובדים זרים

ערעור על שומת לפי מיטב השפיטה שהוצאו למערער, אשר העסיק עובדים זרים ללא היתרי העסקה. הערעור מתייחס לחיוב בהיטל על העסקת עובדים זרים שנכנסו לישראל שלא כדין אך אינם בני הרחקה, ומחזיקים ברישיון שהייה זמני.

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור ופסק:

חוק התכנית הבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית - 2004-2003), אין תכליתו אך לצמצם "יבוא" עובדים זרים לישראל אלא לצמצם העסקת עובדים זרים בכלל. אין הבדל בין עובדים שנכנסו לישראל כדין לבין עובדים שהסתננו לישראל, ואין נפקות לסיבה שבגינה הגיעו לישראל. משהוחל ההיטל על העסקת עובדים זרים בעלי היתר עבודה בישראל יש להחילו, מקל וחומר, על העסקת עובדים זרים שהסתננו לישראל ולא קיבלו היתר עבודה בישראל. כל עוד לא הוכרו עובדים באופן רשמי כפליטים, אין להתייחס אליהם ככאלה ואין לפטור את מעסיקיהם מתשלום ההיטל בגין העסקתם. אין לראות אדם שנכנס לישראל שלא כדין, שמוטל עליו צו הרחקה, כאדם שמרכז חייו בישראל הזכאי ליהנות מנקודות הזיכוי הניתנות לתושב ישראל. אין גם לראות במי שהסתנן לישראל והוצא נגדו צו הרחקה, שהותלה באופן זמני, כמי ששווה בישראל ומועסק בה כדין. משלא ניתנו למסתננים אישורי העסקה, אין לראותם כמי שהעסקתם הותרה וכמי שהינם תושבי חוץ זכאים, לעניין נקודות זיכוי.

פסק דין

1. זהו פסק דין בערעור, על שומת המס לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב למערער, לשנים 2008-2011. הוחלט לדחות את הערעור, ולהלן הנימוקים.
2. המערער הוא קבלן כוח אדם, המספק עובדי כפיים למפעלים ולעסקים. בשנות המס הרלוונטיות לערעור, העסיק המערער עובדים מסודן ומארתיראה שנכנסו לישראל שלא כדין (להלן: "**העובדים**"), לצורך ביצוע עבודות שונות במגוון תחומים, לרבות תעשייה, מפעלי בשר, ניקיון, גינון ועוד. יצוין ויודגש, כי לא ניתנו לעובדים היתרי העסקה, לפי [סעיף 1יג לחוק עובדים זרים](#), התשנ"א-1991 (להלן "**חוק עובדים זרים**"), וכולם אווזים ברישיון זמני לשהיה בישראל מסוג 2(א)(5) שהונפק להם בהתאם [לסעיף 2\(א\)\(5\) לחוק הכניסה לישראל](#), התשי"ב-1952 (להלן: "**חוק הכניסה לישראל**"). המערער שילם לעובדים בשנת המס האמורות שכר עבודה (הכנסת עבודה על פי [סעיף 2\(2\) לפקודת מס הכנסה](#)).
3. פקיד השומה הוציא למערער ביום 26/1/14 שומה, על פי מיטב השפיטה, מכח סמכותו לפי [סעיף 167 לפקודה](#), וקבע, כי המערער חייב בתשלום מס בסך 1,217,408 ₪, בתוספת קנס בסך 182,609 ₪, והצמדה בסך 487,708 ש"ח, מן הנימוקים הבאים:
 - א. היטל העסקת עובדים זרים – על פי קביעת פקיד השומה, היה על המערער לשלם היטל העסקת עובדים זרים, בגין השכר ששילם לעובדים, בהתאם להוראות [סעיף 45 לחוק התכנית הבראת כלכלת ישראל](#) (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית 2003-2004), התשס"ג-2003 (להלן: "**חוק ההיטל**").

בהתאם נקבע בצו, גובה ההיטל שעל המערער לשלם – לשנות המס 2008 – 2009 – 10% משכר העבודה ששולם לעובדים; ולגבי שנות המס 2010-2011 – 15% משכר העבודה ששולם לעובדים (ר' פירוט בסעיף 3 ל"פירוט הנימוקים לקביעת השומה בצו" מיום 26.1.2014 – להלן: **"פירוט הנימוקים לקביעת השומה"**).

ב. זקיפת שווי הטבות לעובדים זרים – נקבע, כי מששילם המערער בשנות המס בעבור העובדים ולטובתם, תשלומים בגין ביטוח רפואי, דיור והוצאות נלוות לדיור, ומשזכו להטבות נוספות, אשר בעלותם נשא המערער (ארוחות לעובדים ואירוע לעובדים) (להלן: **"התשלומים"**), היה על המערער לזקוף לשכר העובדים, את שוים של התשלומים, בהתאם להוראת [סעיף 2\(2\)](#) לפקודה.

בהתאם, נקבע בצו, סכום המס הנוסף שהיה על המערער לנכות משכר העובדים הזרים, לאחר זקיפת שווי ההטבות האמורות, על פי אחוז מס ממוצע ובגילום (ר' פירוט בסעיף 4 לפירוט הנימוקים לקביעת השומה).

כן חויב המערער, בתשלום היטל העסקת עובדים זרים, בגין תשלומים אלה (ר' פירוט בסעיף 5 לפירוט הנימוקים לקביעת השומה).

ג. נקודות זיכוי – נקבע, כי העובדים אינם זכאים לנקודות זיכוי, ע"פ הוראות [סעיפים 33א, 34 ו- 36](#) לפקודה, מאחר שהעובדים, אינם באים בגדר המונח "תושב ישראלי" כהגדרתו בפקודה, ו אינם באים גם, בגדר המונח "תושב חוץ זכאי", כהגדרתו [בכללי מס הכנסה \(נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי\)](#), התשס"ז-2007, כנוסחם בתקופה הרלוונטית.

על כן קבע פקיד השומה בצו, את החיובים הנגזרים מביטול נקודות הזיכוי (ר' פירוט בסעיף 6 לפירוט הנימוקים לקביעת השומה).

ד. ניכוי מס במקור – נקבע, כי המערער לא ניכה מס, ולא דיווח כנדרש, על פי [סעיף 164](#) לפקודה, על פי [תקנות מס הכנסה \(ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים, התשל"ז-1977, ועל פי תקנות מס הכנסה \(ניכוי מתשלום דמי שכירות\)](#), התשנ"ח-1998, כמפורט:

בשנות המס 2010 ו-2011 המערער לא ניכה מס במקור מתשלומים, אך נמצא כי הגופים, אשר מהם לא ניכה מס כנדרש הגישו דוחות, ועל כן, חוייב המערער רק בהפרשי הצמדה וריבית, בגין המס שלא ניכה.

המערער לא דיווח, על תשלומים בגין דמי שכירות בשנות המס, מלבד ביחס למצהיר אחד, ולא ניכה את המס בגינם, כמתחייב מהוראות [תקנות מס הכנסה \(ניכוי מתשלום דמי שכירות\)](#), התשנ"ח-1998.

על כן קבע פקיד השומה בצו, כי המערער חייב בניכוי מס בשיעור 35% מתשלומי דמי השכירות ששילם בשנות המס (ר' סעיף 7 לפירוט הנימוקים לקביעת השומה).

בנוסף, חויב המערער בקנס אי-ניכוי, על פי הוראת סעיף 191א לפקודה, בשיעור 15% מהסכומים שלא ניכה, בהעדר הצדק סביר.

4. טענתו העיקרית של המערער היא, כי היטל עובדים זרים, אינו חל ביחס לעובדים, מאחר שאין מדובר ב"עובדים זרים" במובן המשפטי, אלא בפליטים, שיש לראותם כתושבים, כך שכל החיובים שהשית פקיד השומה על המערער בגין אותם עובדים, דינם להתבטל.

לעומת זאת, דעת המשיב היא, כי בגין העסקת עובדים זרים, לרבות מסתננים מאריתראה ומסודן, יש לשלם היטל עובדים זרים מכוח חוק ההיטל, אלא אם הוכרו על ידי הגורמים המוסמכים כפליטים, ובענייננו לא הוכח כי כך היה.

5. המערער העיד לעצמו. מטעם המשיב העיד מר אייל זגורי, ממנה (מפקח ראשי) במשרד פקיד שומה אשקלון, אשר דן בהשגה שהגיש המערער ודחה אותה.

6. חוק ההיטל נחקק בשנת 2003, ומטרתו הכללית, כמפורט [בסעיף 1](#) לחוק, הינה: "... לתקן חוקים שונים, לדחות את תחילתם של חוקים, לבטל חוקים וכן לקבוע הוראות נוספות, במטרה לאפשר התייעלות 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".

המשיב מבסס, את מסקנתו לעניין החיוב בהיטל העסקת עובדים זרים, על [פרק י'](#) לחוק ההיטל שכותרתו היא "היטל על העסקת עובדים זרים". [סעיף 45](#) לחוק ההיטל מטיל על המעסיק חובת תשלום היטל בגין עובדים זרים, כדלקמן:

"(א) מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 20% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששולם בשנת המס (בפרק זה – ההיטל) ואם העובד הזר מועסק על ידו לפי היתר להעסקת עובד זר בענפים אלה יהא שיעור ההיטל כמפורט להלן: בענף החקלאות – 0%, ובענף המסעדות האתניות, בענף התעשייה או בענף הבניין – 15%.

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

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

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

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

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

(3) עובד זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי;

(4) עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ, כהגדרתם בסעיף 75א לפקודת מס הכנסה;

(5) 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;

(6) 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;

(7) 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;

...

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

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

להשלמת התמונה נפנה להוראת סעיף 1 לחוק עובדים זרים, תשנ"א-1991 (כיום, חוק עובדים זרים (העסקה שלא כדין), התשנ"א – 1991, להלן: "חוק עובדים זרים"), המגדיר "עובד זר" על דרך השלילה: "בחוק זה – "עובד זר" - עובד שאינו אזרח ישראל, או תושב בה".

חוק עובדים זרים, איננו מגדיר מיהו תושב.

7. בתי המשפט דנו בעבר בשאלה מיהו תושב לצורך היטל העסקת עובדים זרים, כמפורט להלן:

א. בפסק הדין בע"א 7553/14 רצון נ' מס הכנסה פקיד שומה [פורסם בנבו] (ניתן ביום 6.7.15) דן בית המשפט העליון בערעור, על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט ד"ר א. סטולר), בע"מ 37101-10-11 רצון נ' מס הכנסה – פקיד שומה נתניה [פורסם בנבו] (אוחד עם ערעורים נוספים. פסק הדין ניתן ביום 17.9.14). המערערים שם טענו, כי יש לפרש את חוק ההיטל, כך שההיטל לא יוטל על העסקתם של עובדים זרים שנכנסו לישראל, על פי אשרת עבודה בהתאם לחוק הכניסה לישראל, ונטען, כי אלה נחשבים כתושבי ישראל, כמובנו של מונח זה לפי פקודת מס הכנסה. בית המשפט המחוזי דחה את טענת המערערים שם, וקבע, כי לפי חוק ההיטל, יש לפרש את המונח "עובד זר", בהתאם לחוק עובדים זרים, ולא לפי פקודת מס הכנסה, ושלפי חוק עובדים זרים, עובד זר אינו יכול להיחשב תושב ישראל.

בית המשפט העליון דחה את הערעור, בקובעו: "... באנו לכדי מסקנה כי אין מקום להתערב בפסק-דין של בית המשפט המחוזי. נימוקיו של בית-המשפט מקובלים עלינו במלואם ואנו נותנים להם תוקף כאמור בתקנה 460(ב) [בתקנות סדר הדין האזרחי](#) ... הפרשנות שהציעו [המערערים שם – ג.ג.] מוקשית ואינה מתיישבת עם לשונו של החוק ... נקבע בחוק ההיטל במפורש כי המונח "עובד זר" יפורש בהתאם [לחוק עובדים זרים](#) ... יוער כי נקבע בחוק כי מונחים יפורשו לפי הפקודה, אך זאת 'אלא אם נאמר במפורש אחרת' ... בענייננו כאמור נאמר במפורש אחרת. אין אפוא רלוונטיות לענייננו להוראות הפקודה, במיוחד בשים לב לכך שכידוע משמעותו של מונח – לרבות של המונח "תושב ישראל" – יכולה להיות שונה בחוקים שונים, בהתאם להקשרו של המונח ובהתאם לתכליותיהם ..." (ס' 2 לפסק הדין).

ב. [בה"פ \(מח' חי'\) 35693-12-09 China Civil Engineering Construction Corporation](#)

Corporation נ' פקיד שומה חיפה [פורסם בנבו] (ניתן ביום 28.4.11), נדונה גם כן, שאלת תחולת ההיטל, ביחס לעובדים זרים שנכנסו לישראל על פי אשרת עבודה, והועסקו בישראל על ידי חברה זרה. בית המשפט (כב' השופט ר. סוקול) דחה את טענת המערערת, וקבע, כי את המונח עובד זר, יש לפרש לפי [חוק עובדים זרים](#), ולא לפי [פקודת מס הכנסה](#). כן קבע כי: "... 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 הוראת [חוק עובדים זרים](#) מאיינת את הוראות חוק עובדים זרים ואת הצורך במתן היתרים" (ס' 19 לפסק הדין).

ערעור שהוגש על פסק הדין האמור לבית המשפט העליון, נמחק, לאחר שהמערערת שם חזרה בה בהמלצת בית המשפט מערעורה [ע"א 4508/11 China Civil Engineering Construction Corporation נ' פקיד שומה חיפה [פורסם בנבו] (ניתן ביום 6.11.13)].

ג. [בעמ"ה \(מח' ת"א\) 1061/07](#) טלרס משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה ת"א-יפו 5 [פורסם בנבו] (ניתן ביום 27.11.08) דן בית המשפט (כב' השופט מ. אלטוביה), בשאלת פרשנות המונח "תושב" שבחוק ההיטל, בהקשר של עובדים אזרחי מדינה זרה שנכנסו לישראל, על פי אשרת עבודה, בהתאם [לחוק הכניסה לישראל](#), ופסק, כי: "חוק ההיטל מגדיר את העובד הזר אשר בגין העסקתו מוטל ההיטל באמצעות הוראת הפניה [לחוק עובדים זרים](#). לפיכך, יש לבחון מיהו 'עובד זר' על פי הגדרתו [בחוק עובדים זרים](#), תוך בחינת כל רכיבי ההגדרה כ'מקשה אחת' במסגרת חוק עובדים זרים. עובד זר זה אינו תושב ישראל לעניין חוק ההיטל, אף אם יש לראות בו תושב על פי הפקודה" (בפסקה האחרונה לפסק הדין). עוד נאמר שם, כי פרשנות אשר מכילה חזקת תושבות על כל עובד זר השווה בישראל 183 ימים ויותר באותה

שנת מס, תשמוט את הבסיס לחיובו של מעסיקו בהיטל, ותסכל, את כוונת המחוקק.

8. הערעור דנא מתייחס לחיוב בהיטל על העסקת עובדים זרים, אשר נכנסו לישראל, שלא על פי [חוק הכניסה לישראל](#), אך לעת הזו, אינם בני הרחקה מישראל, ומחזיקים ברישיון זמני לשהייה בה. זאת, להבדיל מהפסיקה שנסקרה לעיל, אשר עסקה בחיוב בהיטל על העסקת עובדים זרים שנכנסו לישראל כדין, ע"פ אשורות עבודה בהתאם [לחוק הכניסה לישראל](#).

עובדה שאינה נתונה במחלוקת היא, כי משנת 2007, נכנסו לישראל עשרות אלפי אנשים שמוצאם ממדינות אפריקה, ובעיקר, מאריתריאה ומסודן. אלה נכנסו לישראל "לא... שלא דרך תחנת גבול... לפי [חוק הכניסה לישראל](#)", כלשון [סעיף 1 לחוק למניעת הסתננות \(עבירות ושיפוט\)](#), תשי"ד-1954 (להלן: "[החוק למניעת הסתננות](#)") ועל כן עונים להגדרת "מסתננים", שבאותו סעיף.

על הסיבות להגעתם לישראל, אמר בית המשפט העליון: "[מי הם אותם "מסתננים"? מדוע עשו את דרכם לישראל? בעתירה שבפנינו שבה ומתגלה המחלוקת העקרונית הנטושה בין המדינה לבין העותרים בשאלת זהותם של המסתננים ובשאלת המניע העיקרי להגעתם לישראל - מציאת עבודה ושיפור רמת החיים, כטענת המדינה; או מציאת מקלט מפני הסכנה שנשקפת לחייהם ולשלמות גופם במדינות מוצאם, כטענת העותרים... התמונה האמיתית בדבר זהותם של המסתננים היא וודאי מורכבת מזו שמבקש כל צד להציג. לצד המניע הכלכלי שניתן להניח כי הניע רבים מהמסתננים להגיע דווקא למדינת ישראל, לא ניתן לדחות כלאחר יד את הטענות בדבר הימלטות מן הסכנות שנשקפו להם בארצם"](#) [\[בג"ץ 8425/13 איתן מדיניות הגירה ישראלית ואח' נ' ממשלת ישראל ואח'\]](#) (פורסם בנבו) (ניתן ביום 22.9.14; להלן: "[בג"ץ איתן](#)"), בסעיפים 30-31 לפסק דינו של השופט ע. פוגלמן; ור' גם [בג"ץ 7146/12 נג'ט סרג' אדם ואח' נ' הכנסת ואח'\]](#) (פורסם בנבו) (16.9.13; להלן: "[בג"ץ אדם](#)"), בס' 8 לחוות הדעת של השופט ע. פוגלמן.

מדינת ישראל, אינה מרחיקה, את נתיניהן של אריתריאה ושל צפון סודן לארצותיהם. נתיניה של צפון סודן, אינם מורחקים לארצם, בשל קשיים מעשיים, הנובעים מהיעדר יחסים דיפלומטיים עם מדינה זו. לעומת זאת, בשל המצב באריתריאה, המדינה נוקטת כלפי נתיניה, מדיניות של "אי-הרחקה זמנית". זאת, בהתאם לעיקרון של המשפט הבינלאומי המנהגי, שלפיו, אין להרחיק אדם, למקום שבו נשקפת סכנה לחייו או לחירותו – עיקרון המעוגן בסעיף 33 לאמנה הבינלאומית בדבר מעמדם של פליטים משנת 1951 (להלן: "[אמנת הפליטים](#)").

אי-ההרחקה ננקטת, על בסיס השתייכות קבוצתית, ללא בדיקת זכאות פרטנית למקלט, לפי אמנת הפליטים (ר' [בג"ץ איתן](#), בס' 32 לפסק דינו של כב' השופט פוגלמן; ובג"ץ [אדם](#), בפסקה 8 לפסק דינו של כב' השופט פוגלמן).

כתוצאה מן האמור, ממשיכים המסתננים לשהות בישראל, וניתן להם רישיון זמני לשהייה בישראל, בהתאם [לסעיף 2\(א\)\(5\) לחוק הכניסה לישראל](#), שמשמעו: "[רישיון זמני לשיבת](#)

ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה."

כיום, הוגשו כבר בקשות פרטניות, על ידי רוב המסתננים, להכרה בהם כפליטים. עם זאת, קצב הטיפול בבקשות הוא נמוך, ועד כה התקבלו בקשות בודדות בלבד [ר' [בג"ץ 8665/14 טשומה נגה דסטה ואח' נ' הכנסת ואח' \(פורסם בנבו\) \(ניתן ביום 11.8.15\)](#), בס' 3 לפסק דינה של כב' השופטת א. חיות].

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

על הרקע המתואר לעיל, חלוקים הצדדים בשאלה האם לגבי העסקת העובדים שהסתנו לישראל, והם אינם בני הרחקה, חל חיוב בהיטל העסקת עובדים זרים לפי חוק ההיטל.

9. במסגרת **ע"מ (ב"ש) 58167-12-12 ג. ארזים ניהול ותפעול בע"מ נ' פקיד שומה אילת (פורסם בנבו) (ניתן ביום 28.10.14; להלן: "עניין ארזים")**, נבחן ההיטל, ביחס להעסקת עובדים שהסתנו לישראל שלא כדין, והשוהים בישראל, בהתאם לאשרת השהייה על פי **סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל** – בדומה לערעור דנא.

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

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

הדברים – השוהה

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

לפסק הדין).

בית המשפט סבר, כי המסקנה עולה גם מתוך הוראת ס"ק [44\(א\)6](#) לחוק עובדים זרים שלשונה: "עובד זר שנעברה נגדו עבירה לפי סעיף 203א לחוק העונשין, התשל"ז – 1977, או עבירות נלוות, השווה במקלט לקרבנות סחר בתל אביב-יפו, והעובד, במשך שהותו במקלט האמור".

נקבע, בהקשר זה: "מטעמים הומניטריים קבע המחוקק כי על אף היות אלה 'עובד זר' – כהגדרתו הכוללת ברישא לסעיף... ימועט אותו מסתנן ועובד זר מתחולת הוראות ההיטל.. מיעוט זה, שמיעט המחוקק את המסתננים שהיו קורבנות לעבירות הנ"ל לא רק שמתוך ההן הוא משמיע את הלאו, אלא שקובע הוא את 'ההן' ואת 'הלאו' מפורשות. דהיינו, על אף הגדרתו והיותו 'עובד זר' – ימועט עניינו שלו, עניינו שלו מהוראת ההיטל הכללית לעניין מעסיקים עובדים זרים. למותר לציין כי אילו ראה המחוקק לנכון לפניו להחריג את כלל ציבור העובדים הזרים, והמסתננים השוהים בישראל באשרות 2(א)5, לא היה נזקק המחוקק לאותה החרגה ספציפית לגבי עובדים זרים ספורים שהמר גורלם והיו קרבנות לאותן העבירות במהלך הסתננותם" (ס' 10 לפסק הדין).

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

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

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

להשלמת התמונה, אזכיר את פסק הדין [בע"מ \(ב"ש\) 53151-01-12 ישרוטל ניהול מלונות \(1981\) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה אילת \[פורסם בנבו\] \(ניתן ביום 28.5.13\)](#), שם דחה כב' הנשיא י. אלון את הטענה, כי יש לראות בכל המסתננים שמוצאם מסודן ומארתריאה, פליטים, על המשתמע מכך, לרבות זכותם הנטענת לגור בישראל ולעבוד בה, והוצאתם מגדר העובדים הזרים, אליהם מתייחסות הוראות חוק ההיטל [\[חוק עובדים זרים\]](#), והורה לבחון

באופן פרטני, ביחס לכל אחד מהעובדים, אם הוכר כפליט, באופן פוזיטיבי על ידי המדינה (סי' 29 בפסק הדין).

11. במסגרת הערעור דנא טען המערער, בין היתר, כי מעמד העובדים אליהם התייחס הערעור, הינו כשל פליטים שלא חל עליהם ההיטל. לטענתו, ההיטל לא נועד לחול, על עובדים שהסתננו לישראל, ואינם בני הרכקה כיום, אלא רק על עובדים זרים שהובאו לארץ בהיתר. עוד טען, כי העובדים הינם תושבי ישראל, נוכח ההוראה הרלוונטית בפקודה, ועל כן, לא חל עליהם ההיטל.

המערער הוסיף וטען, כי המדינה הטעתה מעסיקים ובהם המערער, בכך שלא פרסמה מראש, כי על מעסיקים שיעסיקו את המסתננים, לשלם היטל בגין העסקתם.

12. דין טענת המערער לפיה מעמדם של העובדים, הינו כשל פליטים - להידחות, משלא הוכיח כי מתקיימים, בכל אחד מהם, התנאים המזכים במעמד שכזה.

"פליט" מוגדר באמנת הפליטים, אליה הצטרפה מדינת ישראל, כמי שנמצא מחוץ לארץ אזרחותו, בשל, "... פחד מבוסס להיות נרדף מטעמי גזע, דת, אזרחות, השתייכות לקיבוץ חברתי מסוים או להשקפה מדינית מסוימת, ואיננו יכול להיזקק להגנתה של אותה ארץ או אינו רוצה בכך בגלל הפחד האמור..." (אמנת הפליטים סימן א' סעיף א(2)).

כדי לזכות בהכרה כפליט, "...אדם נדרש להגיש למדינה המארחת – המדינה שאליה הגיע מארץ מוצאו – בקשה למקלט (בחלק מן המדינות בקשות למקלט מוגשות אל נציבות האו"ם לפליטים, ובאחרות הן מוגשות ישירות לרשות ממשלתית האמונה על התחום" (בג"ץ 7385/13 איתן המוזכר לעיל, בסעיף 33 לפסק דינו של כב' השופט ע. פוגלמן).

כל שהציג המערער לעניין זה, הם 11 אישורים לגבי עובדים שונים, משנת 2008, מטעם מתאם משרד האו"ם, בנציגות האו"ם לפליטים בישראל, אשר תוקפם, למשך ששה חודשים מיום הוצאתם, ולפיהם, כל אחד מהעובדים להם ניתנו האישורים, "...מחפש מקלט מדיני ונמצא בחסות הנציב העליון לפליטים של האו"ם בישראל, בהמתנה להחלטה בנושא מעמדו", וכן, תשעה צווים לשחרור ממשמורת, מטעם ממונה ביקורת גבולות במשרד הפנים, בהתייחס לעובדים שונים, המורים על שחרור אותם עובדים בתנאים שנקבעו בצווים. זאת, על אף שהמערער העסיק מאות עובדים: 287 עובדים בשנת 2008, 414 עובדים בשנת 2009, 560 עובדים בשנת 2010 ו-1,065 עובדים בשנת 2011 (סעיף 5 לתצהיר מטעם המשיב).

מכל מקום, אין מדובר באישורים, העשויים ללמד, כי עובד כלשהו הוכר פוזיטיבית, כפליט או מבקש מקלט. מאז הגשת הבקשות שהוצגו, חלפו למעלה משבע שנים, ולא הוצג מידע עדכני לגביהן. כמו כן, ידוע, כי בעבר, רישום וזיהוי המסתננים, התבצע על ידי נציגות נציבות הפליטים של האו"ם בישראל, ולא נבדקו בקשות פרטניות, כאשר בהמשך, בחודש יולי 2009, החל בהליך הבדיקה, והמסתננים נדרשו להגיש בקשת מקלט פרטנית. בקשות כאלה, לא הוצגו ע"י המערער. המערער העיד, כי אינו יודע האם בקשת המקלט של מי

מעובדיו אושרה. לדבריו, ידוע לו באופן כללי שחלק מבקשות המקלט, נדונו ונדחו (עמ' 6 לפרו', ש' 6-13).

13. המערער הוסיף וטען בהקשר זה, כי יש לראות את העובדים, מבקשי המקלט, כפליטים, הן מכיוון שהמדינה מתחמקת, מזה תקופה ארוכה, מלדון בבקשות (אם בשל ההגנה הקבוצתית הכללית שניתנה, ואם בשל קצב הטיפול בבקשות המקלט הפרטניות). והן, מכיוון שהשכל הישר מלמד לסברתו, כי העובדים הינם פליטים, נוכח המצב השורר במדינותיהם. כמו כן, לטענתו, הספק במעמד המשפטי של העובדים, מצדיק לנהוג עמם לקולא, ולהחיל עליהם את כל ההוראות שהמדינה מחויבת להן, לפי האמנות הבינלאומיות, כאילו היו פליטים, לרבות אי החלת אמצעים מגבילים שהוטלו על העסקת זרים, לשם הגנת שוק העבודה בארץ.

סבורני, כי אין לקבל טענות אלה של המערער.

הנהנים מהגנה זמנית, אינם זוכים לזכויות מלאות, הניתנות למי שהוכר כפליט. גם בית המשפט העליון קבע, כי "יש להדגיש ולהבחין כי אין מדובר בהגנה קולקטיבית שמשמעותה כי כל אחד מחברי הקבוצה נהנה ממעמד פליט בהיעדר ראיות לסתור, שכן לשם כך נדרשת קביעה פוזיטיבית של המדינה, קביעה שלא נעשתה על ידי מדינת ישראל ... לרוב, הנהנים מהגנה זמנית אינם זוכים לזכויות מלאות הניתנות למי שהוכר כפליט. מטרתה של ההגנה, כשמה כן היא, זמנית, ואין מטרתה לאפשר השתקעות במדינה הקולטת" (בג"ץ אדם המוזכר לעיל, בפסקה 9 לחוות הדעת של כב' השופטת ע' ארבל; ור' גם [ע"מ 8908/11 נסנט ארגיי אספו ואח' נ' משרד הפנים](#) [פורסם בנבו] (ניתן ביום 17.7.12), בפסקאות 17-30).

אין יסוד להנחה, כי כל אדם המבקש מקלט במדינה, יוכר ככזה. הטענה בדבר אי-הטיפול בבקשות המקלט, איננה עניין לבירור בהליך זה, וודאי, כאשר המערער כלל לא הוכיח כי מדובר בעובדים, אשר הגישו בקשות מקלט פרטניות. סבורני, כי כל עוד לא הוכרו אותם עובדים באופן רשמי ומחייב כפליטים, אין להתייחס אליהם כפליטים, ואין לפטור את מעסיקהם מתשלום ההיטל בגין העסקתם.

14. עוד, לטענת המערער, חוק ההיטל אינו מכוון לעובדים נושא הערעור, שכן בעת שחוקק, בשנת 2003, טרם ההסתננות מסודן ומאירתא. לטענתו, תכליתם של [חוק עובדים זרים](#) ושל חוק ההיטל, בעת שנחקקו, היתה, הסדרת העסקתם של עובדים שהגיעו ארצה כדין, מרצונם, באמצעות גורמי תיווך, ושל מסתננים שאינם מבקשי מקלט או פליטים. על כן, לטענתו, החוקים אינם רלוונטיים, למסתננים שהינם מבקשי מקלט, אשר לטענתו, הגיעו לישראל בעיקר, בשל היותה מדינה האמונה על זכויות אדם.

דין הטענה להידחות. תכליתו של חוק ההיטל היא, להעניק תמריץ שלילי להעסקת עובדים זרים, באמצעות ייקור העסקתם, כך שיצומצם הפער בין עלויות העסקה של עובד זר, לבין עלויות העסקת עובד ישראלי, וזאת, נוכח ההשפעה השלילית של העסקת עובדים זרים על שוק העבודה בישראל, לדעת המחוקק. כך עולה, בין היתר, מדברי ההסבר להצעת חוק

התכנית להבראת כלכלת ישראל, תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004, התשס"ג-2003, ולתיקונים השונים לחוק, כדלקמן:

"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" (ה"ח הממשלה 25, כ"ח בניסן התשס"ג, עמ' 350):

"בפרק י' לחוק התכנית הכלכלית נקבע כי בשל העסקתו של עובד זר ייגבה מן המעסיק היטל בשיעור 8% מסך כל ההכנסה של העובד הזר ששילם בשנת מס. גם לאחר הטלת ההיטל האמור נותרה עלות העסקת עובד זר נמוכה באופן משמעותי מעלות העסקת עובד ישראלי. נוכח הגידול המתמיד במספר דורשי העבודה ובקצבאות שאלה מקבלים מהמוסד לביטוח לאומי, קיים צורך לצמצם את הפער בין עלויות ההעסקה כאמור, כדי לשפר את סיכוייהם של דורשי העבודה הישראלים להשתלב בשוק העבודה. לפיכך, מוצע לתקן את חוק התכנית הכלכלית ולקבוע כי שיעור ההיטל בשל העסקת עובד זר יועלה" (ה"ח הממשלה 64, ח' בחשוון התשס"ד, עמ' 146).

"בהתאם למדיניות הממשלה המבקשת לייקר את עלות העסקת עובד זר, מוצע לקבוע כי ההיטל על עובדים זרים הקבוע כיום בחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל ... יועלה ויעמוד על ..." (ה"ח הממשלה 260, ח' בחשוון התשס"ז, עמ' 50).

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

בית המשפט העליון עמד בפסיקתו, על התכלית האמורה:

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

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

אכן, חוק ההיטל נחקק בשנת 2003, בטרם נאלצה מדינת ישראל להתמודד, עם סוגיית מבקשי המקלט במלוא העוצמה, אלא שההקשר ההיסטורי, אינו חזות הכל, ונכון לפרש את ההוראות הרלוונטיות לענייננו, על רקע תכלית החוק, כפי שהובאה לעיל.

בניגוד לטענת המערער, אין תכליתו של חוק ההיטל אך לצמצם "יבוא" של עובדים זרים לישראל אלא תכליתו היא לצמצם העסקת עובדים זרים בכלל, על מנת להגן על עובדים תושבי ישראל ואזרחיה. סבורני, כי לעניין זה, אין הבדל בין עובדים אשר נכנסו לישראל

כדין, לבין עובדים אשר הסתננו לישראל, ואין גם נפקות, לסיבה אשר בגינה הגיעו לישראל מתחילה.

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

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

על פני הדברים נראה כי יש ממש בטענה, לפיה, כל עוד המדינה אינה מגרשת את המסתננים, יש לאפשר להם לחיות ולהתפרנס בכבוד. עם זאת, ההיטל אינו מוטל על העובדים, אלא על המעסיקים, על מנת ליצור למעשה, אפליה מתקנת לטובת העובדים הישראליים.

טענתו האמורה של המערער, עשויה אולי, אם יקבל אותה המחוקק, להצדיק החרגת העסקת הזרים שאינם בני ההרכקה, מתחולת חוק ההיטל, אך אין בה להצדיק פרשנות, החורגת מלשונו של החוק ומתכליתו.

15. כאמור, סבור המערער, כי יש לראות את העובדים כתושבי ישראל, משמתקיימים בהם, לטענתו, מבחני הפקודה לעניין תושבות.

סבורני כי יש לדחות גם טענה זו - כאמור, ההיטל חל על העסקת עובד זר (ככל שאינו כלול בחריגים להטלת ההיטל). עובד זר, הוא עובד שאינו אזרח ישראל או תושב בישראל. כפי שנקבע בפסיקה שנסקרה לעיל, ובייחוד בפסיקת בית המשפט העליון בעניין **רצון**, את התושבות יש לבחון לפי **חוק הכניסה לישראל**, בהקשרו הכולל, עם פרשנות ותכליות חוק ההיטל **וחוק עובדים זרים**. לפיכך הנני מצטרף, בכל הכבוד, לנימוקי כב' הנשיא י. אלון אשר פורטו בפסק הדין בעניין **אריזם**.

מבחינה לשונית, נכלל בהגדרת "עובד זר", כל עובד שאינו אזרח ישראל או תושב בה. בענייננו מדובר בנתינים זרים שאינם בני הרכקה, נכון לעת הזו, הנמצאים בישראל מכוח "רישיון זמני לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרכקה – עד ליציאתו מישראל או הרכקתו ממנה". משמע, מדובר במי שנכנסו לישראל שלא כדין, ומורשים להימצא באופן זמני בישראל, כאשר תלוי ועומד נגדם צו הרכקה מישראל.

סעיף 1 לחוק למניעת הסתננות, מגדיר מסתנן כ"מי שאינו תושב כמשמעותו בסעיף 1 לחוק **מרשם האוכלוסין**, התשכ"ה-1965, שנכנס לישראל שלא דרך תחנת גבול שקבע שר הפנים לפי סעיף 7 לחוק **הכניסה לישראל**". המונח "תושב", מוגדר בסעיף 1 לחוק **מרשם האוכלוסין** כ"מי שנמצא בישראל כאזרח ישראלי או על פי אשרת עולה או תעודת עולה, או

על פי רשיון לישיבת קבע". כמו כן, ממשיך הסעיף וקובע, כי "לענין חוק זה יראו כתושב גם אדם אחר הנמצא כחוק בישראל, אך לא יראו כתושב את מי שנמצא בה על פי רשיון לישיבת מעבר או לישיבת ביקור או על פי דרכון-חוץ דיפלומטי". העובדים בהם עוסק הערער, אינם מקיימים אפוא, את התנאים הדרושים כדי להיחשב תושבים.

16. כאמור, טען המערער, כי המדינה הטעתה אותו ומעסיקים אחרים, בכך שלא הודיעה מראש, כי העסקת מבקשי המקלט כרוכה בתשלום היטל, וכתוצאה מכך נגרם נזק לכל מי שהעסיק עובדים אלה ולא תמחר את ההיטל, בחישוב שכרם.

סבורני, כי אין לקבל טענה זו. מעבר לכך שנוכח האמור לעיל, לא נדרשה המדינה לפרסם הוראה המבהירה את הוראות החוק הרלבנטיות, הרי שבנסיבות, בהעדר הוראה המרחיבה את מבקשי המקלט לעניין ההיטל, הרי ככל שמעסיקי מבקשי המקלט רצו להבהיר את העניין, היה עליהם לפנות באופן רשמי, בשאלה מפורשת, לגורם מוסמך ברשות המסים, ולקבל תשובה מוסמכת.

אפשר, כי לא בכדי, נמנעו מעסיקים מבירור העניין אצל הרשות.

נטען בסעיף 7 לתצהיר המערער: "...הגם שהתייעצתי משפטית טרם העסקת העובדים ונאמר לי כי החוקים שבשלם חויבתי בהיטלים אינם מוחלים עפ"י דין על פליטים...". מעבר לכך שהדברים נאמרו באופן כללי וסתמי, והמערער לא טרח לפרט, כיצד, ואצל מי ביצע את הבירור, הרי שתמוה, מדוע סמך על התשובה שניתנה לו לטענתו, כאשר היא מתייחסת לפליטים, ולמערער כאמור אין אסמכתא לכך שמדובר בפליטים.

17. על פי הוראות [סעיפים 34 ו-36 לפקודת מס הכנסה](#), זכאי תושב ישראל לשתי נקודות זיכוי ובנוסף, ל-0.25 נקודת זיכוי בגין הוצאות נסיעה, בחישוב המס על הכנסתו.

לפי [סעיף 1 לפקודת מס הכנסה](#), "תושב ישראל" או "תושב", הוא :

- "(א) לגבי יחיד – מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:
- (1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:
 - (א) מקום ביתו הקבוע;
 - (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;
 - (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;
 - (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;
 - (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;
 - (2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -
 - (א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
 - (ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;
- לענין פסקה זו, "יום" - לרבות חלק מיום;
- (3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה
 - (4) ...
 - (ב)..."

לטענת המערער, לעניין נקודות הזיכוי, יש לבחון את תושבותם של העובדים, לפי [סעיף 1 לפקודת מס הכנסה](#). העובדים שוהים בישראל ברציפות מעל 183 ימים בכל שנה, ועל כן, עונים על תנאי ס"ק [1\(א\)\(2\)\(א\)](#): "[חזקה שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל \(א\) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר](#)". לטענת המערער, אף המבחן שבס"ק [1\(א\)\(1\)](#) מתקיים בעובדים, שכן, חלפו מס' שנים מאז כניסתם לישראל, הם יושבים בישראל מבלי אפשרות להרחיקם, ובשנים שחלפו הם גרו, עבדו וניהלו עסקים בישראל. לכן, לטענתו, יש להעניק להם 2.25 נקודות זיכוי.

לחלופין, טען המערער, כי ככל שהעובדים אינם תושבים, הרי הם מקיימים, את הגדרת "תושב חוץ זכאי", לפי [כללי מס הכנסה \(נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי\)](#), התשס"ז-2007, כנוסחם בתקופה הרלוונטית. [סעיף 1](#) לכללים אלה, מתיר חישובן של נקודות זיכוי לתושב חוץ ששהה ועבד בישראל כדין. נטען, כי בהיות מדינת ישראל צד לאמנת הפליטים, בהתקיים חזקת ההתאמה, בהינתן עמדתה העקבית של מדינת ישראל הרואה עצמה מחויבת בהוראות האמנה, ונוכח הודעת המדינה כי לא תאכוף איסור העסקתם של מבקשי המקלט – הרי שהעסקת עובדים אלה היא כדין, ועל כן הם זכאים לנקודות זיכוי. חיזוק לכך מוצא המערער בפסיקת בתי המשפט, אשר הכירה בזכאותם של מבקשי המקלט לעבוד למחיתם, ובזכויותיהם הנובעות מעבודה.

המערער הוסיף, כי יש להחיל על העובדים את ההוראות לעניין נקודות הזיכוי גם מהטעם, כי תכליתן הינה גם תכלית חברתית, ולא פיסקלית גרידא.

18. סבורני, כי אין לקבל טענות אלה.

יצוין ויודגש, כי המערער כלל לא הוכיח בראיות, כי מרכז חייהם של העובדים היה בישראל, בשנים אליהם מתייחס הערעור. לא הובאו כל ראיות, לעניין קשרי המשפחה של העובדים, קשריהם החברתיים באותה תקופה, ומכלול העניינים הכלכליים שלהם באותה תקופה. אזכיר גם, כי התקופה אליה מתייחס הערעור, החלה סמוך למדי לתחילת גל ההסתננות, וברי, כי באותה עת, לא ניתן היה לראות בישראל, את מקום מגורי הקבע של העובדים, אשר ישבו בה אז זמן קצר למדי.

אכן, באופן מכליל, אוכלוסיית המסתננים עומדת ועמדה גם אז, לכאורה, בחזקת הימים הקבועה בסעיף [1\(א\)\(2\)](#) פקודה. עם זאת, החזקה שמרכז חייהם הוא בישראל ניתנת לסתירה, ע"פ הוראת [ס' 1\(א\)\(3\)](#) לפקודה שצוטט לעיל.

דעתי, כי אין לראות לענייננו, אדם שנכנס לישראל שלא כדין, אשר מוטל עליו צו הרחקה ממנה, כאדם אשר מרכז חייו בישראל. רישיון השהייה מסוג 2(א)(5), אשר ניתן למסתננים הוא זמני מטבעו. על פי הסטטוס של אותם עובדים, וכל עוד לא הוכרו באופן רשמי כפליטים, הימצאותם בישראל היא זמנית, והגם שהיא עשויה להימשך זמן רב, הרי שאם לא יוכרו כפליטים, יידרשו בסופו של דבר לעזוב את המדינה.

נקודות הזיכוי, הן בגדר הטבת מס הניתנת על ידי המדינה באופן בסיסי לתושביה, במסגרת יחסי הגומלין המתקיימים בין המדינה לבין התושבים, מסגרת אשר אינה מתקיימת ביחס

לזרים, אלא בתנאים הקבועים בכללים, לעניין תושב חוץ זכאי. בנוסף, הענקת נקודות זיכוי למסתננים, תוך ראייתם כתושבים לעניין הפקודה, תהווה תמריץ חיובי להגעתם ולניסיונם להשתקע בישראל, וכפי שנאמר לעיל, תוצאה שכזו מנוגדת לחלוטין למדיניות מדינת ישראל, ולפעולות הננקטות, במסגרת ההתמודדות עם תופעת ההסתננות.

19. אשר לטענה החלופית בדבר היות כל אחד מהעובדים בגדר "תושב חוץ זכאי", לפי [כללי מס הכנסה \(נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי\)](#) –

על פי הכללים, תושב חוץ זכאי הוא "מי ששהייתו בישראל ... והעסקתו בישראל ... מותרות על פי דין".

על פני הדברים, קשה להכיר במי שהסתנן לישראל, והמדינה, לא רק שלא התירה באופן רשמי וחיובי את שהייתו והעסקתו בה, אלא אף הוציאה נגדו צו הרחקה, שהותלה באופן זמני, כמי ששוהה בישראל ומועסק בה כדין.

כאמור, המסתננים מחזיקים ברישיון מסוג 2(א)(5), שהוא: "רישיון זמני לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה".

בדברי ההסבר להצעת [חוק הכניסה לישראל](#) (תיקון מס' 8), התשס"א-2000 (ה"ח 2931, א' בחשוון התשס"א, עמ' 110) הוסבר, כי: "כיום שוהים שלא כדין בישראל, שהוצא נגדם צו גירוש ואינם מוחזקים במשמורת ממשיכים לשהות בישראל עד לגירושם או יציאתם מן הארץ שלא על פי רישיון ישיבה כדין. מוצע, לפיכך, לייחד במסגרת רשיונות הישיבה האמורים בסעיף 2 [לחוק הכניסה לישראל](#) ..., רישיון ישיבה מיוחד למי שהוצא נגדו צו הרחקה. הרישיון יהיה זמני מטבעו, וינתן למי ששוחרר בערובה לפי החוק המוצע, ולתקופת השחרור בערובה. רישיון גישור (BRIDGING VISA) מקובל במדינות שונות, ונועד להגשים את לשון החוק ותכליתו, שכל שהייה בישראל תהיה על סמך רישיון ישיבה כדין".

הענקת הרישיון הזמני על ידי המדינה, בין היתר משיקולי רישום ומעקב, אינה מהווה הכרה מצד המדינה, בחוקיות שהייתם של המסתננים בישראל. אדרבא, רישיון זה מוענק, כאמור, למי שמלכתחילה נכנסו לישראל שלא כדין, ונמצאים בה בלא רישיון ישיבה, והוא מהווה, כאמור בדברי ההסבר, רישיון גישור עד להרחקתם.

סבורני, כי לעניין הכללים, אין לראות את העובדים כמי שמועסקים בישראל כדין. לעובדים לא הונפקו היתרי העסקה לפי [חוק עובדים זרים](#), וחרף ההכרה בפסיקת בתי המשפט בזכותם של המסתננים לעבוד בישראל לשם כלכלתם הבסיסית – אין לראות במדיניות אי – האכיפה, בה נוקטת המדינה, כמתן אישור העסקה למסתננים. אזכיר גם לעניין זה, את דברי בית המשפט העליון הנכבד: "נראה כי עמדת המדינה שפורטה לעיל, לפיה אין להעניק אישורי עבודה, לצד האמירה כי בשלב זה לא ינקטו פעולות כנגד מעסיקים, יש בה משום איזון ראוי בהתחשב במציאות הקשה והרגישה שנוצרה" ([בג"ץ 6312/10](#) בעניין קו לעובד המוזכר לעיל).

- העיקר לענייננו, כי לא ניתנו למסתננים אישורי העסקה, ועל כן, אין לראותם, כמי שהעסקתם הותרה על פי דין, וכמי שהינם תושבי חוץ זכאים, לעניין נקודות זיכוי.
- אשר על כן, אין להתערב בחיוב שנקבע בצו, הנגזר מביטול נקודות הזיכוי לעובדים.
20. המערער טען, כי גם אם יש מקום לזקיפת שווי התשלומים שנועדו לכיסוי הוצאות העובדים, הרי שבהיותם זכאים ל-2.25 נקודות זיכוי, לא חב אף עובד במס הכנסה, ועל כן, דין החיובים בגין תשלומים אלה, להתבטל לחלוטין, לרבות החיוב בהיטל בגינם.
- יצוין, כי המערער לא חלק, בתצהירו או בסיכומיו, על עצם זקיפת שווי התשלומים. נמצא, כמפורט לעיל, כי העובדים אינם זכאים ל-2.25 נקודות זיכוי מאחר שאינם תושבים, ועל כן, אין לקבל את טענתו האמורה של המערער.
21. המערער תקף כאמור, גם את חיובו בגין דמי שכירות למגורי העובדים, בניכוי במס במקור בשיעור 35%, וטען, כי כל המשכירים שילמו מס בגין הכנסותיה, או שהם פטורים ממס, וכי המשיב כבר זקף, את תשלומי דמי השכירות כשכר עבודה.
- לטענת המערער, הוא שילם דמי שכירות במקום העובדים ועבורם, ולכן, לא חלה עליו חובה לנכות מס במקור, בהיותו כזרוע ארוכה של העובדים, שהרי אם העובדים היו שוכרים מדור בעצמם, לא הייתה חלה עליהם חובת ניכוי המס. המערער טען, כי העובדים לא יכלו לשכור דירות בעצמם, שכן המשכירים דורשים תשלום מראש של דמי השכירות בשיקים לשנה, כאשר לעובדים אין אפשרות לקבל שיקים מן הבנקים, ולכן המערער עשה זאת במקומם.
- המערער טען, כי היות שדובר למעשה, באנשים פרטיים השוכרים מאנשים פרטיים לצורך מגורים ולא לצרכי עסק, אין להחיל את תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים ודמי שכירות), התשנ"ח-1998.
- כן טען, כי גם אם חובת ניכוי המס במקור חלה עליו, הרי ברור כי העובדים פטורים ממס, שכן מדובר בשכירות למטרת מגורים, בסכומים נמוכים מהתקרה הפטורה ממס.
- המערער הוסיף וטען, כי היה ויקום חיוב בגילום המס, יש לקזז מחיוב זה את כל זכויותיו בגין הגילום כהוצאה מוכרת לשנות המס, ולהפחית את ההכנסות החייבות במס בסכומי הגילום, לרבות כל החזרי התשלומים לביטוח לאומי, כפועל יוצא מהקטנת ההכנסה החייב במס של המערער.
- המערער זנח טענות אלה בסיכומיו, ועל כן דינן להידחות. מעבר לאמור, נראה, כי אם - כטענת המערער - שילם, הוא עבור עובדיו את דמי השכירות, אזי חלה עליו חובה עליו לנכות מס במקור, על פי התקנות.
22. נוכח כל האמור, לא מצאתי פגם, העשוי להצדיק התערבות בהחלטות המשיב.
23. הערער נדחה אפוא. נוכח היקף ההתדיינות בפועל, ונוכח סכום המס שבמחלוקת, ישלם המערער למשיב, הוצאות משפט בסך ₪40,000.

ניתן היום, ז' אדר ב' תשע"ו, 17 מרץ 2016, בהעדר הצדדים.

גד גדעון 54678313

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

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