



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6893/19

ע"א 6901/19

ע"א 7295/19

ע"א 7616/19

ע"א 7916/19

ע"א 799/20

לפני:

כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופטת ע' ברון

המערערת בע"א 6893/19:	חברת בית אבות שלמה המלך בע"מ
המערער בע"א 6901/19:	פקיד שומה רחובות
המערערת בע"א 7295/19:	דב שמירה, נקיון וכוח אדם בע"מ
המערערת בע"א 7616/20:	עמי, תעשיות אלומיניום בע"מ
המערערת בע"א 7916/19:	אר.טו.אם קרפוראשיין בע"מ
המערער בע"א 799/20:	פקיד שומה רחובות

נ ג ד

המשיב בע"א 6893/19:	פקיד שומה גוש דן
המשיבה בע"א 6901/19:	טומי ווש בע"מ
המשיב בע"א 7295/19:	פקיד שומה פתח תקווה
המשיב בע"א 7616/19:	פקיד שומה אשקלון
המשיב בע"א 7916/19:	פקיד שומה תל אביב 5
המשיבה בע"א 799/20:	אי.אם. שגב תעשיות בע"מ

המבקשת להצטרף להליך: קו לעובד

ע"א 6893/19: ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת י' סרוסי) מיום 14.7.2019 בע"מ 15353-02-18;
ע"א 6901/19: ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט ש' בורנשטיין) מיום 14.7.2019 בע"מ 29283-08-16;
ע"א 7295/19: ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט א' גורמן) מיום 24.9.2019 בע"מ 11654-01-18;
ע"א 7616/19: ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע (כב' השופטת י' ייטב) מיום 7.10.2019 בע"מ 54834-12-18;
ע"א 7916/19: ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת י' סרוסי) מיום 22.10.2019 בע"מ 8420-09-16;
ע"א 799/20: ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט ש' בורנשטיין) מיום 19.12.2019 בע"מ 52055-02-18

תאריך הישיבה: ט' בתמוז התש"ף (1.7.2020)

בשם המערערת בע"א 6893/19: עו"ד משה מילר

בשם המערער בע"א 6901/19,
המערער בע"א 799/20, המשיב
בע"א 7916/19, המשיב בע"א
7295/19, המשיב בע"א 7616/19
והמשיב בע"א 6893/19

עו"ד יעל הרשמן ועו"ד יורם הירשברג

בשם המערערת בע"א 7295/19 :	עו"ד יצחק בורובסקי
בשם המערערת בע"א 7616/20 :	עו"ד אליעזר צוקרמן
בשם המערערת בע"א 7916/19 :	עו"ד אביגדור פלדמן, עו"ד יפעה בקר-מימרן ועו"ד עומרי ברבש
בשם המשיבה בע"א 799/20 :	עו"ד עמיחי פרי ועו"ד שלומי רגב
בשם המבקשת להצטרף להליך :	עו"ד אלעד כהנא

פסק-דין

השופט י' עמית:

שישה ערעורים מאוחדים שענינם המשותף נוגע לחובת תשלום היטל עובדים זרים, מכוח חוק התוכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן ובהתאמה: ההיטל ו-חוק הבראת הכלכלה או חוק ההבראה).

כרקע לדברים נציין כי כל ששת הערעורים שבפנינו מתייחסים להלכה שנקבעה בע"א 4946/16 שלמה סעד נ' פקיד שומה אשקלון (12.9.2017) (להלן: עניין סעד).

המסגרת הנורמטיבית והלכת סעד

1. העסקת עובדים זרים משפיעה על המדיניות הכלכלית והמשקית של המדינה, והיא מעוגנת במארג של חיקוקים. חוק עובדים זרים, התשנ"א-1991 (להלן: חוק עובדים זרים) מגדיר "עובד זר" כ"עובד שאינו אזרח ישראל או תושב בה". סעיף 1יג לחוק זה קובע כלהלן:

היתר להעסקת עובד זר

1יג. (א) לא יקבל אדם עובד זר לעבודה, אלא אם כן הממונה או עובד משרד הפנים מטעמו התיר בכתב את העסקתו של העובד הזר אצל אותו מעסיק, ובהתאם לתנאי ההיתר; היתר כאמור יכול שיהיה למכסה מסוימת של עובדים זרים שיועסקו אצל אותו מעסיק או לפי רשימה שמית.

(ב) היתרים לפי סעיף זה יינתנו בשים לב, בין השאר, למאפייני שוק העבודה וענפי העבודה ובאזורי העסקה השונים.

חוק עובדים זרים נועד גם להגן על זכויותיהם של העובדים עצמם. החוק מפרט שורה ארוכה של תנאים להעסקת עובד זר, ובין היתר: הצגת אישורים רפואיים על אודות מצבו הרפואי של העובד הזר והבטחת ביטוח רפואי; הבטחת מקום מגורים הולם לעובד הזר; תשלום אגרות שונות על ידי המעסיק (אגרת בקשה להעסקת עובד זר ואגרה שנתית דיפרנציאלית בהתאם לענפים השונים) ותנאים נוספים. סעיף 2(א) לחוק עובדים זרים קובע סנקציה פלילית על מעסיק שהעסיק עובד זר בניגוד להוראות סעיף 1יג. סעיף 1יד לחוק מסמך את שר הפנים לקבוע תנאים למתן היתר להעסקת עובדים זרים, לרבות סוג העבודה בה יועסק העובד הזר וחובות המעסיק כלפיו. כך, בסעיף 1יד(1)(ב) מתייחס המחוקק להיתר להעסקת עובד זר בענף הבניין (לפרשנות הוראות בחוק עובדים זרים בנוגע להעסקת עובדים בענף הבנייה ראו בג"ץ 2875/18 התאחדות תאגידי כוח אדם זר בענף הבנייה נ' ממשלת ישראל (18.6.2019)).

תמונת ראי להוראת סעיף 1יג לחוק עובדים זרים, אנו מוצאים בסעיף 2(ג) לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952 (להלן: חוק הכניסה לישראל) הקובע כלהלן:

סוגי אשרות ורשיונות ישיבה

2. (א) [...]

(ב) [...]

(ג) לא יינתנו אשרה ורישיון ישיבה לעובד זר כהגדרתו בפרק ד' 1 לחוק עובדים זרים, התשנ"א-1991 (בחוק זה – חוק עובדים זרים), אלא אם כן המבקש להעסיק את העובד הזר מחזיק בהיתר לפי סעיף 1יג לחוק עובדים זרים, ורשאי שר הפנים 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.

סעיף 44 לחוק הבראת הכלכלה, הוא סעיף ההגדרות, קובע כלהלן:

"עובד זר" – כהגדרתו בחוק עובדים זרים, התשנ"א-1991, למעט כל אחד מאלה: ...
(3) עובד זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי.

לאור הגדרה זו, המונח "עובד זר" בחוק הבראת הכלכלה, מתפרש בהתאם לחוק עובדים זרים (ראו גם ע"א 7553/14 רצון נ' מס הכנסה-פקיד שומה (17.9.2014)).

סעיף 45 לחוק הבראת הכלכלה, קובע כלהלן:

היטל על העסקת עובד זר ושיעורו
 45. (א) מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 20% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם 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 – 10%, ובענף המסעדות האתניות, בענף התעשייה או בענף הבניין – 15%.

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

2. סעיף 45(א) מטיל אפוא היטל על מעסיקים בגין העסקתם של "עובדים זרים" לצד היטל מופחת על ענפים מסויימים (להלן: הענפים המועדפים). ההיטל מכוח חוק הבראת הכלכלה הוא אחד הכלים לייקור עלויות עובדים זרים, כדי להפוך את העסקתם לבלתי כדאית למעסיקים. ההיטל "מעניק תמריץ שלילי להעסקת עובדים זרים, וזו אף תכליתו", ונדחתה הטענה כי ההיטל סותר איסור הפליה בין עובדים, איסור הקבוע באמנות בינלאומיות שישראל היא צד להן (בג"ץ 2587/04 יצחק בוכריס נ' פקיד שומה חדרה (23.6.2005)). עוד על הגבלת והפחתת ההיתרים להעסקת עובדים זרים בשל שיקולים כלכליים של המשק ולטובת העסקת עובדים ישראלים, ראו בג"ץ 9722/04 פולגת ג'ינס בע"מ נ' ממשלת ישראל (7.12.2006) (להלן: עניין פולגת)).

סעיף 45 לחוק הבראה קבע בעת חקיקתו לראשונה היטל בשיעור 8%, אך במהלך השנים תוקן החוק מספר פעמים ושיעור ההיטל הועלה מדי פעם. שיעור ההיטל הקבוע כיום בסעיף 45 לחוק, תוקן במסגרת סעיף 21 בחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009. בתיקון זה הוכפל שיעור ההיטל מ-10% ל-20% אך מספר הענפים המועדפים הוגדל.

3. עובדים זרים המגיעים כחוק לישראל לצורכי עבודה על פי חוק עובדים זרים, מקבלים אשרה ורישיון לישיבת ביקור מסוג ב/1 (עובד זמני), כאמור בתקנה 5(א) לתקנות הכניסה לישראל, תשל"ד-1974.

עובדים זרים מבקשי מקלט שהסתננו לישראל מסודן ומאריטריאה מחזיקים ברישיון שהייה זמני לפי סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל. המדובר ברישיון, שאותו מנפיק משרד הפנים "רישיון זמני לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה", וברישיון נכתב כי "אינו מהווה רישיון עבודה". עם זאת, מתוך הכרה שגם למסתננים מסודן או מאריטריאה עומדת הזכות לעבוד לפרנסתם בישראל כדי להתקיים בכבוד, הממשלה נוקטת מדיניות של "אי אכיפה" כלפי מעסיקי מסתננים. מדיניות זו אושרה על ידי בית משפט זה כמדיניות אשר משקפת "איזון ראוי בהתחשב במציאות הקשה והרגישה שנוצרה" (בג"ץ 6312/10 עמותת קו לעובד נ' הממשלה (16.1.2011)).

4. בעניין טעד נדונו בפני בית המשפט העליון כעשרה ערעורים מאוחדים, שבהם נדונה השאלה אם ההיטל, שחל על מעסיקים של עובדים זרים מכוח חוק הבראת הכלכלה, חל גם על מעסיקים של עובדים יוצאי אריטריאה וסודאן, מסתננים שמחזיקים ברישיון שהייה זמני לפי סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל.

בתמצית שבתמצית, בעניין טעד קיבל בית משפט זה את עמדתה של המדינה והשווה את דינם של עובדים מסתננים לעובדים זרים חוקיים, בכל הנוגע לחובת תשלום ההיטל שחל על מעסיקיהם. השופט רובינשטיין עמד על כך שתכליתו של ההיטל היא לייקר את עלות ההעסקה של העובדים הזרים על מנת לעודד העסקת עובדים ישראלים בדרך של הקטנת התמריץ להעסקת עובד זר. לכן, למרות שחוק הבראת הכלכלה נחקק עוד קודם לתופעת ההסתננות, נקבע כי אין לייחס למחוקק כוונה להחריג את מעסיקיהם של עובדים יוצאי אריטריאה וסודאן מחובת תשלום ההיטל. חיזוק לפרשנות זו מצא השופט רובינשטיין בעובדה שהחוק תוקן מספר פעמים תוך העלאת שיעור היטל ההעסקה, גם לאחר שתופעת ההסתננות כבר הייתה ידועה והגיעה לשיאה, וכן בהחלטת הממשלה מס' 2068, אשר קשרה במישרין בין "הטיפול בתופעת ההסתננות" לבין הצורך בהעלאת גובהו של ההיטל. הטענה כי תשלום ההיטל יפגע ביכולתם של יוצאי אריטריאה וסודאן להתפרנס, נדחתה, בין היתר, מאחר שחובת תשלום ההיטל חלה על המעסיק (ולכן לא נשמע קולם של העובדים המסתננים שלא היו צד לדיון). הטענה להסתמכות של המעסיקים בשל העובדה שהוצאו שומות מס מספר שנים לאחר נדחתה אף היא, אך בית המשפט המליץ שנוכח "העמימות המצבית" לגבי תחולת ההיטל על העובדים המסתננים, הרי שבכל הנוגע לקנסות ולריביות הרשות תתחשב באי הבהירות שנוצרה.

בקשה לדיון נוסף על עניין סעד נדחתה (דנ"א 8496/17 ישרוטל בע"מ נ' פקיד שומה אילת (31.5.2018) (להלן: עניין ישרוטל)).

השאלות נשוא הערעורים בעקבות הלכת סעד

5. ההלכה שנפסקה בעניין סעד הביאה להוצאת שומות לאלפי עסקים בארץ בסכומים נכבדים מאוד, רטרואקטיבית למספר שנות מס. נטען כי שומות אלה הביאו לקריסה של מאות עסקים בתחומי הניקיון, המסעדנות והמלונאות (קו לעובד, שביקשה להצטרף כידיד בית המשפט בערעורים שלפנינו, טענה כי קרסו חברות קבלן רבות שהעסיקו כ-40% ממבקשי המקלט).

בעקבות הלכת סעד התעוררו השאלות הבאות, שנדונו בערעורי המס שבפנינו, כלהלן:

א. האם על העסקת עובדים מסתננים בענפי התעשייה, הבניין והחקלאות, יחולו השיעורים המקילים שנקבעו בסיפא לסעיף 45(א) לחוק הבראת הכלכלה כלהלן: בענף החקלאות – 10%, ובענף המסעדות האתניות, התעשייה והבניין – 15%? (נציין כי לגבי שנות המס 2016-2020 נקבע כי שיעור ההיטל בענף החקלאות יעמוד על 0% במסגרת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004) (תיקון מס' 18 והוראת שעה), התשע"ו-2016).

ב. האם על העסקת עובדים מסתננים תחול ההחרגה הקבועה בסעיף 44(א)(3) לחוק הבראת הכלכלה שלפיה חל פטור מלא מהיטל בגין העסקת עובדים זרים בתחום הסיעוד?

אסקור להלן ובקצרה את ששת ערעורי המס שבפנינו.

(1) ע"א 7916/19 – אר.טו.אם קורפוראשין בע"מ נ' פקיד שומה (להלן: עניין אר.טו.אם)

6. המערערת בתיק זה מפעילה מספר מסעדות, ובשנים 2011-2013 העסיקה עובדים יוצאי אריתריאה וסודן, שהחזיקו באשרת שהייה מכוח סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל. המערערת לא שילמה בגין עובדים אלו את היטל העסקת עובדים זרים לפי חוק הבראת הכלכלה, ובעקבות פסק דין סעד הוציא פקיד השומה למערערת את

השומות הבאות בגין היטל עובדים זרים: עבור שנת המס 2011 – 529,311 ₪; עבור שנת המס 2012 – 808,030 ₪; עבור שנת המס 2013 – 1,015,811 ₪. סה"כ – כ-2.3 מליון ₪ במונחי קרן.

המערערת טענה, כי על אף הלכת סעד והלכת ישרוטל, נותרו שאלות פתוחות לעניין תחולת ההיטל. המערערת הדגישה את השוני בנסיבות המשפטיות והחברתיות שנוגעות למעמד של מי שהגיעו לישראל כפליטים הנסים מארצות מוכות אלימות ומלחמות רעב. נוכח שינוי הנסיבות, גורסת המערערת כי יש מקום לחזור ולבחון את הלכת סעד ולסטות הימנה.

במישור דיני המס, נטען כי אין לפקיד השומה סמכות להוציא שומת ניכויים לפי סעיף 167 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה).

טענה זו נדחתה על ידי בית משפט קמא (כב' השופטת י' סרוסי), מן הטעם שאין מקום לסטות מתקדימי בית המשפט העליון. נקבע, כי בעניין סעד בית המשפט היה מודע למצבם הייחודי של יוצאי אריתריאה וסודן, אך למרות זאת הגיע בית המשפט למסקנה כי העסקתם מחייבת תשלום ההיטל על פי חוק הבראת הכלכלה. נקבע כי אין מקום ליתן תמריץ פיסקאלי בדמות פטור מהיטל העסקת עובדים זרים, וכי יש לדחות את הטענה לשינוי נסיבות מהותי שיש בו כדי להצדיק סטייה מהלכת סעד.

בית המשפט דחה את טענת המערערת בדבר היעדר הסמכה כדין למפקח שהוציא למערערת את השומה. נקבע כי משהוסמך המפקח להוציא שומה לפי סעיף 145 לפקודת מס הכנסה, הסמכה זו כוללת בחובה את הסמכות להוציא שומת ניכויים על פי סעיף 167 לפקודה.

7. ערעור זה מתייחד לעומת הערעורים האחרים, בכך שהוא נסב על עצם החלת ההיטל של 20% על מעסיקים של עובדים מסתננים יוצאי סודן ואריתריאה. הערעור נושא למעשה אופי חוקתי יותר מאשר ערעור מס, והלכה למעשה, המערערת תוקפת את הלכת סעד ומבקשת לחזור ולעניין בה. נטען, בין היתר, כי תופעת ההסתננות לישראל מסיני נבלמה לחלוטין; כי התברר שאין למדינת ישראל תוכנית חוקית ריאלית לגירוש הפליטים למדינה שלישית שתסכים לקבלם בעל כורחם (בג"ץ 679/18 אביבי נ' ראש הממשלה ושר החוץ; בג"ץ 733/18 אביגדור פלדמן נ' מדינת ישראל (10.4.2018)). עוד נטען כי העובדים יוצאי סודן ואריתריאה עובדים ממילא בעבודות שישראלים לא עובדים בהם, כך

שהתכלית של תמריץ להעסקת עובדים ישראליים ממילא לא מתקיימת וכי המדיניות של הממשלה מביאה לכך שעסקים נמנעים מלהעסיק עובדים מסתננים.

(2) ע"א 6901/19 פקיד שומה רחובות נ' טומי ווש בע"מ (להלן: עניין טומי ווש)

8. עיסוקה של המשיבה הוא בצביעת טקסטיל ועיבוד בדים לטקסטיל, ובשנות המס הרלוונטיות לערעור העסיקה כעשרים מבקשי מקלט מאריתריאה. המערערת שילמה לאורך השנים עבור עובדים אלה היטל בשיעור של 15%. המחלוקת בערעור מס זה התמקדה בשאלה אם המערערת זכאית ליהנות משיעור ההיטל המופחת, או כטענת פקיד השומה, חל עליה ההיטל המלא בשיעור 20%, שכן אין מדובר בעובדים זרים המועסקים "לפי היתר" בענף התעשייה.

9. בית משפט קמא (כב' השופט ש' בורנשטיין) קיבל את טענתה של המשיבה. לגישתו, אם המסתננים נחשבים כ"עובדים זרים" לצורך הטלת ההיטל על פי הלכת סעד, הרי שיש לראותם גם כ"עובדים זרים" לצורך קביעת שיעור ההיטל, למרות שאין בידם היתר לעסוק בענף התעשייה. נקבע, כי במצב המשפטי הנוכחי ולאור מדיניות אי האכיפה של הממשלה כנגד מעסיקים של עובדים מסתננים, אין צידוק להבחין בין עובד זר חוקי בענף התעשייה לבין עובד זר שהוא מסתנן. בית המשפט ציין כי אמנם אינו סבור שניתן לראות במסתננים העובדים בענף התעשייה, כמועסקים בענף לפי "היתר" במובנו המקורי של חוק עובדים זרים, אך עם זאת, למדיניות אי האכיפה כלפי עובדים מסתננים קיימת משמעות משפטית ומעשית שלא ניתן להתעלם ממנה.

על פסק הדין נסב ערעור המדינה שבו נטען, בין היתר, כי פסק הדין עומד בניגוד ללשונו המפורשת של סעיף 45 לחוק הבראת הכלכלה.

(3) ע"א 6893/19 חברת בית אבות שלמה המלך בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (להלן: עניין בית אבות שלמה המלך)

10. המערערת מפעילה בית אבות סיעודי. בשנות המס הרלוונטיות לערעור (השנים 2012-2014) העסיקה המערערת עובדים זרים מאריתריאה וסודן, ופקיד השומה השית עליה בגין העסקתם היטל בסכום כולל של כ-1.9 מיליון ₪ (בסכומי קרן). לטענת המערערת, לאור סעיף 44 לחוק הבראת הכלכלה, שמחריג מהגדרת עובד זר את מי

ש"מועסק כדין במתן טיפול סיעודי", יש לפטור אותה מההיטל. כן נטען לאי תחולת הלכת סעד.

11. בית המשפט המחוזי (כב' השופטת י' סרוסי) הלך בעקבות הלכת סעד כתקדים מחייב, ודחה את הטענה העקרונית של המערערת לגבי מעמדם המיוחד של העובדים מאריתריאה וסודן. כן נדחתה טענת המערערת שהעבודה בתחום הסיעוד המוסדי אינה מבוקשת על ידי עובדים ישראלים.

בית המשפט התייחס בפסק דינו למילים "מועסק כדין במתן טיפול סיעודי", וקבע כי נוכח מדיניות הממשלה המוצהרת שלא להעניק היתרים להעסקת עובדים זרים בתחום הטיפול הסיעודי בבתי אבות, לא ניתן לקבל את הטענה כי העסקתם תיחשב כדין. נקבע כי לעניין זה אין להבחין בין עובד זר שנכנס כחוק לישראל לבין עובד מסתנן, שכן שניהם אינם רשאים לקבל היתר העסקה בענף הסיעוד המוסדי (להבדיל מענף הסיעוד הביתי).

12. המערערת מיקדה את טיעוניה בשניים אלה:

השיהוי המשמעותי בהוצאת השומה. נטען כי פקיד השומה הגיש למערערת הודעת חיוב לראשונה ב-10.1.2018 עבור השנים 2012-2014, וכי עקב השיהוי נגרמו למערערת נזקים כבדים, מאחר שכלכלה את צעדיה הכספיים בהסתמך על כך שלא תחוייב בהיטלים על העובדים המסתננים.

לגופה של החלטה, נטען כי אין היגיון בהטלת ההיטל מאחר שממילא המדינה מממנת 75%-80% מבתי האבות הסיעודיים. התמחור של השתתפות המדינה בעלות הטיפול לא לקח בחשבון את ההיטל. לכך יש להוסיף, כי ענף הסיעוד בישראל מצוי זה זמן רב במצוקת מטפלים קשה, כפי שעולה מפסק דינו של בית משפט זה בבג"ץ 918/17 איגוד בתי אבות ודיור מוגן בישראל נ' ממשלת ישראל (31.12.2018) (להלן: עניין איגוד בתי אבות).

(4) ע"א 7616/19 עמי תעשיות אלומיניום בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (להלן: עניין עמי תעשיות)

13. המערערת העסיקה במפעלה עובדים מאריתריאה ומסודן, ולטענתה חל עליה ההיטל המופחת בשיעור של 15%.

14. בית המשפט המחוזי (כב' השופטת י' ייטב) דחה את הטענה. נקבע כי ההקלה בשיעור ההיטל מותנית בקיומו של היתר למעסיק להעסיק עובדים זרים בתעשייה. זאת, הן נוכח לשונו של הסעיף והן נוכח תכליתו להגן על תעסוקה של עובדים ישראלים באמצעות ייקור העסקתם של העובדים הזרים. לכן, ההקלה בשיעור ההיטל בענפים המועדפים מותנית בהעסקתו של העובד הזר בענף התעסוקה הרלוונטי וקיומו של היתר להעסקתו. נקבע, כי החלטת הממשלה שלא לאכוף את האיסור הפלילי להעסקת מסתננים אינה שקולה למתן היתר להעסקת עובדים זרים, ואין לפרש את הסעיף כמעניק הקלה למי שמעסיק עובדים זרים ללא היתר.

15. בערעור שבפנינו נטען כי יש לקבל את הפרשנות של בית המשפט בעניין טומי ווש, וכי קריאה זהירה של פסק הדין בעניין סעד מעלה כי יש להבחין בין הענפים הספציפיים כאמור בסעיף 45(א) סיפא לחוק הבראת הכלכלה.

(5) ע"א 7295/19 דב שמירה, ניקיון וכוח אדם בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (להלן: עניין דב שמירה)

16. המערערת היא חברת כוח אדם שהעסיקה בשנים 2012-2015 עובדים מסתננים בענפי התעשייה, הבניין, החקלאות והסיעוד המוסדי. כל אלה ענפים שעליהם חל היטל מופחת או פטור מהיטל (בענף הסיעוד), על פי חוק עובדים זרים. החברה שילמה שכר עבודה למסתננים בסכומים של מיליוני שקלים לאורך שנות המס הרלבנטיות (כ-40 מיליון ₪), כך שנוכח הלכת סעד עליה לשלם בענפים שעליהם לא חל פטור או שיעור מופחת, סכומי עתק. אלא שפקיד השומה דחה את טענת המערערת כי חל עליה ההיטל המופחת בשיעור של 15% בגין העובדים המסתננים שהועסקו על ידה בענפי התעשייה והבניין; בשיעור של 10% בגין העובדים המסתננים שהועסקו על ידה בענף החקלאות; ופטור מוחלט בגין העובדים המסתננים בענף הסיעוד. על כך הגישה המערערת את ערעור השומה.

17. בית המשפט המחוזי (כב' השופט א' גורמן) דחה את הערעור, בציינו כי הוא חולק על עמדת בית המשפט המחוזי בעניין טומי ווש. לגישתו, הדרישה כי העובד הזר יועסק על פי היתר נקבעה רק בסיפא של סעיף 45 לחוק הבראה כתנאי לתחולת הקלת

המס, בעוד שהרישא של הסעיף עניינה בשיעור ההיטל הרגיל החל על כל הכנסה של עובד זר. אין לראות את מדיניות אי האכיפה של הממשלה לגבי העסקת המסתננים כמתן היתר כמשמעו בחוק עובדים זרים. לכן, בהעדר היתר להעסקת עובד זר בענפים המועדפים, אין להחיל שיעורי היטל מקילים. עוד נקבע, כי תוצאה זו משקפת את מדיניות הממשלה לגבי העסקת עובדים זרים בישראל, וכי קבלת טענת המערערת תביא לתוצאה לפיה המדינה מעודדת העסקת עובדים מסתננים על פני העסקת עובדים זרים חוקיים. בשולי הדברים ציין בית המשפט המחוזי כי אין בתוצאה שאליה הגיע "כדי להקל חלילה ראש בבעייתם של העובדים המסתננים ובצורך לדאוג למציאת פתרון לבעיה אנושית כאובה ומורכבת זו, פתרון העולה בקנה אחד עם ערכיה היהודיים והדמוקרטיים של מדינת ישראל".

18. בערעורה עמדה המערערת על כך שהמערכת הנורמטיבית הנוגעת להעסקת עובדים זרים על פי חוק עובדים זרים אינה ישימה לעובדים המסתננים שלא הגיעו לארץ על בסיס היתרי העסקה. נטען כי יש לפרש את חוק הבראת הכלכלה במבחן ההיגיון, ואין מקום לבחון את מעמדם "החוקי" של העובדים המסתננים, על בסיס מבחנים שמתאימים במהותם לבחינת מעמדם של עובדים זרים חוקיים בלבד. המערערת הצביעה על כך שאין ביקוש מצד עובדים ישראלים לתחומי העיסוק שלגביהם נקבע היטל מופחת.

(6) ע"א 799/20 פקיד שומה רחובות נ' אי.אם. שגב תעשיות בע"מ (להלן: עניין שגב תעשיות).

19. המערערת היא מפעל תעשייתי שהעסיק עובדים זרים מאריתריאה ומסודן, וגם כאן התעוררה השאלה אם יש לחייב בהיטל מופחת בשיעור של 15%. בית המשפט המחוזי (השופט ש' בורנשטיין) חזר על גישתו בעניין טומי ווש ולפיה החלת ההיטל על עובדים מסתננים מכוח הלכת סעד, משמעה גם החלת שיעור ההיטל שחל בענפים המועדפים.

20. בערעור שהוגש על ידי פקיד השומה הועלו טענות דומות לאלה שהועלו בעניין טומי ווש. בתמצית, נטען כי לשונו ותכליתו של סעיף 45(א) לחוק הבראת הכלכלה, מנוגדות לפרשנותו של בית המשפט המחוזי.

21. בשניים מתוך ששת הערעורים שבפנינו התקבלה עמדת הנישום ובארבעת האחרים התקבלה עמדת המדינה. הערעורים שלפנינו מעלים אפוא את השאלות הבאות:

(-) האם יש לסטות מהלכת סעד ולפטור עובדים מסתננים מתחולת ההיטל – בכך מתמקד הערעור בעניין אר.טו.אם.

(-) האם יש להכיר בהיטל מופחת על העסקת עובדים מסתננים בענפי התעשייה, בניין, וחקלאות כאמור בסעיף 45(א) סיפא לחוק הבראת הכלכלה – בכך עוסקים הערעורים בעניין טומי ווש; עמי תעשיות; דב שמירה; ושגב תעשיות.

(-) האם יש להכיר בפטור מלא מהיטל על העסקת עובדים מסתננים בתחום הסיעוד המוסדי – בכך עוסקים הערעורים בעניין דב שמירה; ובית אבות שלמה המלך.

אדון בכל אחת משאלות אלה בנפרד, אך תחילה, אעיר הערה כללית לגבי השלכות ההיטל על מדיניות התעסוקה במשק.

22. מדיניות הממשלה היא לצמצם את מספר העובדים הזרים בדרך של השתת היטל על העסקתם, ובדרך זו לתמרץ את העסקתם של עובדים ישראליים. בנוסף להיטל, העסקתו של עובד זר משיתה על המעסיק עלויות נוספות בדמות דיור, ביטוח ואגרה שנתית. באמצעות ההיטל ובאמצעות קביעת מכסות עובדים זרים שיועסקו בענפים מסוימים (תחום עיסוקו של העובד הזר נקבע באשרה וברישיון הישיבה שניתנים לו), המדינה מווסתת את מספרם של העובדים הזרים. ככל שאנו פוטרים את המעסיק מתשלום היטל עבור העובד המסתנן מאריתריאה וסודן, עשויה להיות לכך השפעה בשני מישורים: האחד – מתן תמריץ להעסיק את העובד המסתנן על פני עובד ישראלי; השני – מתן תמריץ להעסיק את העובד המסתנן על פני עובד זר חוקי, שקיבל היתר עבודה על פי חוק עובדים זרים.

וכעת, אבחן את השאלות שהוצבו לעיל בהתאמה לערעורים שלפנינו.

23. איני רואה ממש בטענה לפיה אין לפקיד השומה סמכות להוציא שומת ניכויים לפי סעיף 167 לפקודה, ומקובלת עלי בעניין זה עמדתו של בית המשפט המחוזי ולפיה ההסמכה להוציא שומה לפי סעיף 145 לפקודת מס הכנסה, כוללת בחובה את הסמכות להוציא שומת ניכויים על פי סעיף 167 לפקודה.

הערעור בעניין עניין אר.טו.אם – תקיפת הלכת סעד

24. המערערת בערעור זה היא היחידה שחוזרת ותוקפת את הלכת סעד ומבקשת לסטות הימנה. לטענת המערערת, הלכה זו מתעלמת מפסקי הדין החוקתיים שניתנו בעניינם של המסתננים (בג"ץ 7146/12 סרג' אדם נ' הכנסת (15.9.2013); בג"ץ 8425/13 איתן מדיניות הגירה ישראלית נ' ממשלת ישראל (22.9.2014); ולאחרונה בג"ץ 2293/17 גרסגהר נ' הכנסת (23.4.2020) (להלן: עניין גרסגהר)). למיצער, נטען כי מאז ניתנה הלכת סעד, הנסיבות השתנו: תופעת ההסתננות נבלמה בעקבות המכשול היבשתי בגבול סיני והתברר כי אין מדינה שלישית שנכונה לקלוט את המסתננים-הפליטים בניגוד לרצונם.

25. לא אחד כי מצאתי טעם והגיון בטענות המערערת, שאליהן ביקש להצטרף ארגון קו לעובד, כידיד בית המשפט. השתתף ההיטל על מעסיקים של עובדים מסתננים, נועדה לפגוע באפשרויות התעסוקה שלהם, בדרך של ייקור העסקתם. זאת, בדרך של שימוש בכלי משפטי-פיסקלי שנקבע בחוק ההבראה הכלכלית, ואשר נועד מלכתחילה להשפיע ולעצב את שוק העבודה בישראל בכל הקשור להעסקתם של עובדים זרים, עוד לפני שתופעת ההסתננות באה לעולם.

אלא שלא כך סבר בית משפט זה בעניין סעד. אכן, בית המשפט העליון רשאי לסטות מתקדימיו כאמור בסעיף 20 לחוק יסוד: השפיטה, אך "הכול מסכימים, שלא בנקל יסטה בית המשפט העליון מתקדימיו, ויעשה זאת רק לאחר הפעלת שיקול-דעת זהיר ובמקרים מתאימים יוצאים מן הכלל" (ע"פ 2251/90 חג' יחיא נ' מדינת ישראל, פ"ד מה(5) 221, 236 (1991)).

במקרה דנן, איני רואה מקום לסטות מהלכת סעד, בהינתן שמדובר בהלכה "טריה" מלפני מספר שנים, ובהינתן שהבקשה לדיון נוסף נדחתה בעניין ישרוטל אך לפני כשנתיים. אף איני סבור כי חל שינוי נסיבות שמצדיק סטיה מהלכת סעד, שאינה מתבססת

כלל על האפשרות של הרחקת מסתננים למדינה שלישית. חלק גדול מטענות המערערת מתייחס לנסיבות שקדמו להלכת סעד ולאותן שנות מס שנדונו שם. בעניין סעד בית המשפט היה מודע לכל הטענות שהמערערת דנן העלתה: מעמדם המיוחד של העובדים המסתננים יוצאי סודן ואריתריאה; מדיניות אי ההרחקה הנוהגת לגביהם; מדיניות אי האכיפה של העבירה הפלילית בהעסקתם של עובדים זרים ללא היתר; וכן להיבטים של אמנת הפליטים:

”כן סבורני, כי אף האיסור השני הקבוע בסעיף 17 לאמנה, ואשר עוסק באפלייתם של פליטים בתחום העבודה בשכר, אינו מופר כתוצאה מן ההיטל, משהגענו לכלל מסקנה לפיה אין השתתותו טומנת בחובה חשש ממשי לפרנסתם של העובדים. ויוטעם, כי אמנת הפליטים עצמה מכירה בצרכיהן של המדינות להטיל הגבלות בדבר העסקתם של זרים לשם הגנה על שוק העבודה המקומי, ובמסגרת זו אף נקבע, כי מי שהוכר כפליט יהא נתון לאותן מגבלות, ככל שלא נתקיימו לגביו תנאים מסוימים המנויים באמנה (וראו סעיף 17(2), (שס)). משכך דומני, כי אין הפגיעה הפוטנציאלית של ההיטל בתעסוקתם של העובדים – המהווה חלק ממדיניות הגירה לגיטימית, וכאמור אינה גבוהה לטעמי ממילא – סותרת את עקרונות המשפט הבינלאומי” (שס, פסקה נ”א).

26. המערערת טענה ל”אקדח מעשן” בדמות האמור בהחלטת הממשלה 2068 בדבר “טיפול בתופעת ההסתננות, והגדלת אפשרות התעסוקה של ישראלים”. בהחלטת הממשלה הנ”ל הוצע לתקן את חוק הבראת הכלכלה כך שההיטל על העסקת מסתננים יהיה בשיעור של 10% מעל ההיטל הענפי הקבוע באותו חוק לעובד זר חוקי. אלא שהחלטת ממשלה זו אף היא עמדה בפני בית המשפט בעניין סעד, ובית המשפט ראה אותה דווקא כראיה לכך שהמחוקק התכוון להחיל את חוק הבראת הכלכלה גם על הפליטים המסתננים.

גם פסק הדין בעניין גרסגהר שבו נפסלה הגריעה של 20% משכרו של העובד המסתנן (רכיב העובד), אינו תומך בעמדת המערערת. נהפוך הוא. העתירה הנוגעת לחובתו של המעביד להפקיד 16% משכרו של העובד נדחתה, על אף שגם בהפקדת רכיב המעביד יש כדי לייקר את עלות העסקתו של העובד המסתנן.

27. הגענו אפוא למסקנה כי הלכת סעד וההחלטה בבקשה לדיון נוסף בעניין ישרוטל עומדות על מכוון.

כאמור, הלכת סעד השוותה את דינם של העובדים המסתננים לעובדים זרים חוקיים לצורך תחולת ההיטל על פי חוק הבראת הכלכלה. זו תהא אפוא נקודת מוצא להמשך הדיון ואבחן להלן את חמשת הערעורים האחרים שמתייחסים ליישומה של הלכה זו על הענפים המועדפים.

תחולת ההיטל על העסקת עובדים מסתננים בענפים המועדפים

28. סעיף 45(א) לחוק הבראת הכלכלה מחייב מעסיק של עובד זר בתשלום היטל בשיעור של 20%, וככל שמדובר בעובד זר המועסק לפי היתר בענפים מסויימים – היטל בשיעור מופחת של 15% (תעשייה ובניין) או 10% (חקלאות). על עובד זר המועסק כדין בתחום הסיעוד ההיטל הוא בשיעור 0% לאור החרגתו בסעיף 44(א)(3) לחוק מהגדרת "עובד זר".

שלושה מהערעורים שבפנינו עוסקים בענף התעשייה ששיעור ההיטל לגביו עומד על 15% (עניין טומי ווש; עניין עמי תעשיות; ועניין שגב תעשיות). אחד הערעורים עוסק רק בענף הסיעוד המוסדי (עניין בית אבות שלמה המלך) ואחד הערעורים עוסק בכל הענפים – תעשייה, בניין חקלאות וסיעוד מוסדי (עניין דב שמירה).

29. נחזור ונשים לנגד עינינו את הוראת סעיף 45(א) לחוק ההבראה הכלכלית.

45. (א) מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 20% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם 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 – 10%, ובענף המסעדות האתניות, בענף התעשייה או בענף הבניין – 15%.

המחלוקת שנתגלעה בבתי המשפט המחוזיים בין גישתו של השופט בורנשטיין לגישתם של שלושת השופטים האחרים ושל פקיד השומה, נובעת, בין היתר, מהמילים "לפי היתר" המודגשות לעיל.

פקיד השומה תומך יתדותיו בלשון הסעיף. שיעור ההיטל המופחת יחול רק כאשר מדובר בעובד זר המועסק על ידי המעסיק לפי היתר להעסקת עובד זר בענף המסוים שבו מדובר. הדרישה כי "העובד הזר מועסק על ידו לפי היתר להעסקת עובד זר

בענפים אלה... "נקבעה רק בסיפא של הסעיף, ולא הוצבה ברישא של הסעיף, שעניינו בשיעור ההיטל הרגיל, החל על "כל ההכנסה של עובד זר". מכאן, שאין להעניק את ההוראה המיטיבה אלא למי שבידו היתר העסקה בענף המועדף הרלוונטי. העסקת עובד מסתנן או כל עובד זר ללא היתר באחד הענפים המועדפים, לא תזכה בהקלה, והמעביד יחויב בהיטל בשיעור 20%. משלא ניתן היתר להעסקתם של העובדים המסתננים בענף החקלאות או התעשייה או הבניין, הרי שאין לומר כי המערערות העסיקו עובדים זרים "לפי היתר", ולכן המערערות אינן יכולות ליהנות מהשיעור המופחת של ההיטל ועליהן לשאת בהיטל של 20%.

בנוסף ללשון הסעיף, פקיד השומה תומך עמדתו בתכלית החקיקה. לשיטתו, קשה להלום כי מצבו של מי שמפר את החוק, יהיה טוב יותר ממי ששומר על החוק ואינו מעסיק עובד זר ללא היתר. שיעור ההיטל המופחת נקבע גם בהתחשב במכלול העלויות שמוטלות על מי שמעסיק עובד זר, כמו העמדת מגורים ותשלום אגרות. המעסיק של עובד מסתנן אינו נושא בתשלומים ובעלויות אלה, ולכן אין הצדקה לאפשר לו ליהנות משיעור היטל מופחת. העסקה של עובדים מסתננים חסרי היתר, ואף תוך מתן הקלה בשיעור ההיטל, תביא להתרחבות התופעה בניגוד למטרה המוצהרת של הממשלה ושל המחוקק למנוע את השתקעותם של העובדים המסתננים בארץ ולמציאת דרכים ראויות להרחיקם מישראל.

30. עודנו באים לבחון את גישתו של פקיד השומה, אקדים ואומר כי מקריאת פסק הדין בעניין טעד, עולה לכאורה שבית המשפט סבר כי על עובד מסתנן שעובד בענפים המועדפים, יחול שיעור היטל מופחת או פטור מהיטל, בניגוד לגישתו הנוכחית של פקיד השומה:

"אדרבה, ממכלול טענות המערערות והמבקשים להצטרף ניתן להסיק, כי השתת ההיטל אינה טומנת בחובה חשש ממשי לפרנסתם של העובדים, דוקא בשל נסיבות העסקתם הייחודית. כך נטען, כי סוג העבודות אשר בהן מועסקים יוצא סודאן ואריתריאה אינן מבוקשות מעיקרא על-ידי עובדים ישראליים, ולרוב לא תהיינה חופפות לאותן מלאכות שנדרש היתר כדי לעסוק בהן, בגין שיוכן לענפים ספציפיים, אשר לרוב יזכו ממילא את המעסיקים בפטור מן ההיטל (וראו עמ' 23 לפרוטוקול הדיון מיום 27.3.17, שם ציין בא כוח המשיבים כי העסקתו של עובד אריתריאי או סודאני בענף החקלאות, למשל, לא תחויב בתשלום היטל). (שם, פסקה מ"ט, הדגשה הוספה – י"ע).

דברים אלה של בא כוח המשיבים תוקנו בהמשך הדיון, כעולה מהפרוטוקול, וכן מהודעה בכתב שמסרה המדינה לבית המשפט לאחר הדיון וקודם לפרסום פסק הדין. מכאן טענת פקיד השומה כי ככל הנראה הדברים נעלמו מעיניו של השופט רובינשטיין בעת כתיבת פסק הדין.

אני נכון לקבל הסבר זה של פקיד השומה, ונראה כי השופט רובינשטיין אכן שגה כאשר ייחס לפקיד השומה דברים אלה, ואציין כי טעות עובדתית כגון זו בפסק הדין אינה מסוג הטעויות שניתנות לתיקון על פי סעיף 81 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984. מקובלת עלי גם עמדת פקיד השומה כי עניין סעד עסק בשאלה העקרונית אם היטל עובדים זרים חל גם על עובדים מסתננים, כך שבית המשפט לא נדרש שם לשאלה שבפנינו: תחולתן של ההקלות בשיעורי ההיטל בענפים המועדפים, על העסקת עובדים מסתננים.

עם זאת, דומה כי יש בדברי השופט רובינשטיין בציטוט לעיל כדי לשקף את סברתו של בית המשפט בעניין סעד לגבי הסוגיה שבפנינו. יש בדברים אלה, לשקף כי בית המשפט בעניין סעד, סבר כדבר מובן מאליו, שלצורך ההיטל על פי חוק הבראת הכלכלה, דינם של עובדים מסתננים שווה בכל דבר ועניין לדינם של עובדים זרים חוקיים, הן לעצם השתתף ההיטל והן להיטל המופחת בענפים המועדפים.

31. למרות זאת, ולצורך הדיון, לא אתן משקל כלשהו לאמרת אגב זו בפסק הדין בעניין סעד ואבחן להלן את המחלוקת שנתגלעה בבתי המשפט המחוזיים בסוגיה שבפנינו. אקדים ואומר כי במחלוקת זו, נראית לי גישתו של השופט בורנשטיין בעניין טומי ווש ובעניין שגב תעשיות, מהנימוקים שיפורטו להלן.

32. עודנו באים לעיצומה של סוגיה, אניח בפני הקורא מספר עובדות והנחות:

(-) נקודת המוצא היא עניין סעד, שם השווה בית המשפט את מעמדם של עובדים מסתננים למעמדם של "עובדים זרים" חוקיים לצורך השתתף ההיטל מכוח חוק הבראת הכלכלה.

(-) הממשלה הכירה בכך שלא ניתן להרחיק את המסתננים מחמת מדיניות אי ההחזרה ובד בבד לא ניתן למנוע מהם לעבוד לפרנסתם כדי להתקיים בכבוד. מכאן נובעת מדיניות "אי האכיפה" כלפי מעסיקי מסתננים. לכן, אין מקום לטענת פקיד השומה על

כך שהמערערות עשו דין לעצמן בהעסיקן עובדים מסתננים, ואין לראותן כ"חוטא שיוצא נשכר". המערערות היו רשאיות להעסיק עובדים מסתננים על פי החלטת הממשלה, ובהעסקת אותם עובדים מסתננים שבעבודתם כלכלו את עצמם ואת משפחתם, סייעו לממשלה בעקיפין לחסוך מקופת הציבור את העלויות הכרוכות בשהייתם של העובדים המסתננים בישראל.

(-) בנוסף להיטל מכוח חוק הבראת הכלכלה, על מעסיקיהם של העובדים המסתננים חלה גם חובת הפקדה של 16% מהשכר. בהנחה שאנו מקבלים את עמדת פקיד השומה, הרי שהעסקת עובד מסתנן מייקרת את עלות המעביד בשיעור של 36% (ולא הזכרנו את הגריעה של 20% משכרו של העובד המסתנן, גריעה שנפסלה בעניין גרסגהר).

בהנחה שאנו מקבלים את ערעור המערערות, הרי שבתחום התעשייה יחול היטל מופחת של 15%, כך שהעסקת עובד מסתנן בתעשייה מייקרת את עלות המעביד "רק" בשיעור של 31% (ובתחום החקלאות בשיעור של 26%). בשני המקרים מדובר בעלות נכבדה שיש בה כדי "לקזז" את אי השוויון הנטען מול עובד זר חוקי. קשה אפוא להלום את גישתו של פקיד השומה לפיה ההפרש שבין שיעורי ההיטל בענף התעשייה לשיעור ההיטל הכללי (20% לעומת 15%), הוא שיסייע במאבק נגד העסקת עובדים זרים מסתננים בענף התעשייה.

(-) לא אלמן ישראל, ויש מספר דרכים לצמצום העסקת עובדים זרים בכלל, בין חוקיים ובין בלתי חוקיים. כך, הוראה 7.12.9 לתקנון כספים ומשק בנוגע ל"עידוד העסקת עובדים ישראלים במסגרת התקשרויות הממשלה", מטילה איסור התקשרות של משרדי הממשלה ורשויות מקומיות עם חברות קבלן המעסיקות עובדים זרים, כולל עובדים זרים מסתננים (עצ"מ 9001/16 י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' החשבת הכללית משרד האוצר (13.9.2017) (להלן: עניין שיא משאבים)).

(-) המחוקק מעודד התנהלות בדרך מסוימת באמצעות כלים פיסקליים כמו הטבת מס או הגדלת שיעור המס. הדבר נכון גם לשוק התעסוקה ככל שעלות העובד המסתנן הזר גבוהה יותר, תהא לכך השפעה על נכונותם של מעסיקים בישראל להעסיקו. עם זאת, מדיניות המס אינה הגורם היחיד שמשפיע על שוק התעסוקה, וגם להיצע ולביקוש יש משקל. העובדים המסתננים משתכרים שכר נמוך ועובדים בסוגי עבודות שהישראלים אינם נוהרים אליהם – כך בחקלאות ובסיעוד, כך כשוטפי כלים ועובדי

ניקיון במסעדות, וכך גם בעבודות מסוימות בתעשייה המסורתית, כמו אצל המערערות שבפנינו. מכאן, שהתחרות "האמיתית" בענפים אלה בשוק העבודה היא בין עובדים זרים חוקיים לבין עובדים זרים מסתננים.

(-) ככל ששיעור ההיטל גבוה יותר כך גדלה המוטיבציה להעסקה "בשחור", תופעה ידועה ומוכרת בדיני המס בכלל. בחוק ההבראה הכלכלית נקבע כי אין לגלגל את ההיטל על העובד, אך בשטח, ככל שעלות העסקתו של העובד גדולה יותר, המעביד עלול "לגלגל" עלות זו בדרך של תשלום שכר נמוך לעובד או לפגוע בזכויות של העובד על פי דיני העבודה או לפעול "בשחור" בדרך של העסקה בלתי מוסדרת.

על רקע הנחות אלה, אבחן את הסוגייה שלפנינו.

33. מקובלת עלי טענתו של פקיד השומה כי מדיניות אי האכיפה של האיסור הפלילי להעסיק עובד זר ללא היתר, אינה שקולה ואינה זהה להענקת "היתר עבודה" בענף מסוים. אלא שבטענה זו אין כדי להביא לקבלת עמדתו הפרשנית לסעיף 45(א) לחוק הבראת הכלכלה. אסביר.

סעיף 45(א) משית על מעביד של עובד זר היטל בשיעור העומד על 20%, ועל מנת להקל על המעסיק בענפים המועדפים, נקבע לגביהם שיעור היטל מופחת. העובד הזר החוקי עובד על פי היתר הן בענפים הכלליים והן בענפים המועדפים, והשיעור המופחת של ההיטל לא נובע מכך שהעובד הזר מועסק לפי היתר, אלא בשל העסקתו בענף מועדף. כל עובד זר שמגיע לארץ נדרש לקבל היתר לעבוד באותו ענף שלשמו הובא לישראל על ידי מעסיקו. המחוקק לא נתכוון, וגם פקיד השומה לא טוען זאת, כי יש להבחין בין העובדים הזרים שברישא של הסעיף, שאותם כביכול ניתן להעסיק גם ללא היתר, בעוד שאת העובדים הזרים שבסיפא ניתן להעסיק רק בהיתר. ברי כי המחוקק דורש כי העסקת עובד זר מצריכה היתר בכל המקרים ובכל הענפים. והדברים פשוטים. מי שמבקש להעסיק עובד זר חייב להיות בעל היתר להעסיקו ועליו לעמוד בתנאי ההיתר (בג"ץ 9722/04 פולגת ג'ינס בע"מ נ' ממשלת ישראל (7.12.2006)).

בעניין עמי תעשיות, פירש בית המשפט המחוזי את הרישא של סעיף 45(א) כקובעת שמעסיקי עובדים זרים ללא היתר חייבים אף הם בתשלום ההיטל, כביטוי לעיקרון שלפיו 'בל יצא החוטא נשכר', כפי שגם הכנסה בלתי חוקית חייבת במס. ואילו הסיפא של הסעיף באה לומר שהענף המועדף שבו מועסק העובד הזר אינו התנאי היחיד

להקלה בשיעור ההיטל, ותנאי נוסף למתן ההקלה, הוא קיומו של היתר להעסקת העובד הזר.

פרשנות זו דחוקה בעיני, שהרי סעיף 45(א) רישה לא צופה פני עובד זר שלא בהיתר, אלא מתייחס לעובד זר כהגדרתו בחוק עובדים זרים, בזיקה לסעיף 1 יג לאותו חוק, קרי, עובד שקיבל היתר. הסיפא של הסעיף עניינה בהפחתת שיעור ההיטל בענף מועדף, ואין צורך בהוספת תנאי – שממילא קיים ומלווה את העובד הזר לאורך כל הסעיף – של העסקה על פי "היתר להעסקת עובד זר". לשון אחר, דיבר הסעיף בשני היתרים, האחד הוא ההיתר לפי סעיף 1 יג לחוק עובדים זרים שחל על כלל העובדים הזרים, והשני הוא ההיתר לפי סעיף יד לחוק עובדים זרים, שחל על הסיפא של הסעיף לגבי העסקת עובדים זרים בסוגי עבודות ובענפים המועדפים.

לכן, וכפי שציין השופט בורנשטיין בעניין טומי ווש, והדברים מקובלים עלי, יש לקרוא את סעיף 45(א) כאילו נכתב בו כך: "מעסיק המעסיק בהיתר עובד זר חייב בהיטל בשיעור של 20%... ואם העובד הזר מועסק על ידו לפי היתר להעסקת עובד זר בענפים אלה....". ואם מדקדקים אנו במילים, יבוא קוצו של "ו" החיבור בסעיף ("ואם העובד הזר מועסק על ידו...") ויעיד על כך שהדגש הוא על הענף ולא על ההיתר, שהרי כל העסקה של עובד זר בכל הענפים טעונה היתר. בהקשר זה אציין כי בעת שנחקק חוק הבראת הכלכלה בשנת 2003, נקבע היטל בשיעור של 8% על העסקה של כל עובד זר. במהלך השנים, הועלה גובה ההיטל וקביעת שיעורי ההיטל המופחתים נעשתה בהתאם לענף הרלוונטי, מבלי להידרש לשאלה אם לעובד הזר יש או אין היתר, באשר המחוקק יצא מנקודת הנחה שהעסקה של כל עובד זר צריכה להיעשות על פי היתר.

34. מכאן הגזירה השווה לענייננו. על פי הלכת TUC, העובדים המסתננים נחשבים כ"עובדים זרים" לצורך הטלת ההיטל, על אף שאין להם היתר לפי סעיף 1 יג(א) לחוק עובדים זרים (הרישא של סעיף 45(א)). לכן, יש לראותם כ"עובדים זרים" גם לעניין שיעור ההיטל בענפים המועדפים (הסיפא של סעיף 45(א)), על אף שאין בידם היתר לעסוק בענפים אלה לפי חוק עובדים זרים.

35. עמדתו של פקיד השומה – שמצד אחד טוען כי יש לראות בעובדים המסתננים כעובדים זרים לצורך הטלת ההיטל, ומצד שני לא להשית עליהם את החריגים וההקלות לעניין ההיטל – אינה קוהרנטית. עמדה זו נסמכת על פרשנותו של פקיד השומה למילים

“לפי היתר” ותולה על מילים אלה את המדיניות שנועדה להתמודד עם תופעת ההסתננות.

פרשנות זו אינה נראית לי כלל. הלכת סעד הרחיבה את תחולתו של ההיטל מכוח חוק הבראת הכלכלה מעבר לכוונתו המקורית של המחוקק, שבשנת חקיקתו של החוק ראה לנגד עיניו רק עובדים זרים חוקיים שמועסקים על פי היתר. התוצאה של הלכת סעד היא פגיעה במעסיק של עובד זר מסתנן, ובעקיפין, ביכולתו של העובד המסתנן למצוא עבודה או להשתכר בכבוד. אין ללכת צעד נוסף וליישם את הלכת סעד באופן שיחמיר עוד יותר את מצבו של המעסיק ושל העובד המסתנן. בסעיף 45(א) לחוק ההבראה הכלכלית יש דבש ועוקץ – עוקץ בדמות היטל בשיעור של 20% ודבש בדמות היטל מופחת בענפים המועדפים. לדידי, קשה להלום תוצאה לפיה העובדים המסתננים ומעסיקיהם יקבלו רק את העוקץ ולא יהיו זכאים למעט הדבש שבחוק (המילה דבש נאמרת לתפארת המליצה, וליתר דיוק צריך לומר עוקץ מופחת, באשר כל מעסיק היה שמח לוותר על “דבש” שכזה).

במילים אחרות, אם בעניין סעד השווה בית המשפט את מעמדם של העובדים המסתננים לגבי עצם החיוב בהיטל, יש להמשיך ולהחיל השוואה זו גם לגבי שיעור ההיטל בענפים המועדפים. נקודת המוצא בהלכת סעד היא שדין אחד לעובד הזר החוקי ולעובד הזר המסתנן. על אף שהסוגיה שבפנינו לא נדונה במפורש בעניין סעד, דומה כי גישה “שוויונית” זו בין שני סוגי העובדים, עמדה לנגד עיני בית המשפט שם:

“חייב מי שמעסיק עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה בתשלום ההיטל, בדומה למעסיקיהם של עובדים זרים חוקיים” (שם, סעיף מז לפסק דינו של השופט רובינשטיין).

[...] “אין להבחין, בהקשר זה, בין המעסיק של עובד זר על פי היתר, לבין מעסיק של עובדים יוצאי אריתריאה וסודן (שם, פסקה 1 לפסק דינו של השופט שם).

36. ומזוית נוספת. הענפים המועדפים נקבעו בחוק הבראת הכלכלה בשל התחשבות בצרכי הענף ובשל מחסור בידים עובדות ישראליות בענפים אלה. בהיבט זה, ומתוך ראיית צרכי הענף המועדף, יש לאחוז בפרשנות אשר משווה דינו של עובד זר מסתנן לדינו של עובד זר חוקי.

כאן נכנסת לתמונה גם מדיניות אי האכיפה. המסתננים עובדים בישראל ללא "היתר", בכל הענפים, לרבות בענף התעשייה. שיעור ההיטל של 15% בלבד לעובדים זרים בענף זה נקבע מאחר שהמחוקק ביקש לעודד את ענף התעשייה, ללא קשר לזהותו של העובד הזר שמועסק באותו ענף. גם אם נקבל את טענת פקיד השומה כי עלות העסקתם של עובדים מסתננים – לגביהם חלה חובת הפקדה של 16% והיטל בשיעור מופחת של 15% ולא של 20% – היא עדיין נמוכה בהשוואה להעסקת עובדים זרים חוקיים לפי היתר, הרי שיש בתוצאה זו כדי להקל ולו במעט על ענף התעשייה המסורתית בישראל.

37. זאת ועוד. העסקת עובדים מסתננים לא נעלמה מעיני הממשלה ומעיני המחוקק. אילו ביקשה הממשלה להכביד עוד יותר על המעסיק של העובד המסתנן בהיטל גבוה יותר מזה אשר מושת על עובד זר חוקי בענף מועדף, הייתה יכולה לעשות כן. איננו צריכים להרחיק עדותנו, ונפנה להחלטת הממשלה מס' 2068 מיום 7.10.2014 שם נקבע כי "ההיטל על העסקת מסתננים יהיה בשיעור של 10% מעל ההיטל הענפי הקבוע כיום לעובד זר חוקי באותו ענף" (הדגשה הוספה – י"ע). מכאן, שעובר להחלטת הממשלה, העמדה הייתה כי לעניין שיעור ההיטל בענף מועדף, העסקתו של עובד מסתנן שקולה להעסקתו של עובד זר עם היתר, ולפיכך יש לתקן את החוק ולהעלות את שיעור ההיטל.

ואכן, בעקבות החלטת הממשלה הוכנה הצעת חוק (ה"ח הממשלה 899 מיום 10.11.2014, בעמ' 364) הקובעת כלהלן: "היה העובד הזר מסתנן, ייוסף לשיעור ההיטל כאמור בסעיף קטן (א) בהתאם לענף שבו מועסק המסתנן בפועל, שיעור נוסף של 10% מסך כל ההכנסה של המסתנן ששילם בשנת המס" (הדגשה הוספה – י"ע).

וכך נאמר בדברי ההסבר להצעת החוק:

"בשל העובדה שעלות ההעסקה של מסתנן נמוכה מעלות ההעסקה של עובד זר שאינו מסתנן, שכן מעסיק של מסתנן לא נדרש לשאת בעלויות של דמי היתר, אגרת בקשה ואגרה שנתית, מוצע לקבוע כי ההיטל על מעסיקים של עובדים זרים שהם מסתננים בכל ענף יהיה ההיטל שהיו משלמים לפי סעיף 45(א) בהתאם לענף שבו מועסק המסתנן בפועל, בתוספת שיעור של 10 נקודות אחוזים מסך כל ההכנסה של המסתנן ששילם בשנת המס. כך למשל שיעור ההיטל הקבוע בסעיף 45(א) לחוק התכנית הכלכלית לעובד זר שאינו מסתנן הוא 20% ועל כן מעסיק של עובד זר שהוא מסתנן ישלם היטל בשיעור של 30% מסך כל

ההכנסה של המסתנן בשנת המס; שיעור ההיטל הקבוע בענף הבניין הוא 15% ועל כן מעסיק של מסתנן בענף הבניין ישלם היטל בשיעור של 25% (הדגשה הוספה – י"ע).

הדברים מדברים בעד עצמם. המחוקק לא העלה על דעתו שהעובד המסתנן שעובד בענף מועדף, חייב בהיטל שונה מהעובד הזר החוקי. הן הממשלה בהחלטה 2068 והן המחוקק בדברי ההסבר בהצעת החוק, יצאו מנקודת הנחה כי ההיטל המופחת בענפים המועדפים חל גם עובד מסתנן, ולכן ביקש המחוקק ליצור פער בין עובד זר חוקי לעובד מסתנן.

הצעת החוק לא התקבלה, ובמקומה תוקן חוק עובדים זרים. בגדר התיקון קבע המחוקק בהתייחס לעובדים מסתננים חובת הפרשה והפקדה של 16% אחוזים (רכיב המעביד) וכן גזר את גזירת הגריעה וההפקדה של 20% מהשכר (רכיב העובד, גריעה שנפסלה על ידי בית משפט זה בעניין גרסגהר). מעניין לציין כי במסמך שנכתב על ידי אגף התקציבים באוצר ביום 8.9.2014, ואשר שימש ככל הנראה בסיס להצעת החוק לתיקון חוק עובדים זרים (צורף מע/1 לסיכומי פקיד השומה בערעור שגב תעשיות), הובאו נתונים שונים שהביאו את עורך המסמך למסקנה לפיה "עלות העסקת עובד זר גבוהה בלמעלה מ-15% מעלות ההעסקה של מסתנן". מסקנה זו "מתכתבת" עם שיעור הפקדון של 16% שהושת על המעביד של עובד מסתנן במסגרת התיקון לחוק עובדים זרים.

38. האמור לעיל אך מוכיח כי כל עוד לא מצא המחוקק לומר במפורש אחרת, יש לדחות את פרשנותו של פקיד השומה לפיה חוק הבראת הכלכלה הבחין בין עובד זר חוקי לעובד מסתנן בכל הקשור לעבודה בענף מועדף. הלכת סעד באה לעולם "לא בלי התלבטות" כפי שהעיד על עצמו השופט רובינשטיין. תהא זו פרשנות מרחיקת לכת לקחת את הלכת סעד צעד נוסף לחובתם של העובדים המסתננים. אחזור ואזכיר כי חוק ההבראה הכלכלית, נועד מלכתחילה להשפיע ולעצב את שוק העבודה בישראל בכל הקשור להעסקתם של עובדים זרים, ולא לשם המאבק בתופעת ההסתננות.

39. פקיד השומה טען כי לענפים המועדפים מוקצות מכסות של עובדים זרים, ובשנת 2014 לא הותרה כלל העסקת עובדים זרים בתחום התעשייה, למעט עובדים זרים שהם 'מומחים' בתחומם. ברם, טענה זו מתעלמת מכך שהמדינה מאפשרת לעובדים מסתננים לעבוד בכל הענפים, לרבות בענף התעשייה, כך שנושא המכסות לענף אינו רלוונטי. מכל

מקום, אם מצא המחקק להעדיף ענף פלוני כך שהמעסיק באותו ענף ישלם היטל מופחת בגין העסקת עובד זר חוקי, הדבר נכון גם לגבי מעסיק של עובד מסתנן. הדגש הוא על סוג הענף ולא על סוג העובד.

40. כאמור לעיל, דחינו את הטענה כי יש לסטות מהלכת טעמ. עם זאת, לא ניתן להתעלם מתוצאותיה הקשות. בחלק מהערעורים שבפנינו נטען, ולא נסתר על ידי פקיד השומה, כי בעקבות פסק הדין קרסו מאות עסקים. מאות ואלפי עסקים אחרים נקלעו לקשיים, לאחר שהושתו עליהם שומות עבור שנות מס קודמות, בסכומי עתק של מאות אלפי ומליוני שקלים. אין מקום לפרשנות שתחמיר עוד יותר את מצבם של עסקים אלה.

בפסק הדין בעניין טעמ נדחתה טענת ההסתמכות של המעסיקים, אך בית המשפט עמד על השיהוי בהוצאת השומות:

"לא אכחד, כי העיון בפסקי הדין שניתנו בבתי המשפט המחוזיים – כמפורט מעלה בפסקאות ב'-י"ז – המתארים כיצד נכללו היטלים בגין שנות מס ממושכות (ובחלקם אף מדובר בחמש או שש שנים) במסגרתן של שומות שהוצאו למערערות על-ידי המשיבים במוכז, עלול לעורר אי נוחות. אכן, ניתן לתמוה מדוע נגבו ההיטלים מן המערערות אך בדיעבד, וזאת בתוספת קנסות וריבית, מקום בו היתה חבותן בגין העסקתם של העובדים נשוא ענייננו ברורה וידועה למשיבים מקדמת דנא [...] ראוי בגדרי הגינות כי בעת הגביה תתחשב הרשות באי הבהירות שנוצרה, גם בעקבות פסיקות סותרות, בנושאי קנסות וריביות (שס), פסקה נד לפסק דינו של השופט רובינשטיין).

[...] במקרה הנדון אין לקבל טענת הסתמכות מצידם של המערערים, שכן אין מדובר במדיניות ברורה ומובהקת של אי אכיפה, אלא לכל היותר בשיהוי בגביית ההיטל. לפיכך, אין מקום לקבל את הדרישה לפטור את המערערים מחובות העבר אך, הנני סבור, כמו חברי, כי יש מקום להתחשבות רבה 'בגדרי הגינות', בהטלת קנסות וריביות על המעסיקים, תוך בחינת כל מקרה ומקרה לגופו" (שס), פסקה 5 לפסק דינו של השופט שחם).

גם אם הדברים אינם מגיעים כדי הסתמכות, הרי שהיה שיהוי בגביית המס. לשיהוי יש ליתן משקל גם בבואנו לפרש את הסעיף, באשר השיהוי מעיד על כך שפקיד

השומה לא סבר ב"זמן אמת" כי יש להשית את ההיטל על עובדים מסתננים בתחום הסיעוד המוסדי, או שיש להשית היטל בשיעור 20% בענפים המועדפים.

ואכן, מערעור עמי תעשיות עולה כי פקיד השומה סבר בעבר שיש לגבות היטל בשיעור של 15%, וכך נעשה על ידו עד להוצאת הצווים בשנות המס נשוא הדיון. כפי שהראינו לעיל, מדברי ההסבר להצעת החוק שביקשה להגדיל את ההיטל על עובד מסתנן בענפים מועדפים, גם המחוקק לא העלה על דעתו שההיטל המופחת לא חל על עובדים אלה. גם בכך יש כדי להטות את הפרשנות לטובת הנישום.

41. לטענת פקיד השומה, נוכח ההוצאות הכרוכות בהעסקת עובד זר חוקי, יהיה משתלם יותר להעסיק עובד זר מסתנן, ונמצאנו מעודדים העסקת עובדים מסתננים ואי העסקת עובדים זרים חוקיים. זאת, בניגוד למדיניות התעסוקה וההגירה של הממשלה שנועדה להקשות ולפגוע בכדאיות שבהעסקת מסתננים, על מנת לצמצם את מספרם של המסתננים השוהים בישראל.

ענייננו בדיני מס. נושא הדיון אינו סב על מעמד החוקי של העובדים המסתננים ומדיניות הטיפול הכוללת של המדינה במסתננים. כפי שנאמר בעניין ישרוטל "הליכי ערעור מס אינם האכסניה המתאימה לבירור טענות אלה". אולם, מאחר שפקיד השומה תלה יתרה במדיניות הממשלה, אצביע על כך שתכליתו של החוק אינה כה ברורה כנטען על ידי פקיד השומה.

42. קשה לומר כי קיימת מדיניות ברורה של הממשלה כלפי העובדים המסתננים מסודן ואריתריאה. המדיניות כלפי העובדים המסתננים היא עמומה, כשל מי שנושף קר וחם בעת ובעונה אחת. אסביר.

מול המדיניות הנטענת על ידי פקיד השומה, המדינה מכירה בכך שלא ניתן להחזיר את העובדים המסתננים למקומות מולדתם, בשל העקרון הקבוע באמנת הפליטים ולפיו אין להרחיק אדם למקום שבו נשקפת סכנה לחייו או לחירותו (Non Refoulement). המדינה מכירה בכך שאין מדינה שלישית שנכונה לקלוט את העובדים המסתננים בניגוד לרצונם; המדינה מכירה בכך שלא ניתן להביא את העובדים המסתננים לחרפת רעב ולכן אינה אוכפת איסור להעסקתם ללא היתר עבודה; המדינה נמנעת מבדיקה של בקשות המקלט של העובדים המסתננים, הטוענים כי יש ליתן להם מעמד של "פליט" על כל הנובע מכך; המדינה בחרה לבטל את ההסכם עם נציבות האו"ם, הסכם שכפי שנטען,

ולא נסתר, יכול היה לצמצם באופן מיידי את מספרם של העובדים המסתננים בכארבעים אחוז; בתי המשפט אף הכירו בתחולת צו ההרחבה בדבר הפרשות לפנסיה גם על עובדים מסתננים, ובהעדר קרן פנסיה אליה ניתן לבצע הפרשות עבורם, נקבע מנגנון של "ביצוע בקירוב" בדמות פיצוי בגין אי ביצוע ההפרשה לפנסיה (בר"ע (ארצי) 36959-06-15 MUSABAL ABDALLA נ' טלרן אחזקות ונקיון (2000) בע"מ (15.7.2015)).

43. אין חולק כי העובדים המסתננים הם אוכלוסיה מוחלשת, שחשופה להפרות של דיני העבודה (כך, בעניין גרסגהר התברר כי היו מעבידים שניכו את רכיב העובד מבלי להעביר את הכסף לפקדון לטובת העובד המסתנן). עובדים אלה מועסקים בדרך כלל בעבודות כפיים ובשכר נמוך. כוח המיקוח של עובדים אלה בשוק העבודה קטן בשל שוק העבודה המצומצם שעומד בפניהם מלכתחילה, ועל כך יש להוסיף את איסור העסקתם על ידי רשויות המדינה ורשויות מקומיות, ואת האיסור על המשתחררים ממתקן "חולות" לשוב ולעבוד בערים מסוימות. ההיטל פוגע עוד יותר בכוח המיקוח של העובדים המסתננים בשוק העבודה, מה שיוצר גם תופעות של עבודה "בשחור" על כל הכרוך בכך. גישתו של פקיד השומה מביאה לכך שהעובדים המסתננים לא יועסקו כלל ויגיעו כדי פת לחם, או יועסקו בתנאים פוגעניים עוד יותר, או שהעסקים שמעסיקים אותם יקרוסו כתוצאה מההיטל. כל אלה תוצאות לא רצויות בעליל, גם בהיבט התועלתני הצר.

44. עמדנו על כך שעל מעסיק של עובד מסתנן חלה חובת הפרשה והפקדה של 16% משכר העובד, מה שמצמצם ואף מאיין את הפער בעלויות. לכן, ספק אם יש ממש בטענת פקיד השומה, כי קבלת הערעורים תביא לכך שישתלם יותר להעסיק עובד זר מסתנן על פני עובד זר חוקי.

45. עמדנו לעיל על שורה ארוכה של נימוקים בגינם אנו סבורים כי יש לפרש את סעיף 45(א) כחל על עובדים מסתננים, גם כאשר אלה מועסקים בענפים מועדפים. ככל שלאחר מיצוי הניתוח הפרשני דלעיל, נותר ספק לגבי פרשנות סעיף 45(א), יבוא כלל הפרשנות "לטובת הנישום" ויטיל עצמו על כף המאזניים לטובת פרשנות המערערות-הנישומות (ראו אהרון ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 437 (תשנ"ז); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 78 (1985); רע"א 10643/02 חבס ח.צ. פיתוח (1993) בע"מ נ' עיריית הרצליה (14.5.2006); ע"א 9453/06 מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב נ' שופינג.קום בע"מ (11.8.2008)).

בנקודה זו אנו מגיעים לענף הסיעור.

46. השאלה הנוגעת לענף הסיעוד דרמטית יותר מענפים אחרים, באשר משמעה אי תחולה של חובת תשלום היטל, להבדיל מהענפים המועדפים, שם הגענו למסקנה כי על העובדים המסתננים חל היטל מופחת. כך, לדוגמה, על פי העובדות המוסכמות שאליהן הגיעו הצדדים בערעור המס בעניין דב שמירה, המערערת שילמה לעובדים המסתננים בענף הסיעוד המוסדי במהלך ארבע שנות השומה 2012-2015, שכר עבודה בסכום כולל של כ-11.5 מיליון ₪, כך שההיטל בשיעור של 20% על פי גישת פקיד השומה עומד על כ-2.3 מיליון ₪ במונחי קרן.

47. נשים שוב לנגד עינינו את הוראת סעיף 44 לחוק הבראת הכלכלה:

”עובד זר” – כהגדרתו בחוק עובדים זרים, התשנ”א-1991, למעט כל אחד מאלה: ...
(3) עובד זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי.

הגדרת ”עובד זר” בסעיף 44(3) לחוק מוציאה מתחולת ההגדרה עובד זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי. מכאן המחלוקת בין פקיד השומה למערערות בעניין דב שמירה ובעניין בית אבות שלמה המלך. לגישת פקיד השומה, לא ניתן לראות בהעסקה של עובדים מסתננים בענף הסיעוד המוסדי כהעסקה ”כדין”, ולכן העסקת עובדים אלה חייבת בהיטל של 20%.

48. בניגוד לענפים המועדפים האחרים, שלגביהם נתגלעה מחלוקת בבתי המשפט המחוזיים, הרי שבכל הקשור לענף הסיעוד המוסדי, כל השופטים בבתי המשפט המחוזיים קיבלו את עמדתו של פקיד השומה (ראו פסק דינו של השופט בורשטיין בע”מ (מר’) 15031-01-18 עמל בשרון בע”מ נ’ פ”ש כפר סבא (30.4.2019) (להלן: עניין עמל); פסקי הדין של השופטת טרוסי בע”מ (ת”א) 45494-01-16 מעונות יניב בע”מ ואח’ נ’ פ”ש גוש דן (15.1.2019) (להלן: עניין מעונות); ע”מ (ת”א) 29530-03-18 עטרת אבות (שותפות רשומה) נ’ פ”ש גוש דן (6.3.2019) (להלן: עניין עטרת אבות). עוד אציין כי על שלושת פסקי דין אלה הוגשו שלושה ערעורים שאוחדו, אך אלה נדחו על ידי בית משפט זה לאחר שהמערערות שם קיבלו המלצת בית המשפט למשוך את הערעורים (ע”א 1563/19 ע”א 2914/19 ו-ע”א 4583/19 חברת מעונות יניב בע”מ נ’ פקיד שומה גוש דן (6.1.2020) (להלן: עניין מעונות יניב)).

פסק הדין בעניין מעונות יניב דן בסוגיה שבפנינו, והגם שלא ניתן שם פסק דין לגופו כך שאין מדובר בתקדים מחייב (הערעורים נדחו לאחר שהמערערים חזרו בהם מהערעור בהמלצת בית המשפט), יש ליתן לכך משקל בבואנו לבחון את הסוגיה שלפנינו.

49. חוק הבראת הכלכלה מפנה לחוק עובדים זרים. אמנם בחוק זה איננו מוצאים איסור על הבאת עובדים זרים לענף הסיעוד המוסדי, אך ניתן להצביע על סממנים שונים, לרבות בהיסטוריה החקיקתית, שמעידים על כך שנגד עיני המחוקק עמד בעיקר ענף הסיעוד הביתי.

המחוקק בחר להחריג עובדים בענף הסיעוד מתחולתו של חוק ההבראה הכלכלית, בשל הייחודיות של תחום זה. אוכלוסיית המעסיקים היא אוכלוסיה חלשה ויש להבחין בין עובד זר המועסק בביתו של אדם והנדרש לעבוד שם 24 שעות ביממה, לבין עובד זר המועסק במוסד סיעודי, שעובד במשמרות של מספר שעות ביממה. בשל שוני זה, אנו מוצאים כי בשוק הסיעוד המוסדי מצויים עובדים ישראלים, בעוד שאין כמעט עובדים ישראלים בענף הסיעוד הביתי. כפי שהוסבר על ידי נציגת משרד האוצר בדיוני ועדת הכספים, ההיטל נועד להילחם בתופעה של העובדים הזרים, אך "לא מלחמה בעובדים הזרים הסיעודיים, שלגביהם עולה שלא ניתן למצוא להם תחליף בעובדים שהם תושבי ישראל" (דברי גב' טלי דולן-גדיש בוועדת הכספים מיום 12.5.2003).

רציונל זה בא לידי ביטוי בהחלטת ממשלה מספר 147 מתאריך 12.5.2009, בה נקבע כי תנאי לקבלת היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעוד הוא שמבקש ההיתר יתחייב כי העובד הזר יתגורר עמו. בהמשך להחלטה זו, פרסמה ביום 1.1.2013 רשות האוכלוסין וההגירה קריטריונים למתן היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעוד, ולפיהם לא יינתן היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעוד למטופלים השוהים במוסדות, וכי על המטופל להעסיק רק עובד זר בעל אשרת עבודה (ב/1 – ענף סיעוד) בתוקף. על פי הוראות נוהל 5.3.0002 מיום 31.12.2013 של רשות האוכלוסין, לא תאושר לזר השוהה בישראל החלפת רישיון ישיבה כלשהו ברישיון ישיבה מסוג 'ב/1 – סיעוד' ולא יאושר מעבר עובד זר בעל רישיון ב/1 מענף אחר לענף הסיעוד.

50. אין חולק על מצוקת כוח האדם בתחום הסיעוד המוסדי, ועל כך עמדנו בעניין איגוד בתי האבות:

"הביקוש בענף הסיעוד עולה על ההיצע, ונוכח תנאי העבודה הקשים והשכר הנמוך יחסית לעומס העבודה, קיימת תחלופת עובדים גדולה בענף. בבתי האבות הסיעודיים מאושפזים קשישים ותשושי נפש, הנזקקים להשגחה רציפה או לסיוע בביצוע הפעילות היומיומית הבסיסית כמו רחצה, הלבשה, האכלה, ניידות, ועוד. אין חולק כי קיים מחסור חמור באחיות מוסמכות, באחיות מעשיות ובעיקר בכוח עזר, ונוצר פער בין דרישות משרד הבריאות לאיוש תקנים לבין המציאות בשטח. עקב מצוקת כוח האדם, בתי אבות נאלצים להעסיק עובדים שעות נוספות ורצופות בתת-תקן, על כל הכרוך בכך – שחיקה של עובדים ושיעורי עזיבה ותחלופה גבוהים; קושי בגיוס עובדים; והתפשרות על עובדים זמניים או עובדים לא איכותיים. מעת לעת הציבור נחשף לתופעות קשות של התעללות בקשישים, לעיתים על רקע לחץ פיזי ומנטלי ושחיקה נוכח שעות העבודה המרובות והעבודה הקשה הכרוכה בטיפול האישי בקשישים לאורך שעות רבות.

העותרים מתריעים מזה שנים על המצב הקשה בענף (לעתירה צורפו תכתובות משנת 2012) ועל כך שלא צלחו המאמצים להביא להעסקה של ישראלים במחלקות הסיעודיות.

[...] במסגרת העדכונים השוטפים שהגישו הצדדים לאחר הישיבה ביום 26.6.2018, נטען כי הבעיה, החמורה כשלעצמה, עלולה אף להחמיר בטווח הזמן הקרוב. זאת, בהינתן שכ-3,500 עובדים המועסקים בענף הסיעוד – ואשר לטענת העותרים מהווים מזה זמן רב את כרית הביטחון האחרונה של המוסדות הסיעודיים – הם מבקשי מקלט, שעתיים לוט כיום בערפל נוכח היוזמות השונות להרחקתם מהארץ.

[...] העתירה שלפנינו אכן הציפה בעיה של ממש, הנוגעת לאחוז גדל והולך של תושבי המדינה. הפנייה של העותרים לבית משפט זה, נעשתה כמוצא אחרון, לאחר שניסו משך שנים לפעול מול משרדי הממשלה השונים, אך תוחלתם נכזבה.

עם זאת, המדינה אינה מתכחשת לבעיה, והיא מודעת לצורך ההולך ודוחק, למצוא פתרון למצוקת כוח האדם הנדרש למספר ההולך וגדל של קשישים במוסדות הסיעודיים.

כמו במדינות מערביות רבות, מתברר כי גם בישראל, יש מקצועות וענפים בהם הולכת וגוברת ההסתמכות על עובדים זרים. אך 'יבוא' של עובדים זרים, כרוך בשלל סוגיות, ובשלב זה, כל עוד לא מוצו

הפתרונות האפשריים, קשה להלום כי בית משפט זה יורה למדינה להתיר הבאתם של עובדים זרים לענף זה או אחר" (הדגשה הוספה – י"ע).

נוכח מצוקה זו, המדינה מכירה בכך שהעובדים המסתננים מועסקים בענף הסיעוד המוסדי, כחלק ממדיניות אי האכיפה, אולם גם בעניין איגוד בתי האבות, המדינה לא הציעה כפתרון למצוקה, להעסיק עובדים מסתננים.

51. קבלת עמדת המערערות מביאה למצב לפיו מצבו של מי שמעסיק בעבודת סיעוד מוסדי עובדים מסתננים, יהיה טוב יותר ממצבו של מי שמעסיק באותה עבודה ממש עובדים זרים אחרים, שעליו חלה חובת תשלום היטל כמי שאינו מעסיק "כדין" עובדים סיעודיים. תוצאה זו אינה מתיישבת עם הלכת סעד, שהשוותה את מצבם של העובדים המסתננים למצבם של עובדים זרים חוקיים.

52. ובנקודה זו אנו מגיעים לטעם העיקרי בגינו יש לדחות את הערעור.

המחוקק פטר מתחולת ההיטל עובדים זרים שמועסקים "כדין" בתחום הסיעוד. הממשלה אסרה על יבוא עובדים זרים בתחום ענף הסיעוד המוסדי. מדיניות אי האכיפה, לא הופכת את העסקתו של עובד זר בתחום ענף הסיעוד המוסדי להעסקה "כדין". מדיניות זו משמעה שההעסקה היא שלא כדין, אך המדינה אינה אוכפת את האיסור. אי האכיפה אינה הופכת את האיסור להיתר "כדין". וכפי שציין בית המשפט המחוזי בעניין עמל בשרון, "על כל רישיון לפי סעיף 2(א)(5) (כמו גם על רישיון ב/1) יש לראות כאילו נכתב בו איסור מפורש לתת טיפול סיעודי במוסד סיעודי. ואם כך הדבר, הכיצד ניתן לומר כי העסקתם של המסתננים בסיעוד מוסדי היא 'כדין'?" בעניין מעונות-יניב, הפנה בית המשפט המחוזי אל דף מידע למעסיקים שפרסם משרד המסחר והתעשייה תחת הכותרת "חוק עובדים זרים", שם נכתב:

"כל זמן שמבקש המקלט נמנה על קבוצת האנשים שניתנה להם ע"י המדינה אשרת שהיה קבוצתית מחוסר יכולת להחליט בשלב זה בבקשתם למקלט... לא יאכף התנאי המחייב היתר מיוחד להעסיק עובד זר ביחס להעסקתם של אנשים אלה. לפיכך ניתן להעסיקם. כשמעסיקים אנשים אלה יש לקחת בחשבון כי יתר התנאים המתייחסים להעסקת עובד זר יאכפו" (הדגשה הוספה – י"ע).

על אף שהמדינה מכירה בעובדה שעובדים מסתננים מועסקים בענף הסיעוד המוסדי, הרי שאין משמעות הדבר שהם מועסקים "כדין", מן הטעם שלא ניתן כלל היתר להעסקת עובדים זרים חוקיים בענף הסיעוד המוסדי.

העולה מן המקובץ הוא שכניסתם של העובדים המסתננים לישראל הייתה שלא כדין, שהייתם בישראל היא כדין מכוח אשרת השהייה שניתנה להם, אך עבודתם בענף הסיעוד המוסדי אינה "כדין" כמשמעו בסעיף 44(א)(3) לחוק ההבראה.

53. כאמור, תוצאה זו מתיישבת גם עם הלכת טעד, שהשוותה דינם של עובדים מסתננים לעובדים זרים חוקיים בכל הקשור לחיוב מעסיקהם בתשלום היטל מכוח חוק הבראת הכלכלה. עמדנו על כך שיש להמשיך עם הלכה זו, ולכן יש להשוות עניינם של עובדים מסתננים לעובדים זרים חוקיים גם לצורך קביעת היטל מופחת בענפים המועדפים. השוואה זו מביאה אותנו גם לתוצאה לפיה כפי שעל עובד זר ממדינות הים לא יחול פטור מהיטל בענף הסיעוד המוסדי, כך לא יחול פטור זה על עובד מסתנן. אי תחולת ההיטל לא נשללת מהעובדים המסתננים בענף הסיעוד המוסדי בשל מעמדם כעובדים מסתננים, אלא מאחר שחל איסור על העסקת עובדים זרים בענף זה.

54. הדיון לפנינו התקיים ביום 1.7.2020. מספר ימים לאחר מכן, ביום 5.7.2020 התקבלה החלטת ממשלה חדשה, החלטה מס' 183, שמתירה הבאה של עד 2,500 עובדים זרים לישראל לצורך העסקתם ככוח עזר במוסדות הסיעודיים. האם יש בכך כדי לשנות את התוצאה אליה הגענו לגבי שנות המס שבמחלוקת?

איני סבור כך. בהחלטה 183 נקבע כי מכסת העובדים הזרים שתאושר לפי החלטה זו "תהווה ענף חדש ונפרד שיוסף על הענפים הקיימים להעסקת עובדים זרים" ומאחר שמדובר בענף חדש, מדינות המוצא של העובדים ותנאי סף לגבי העובדים הזרים שיוסכמו בין המדינות, ייקבעו על ידי הוועדה הבין-משרדית להסכמים בילטרליים. עוד נקבע בהחלטה, כי שיעור האגרות ושיעור ההיטל על פי חוק ההבראה ייקבע "תוך התייחסות, בין היתר, להשפעתו על קידום הבאת עובדים זרים כמפורט בהחלטה זו".

החלטה זו מחזקת את הטענה כי עד היום, העסקתם של עובדים זרים בענף הסיעוד המוסדי הייתה שלא כדין, ועל כן נדרשה החלטת ממשלה לשם כך, החלטה שהגדירה את הסיעוד המוסדי כענף חדש ששיעור ההיטל עבורו טרם נקבע.

עם זאת, אני סבור כי להחלטת הממשלה 183 עשויה להיות השלכה לעתיד, בכל הנוגע להיטל על העסקתם של עובדים מסתננים בענף הסיעוד המוסדי, אם וכאשר ייקבע ההיטל שיחול על הבאת עובדים זרים לענף זה.

55. לא אכחד כי בלב כבד הגעתי למסקנה כי יש לדחות את הערעורים הנוגעים להיטל על העסקתם של העובדים המסתננים במוסדות הסיעודיים.

כפי שנאמר לעיל, ענייננו בערעורי מס, ולא במדיניות הממשלה בנוגע להעסקתם של עובדים אלה. מהחלטה 183 עולה כי הבאת עובדים זרים לענף הסיעוד המוסדי היא עניין סבוך שכפוף גם "לקיומו של משא ומתן מורכב בין מדינות ולמפגש רצונות בין המדינות באשר להסדרת הגעתם של עובדים זרים באמצעות הסכמים בילטרליים, ובאופן התואם את הדין ואת המדיניות בישראל להסדרת הגעת עובדים" (סעיף יא להחלטה). מכאן, שהבאתם של אותם עובדים זרים לא תיעשה מהיום למחר. מכל מקום, החלטה זו, שהתקבלה בימים אלה, אך ממחישה כי אפילו בימי הקורונה, מאות אלפי הישראלים המובטלים לא נוהרים לעבוד בענף הסיעוד המוסדי.

מכאן, שהתחרות על מקומות עבודה אלה היא בין עובדים זרים ממדינות הים לבין העובדים המסתננים. תמהני, האם עדיף לייבא עובדים זרים לישראל ולהניח לעובדים המסתננים להגיע לחרפת רעב ולהתגולל ברחובותינו, או שמא עדיף לייבא פחות עובדים זרים, ולאפשר לעובדים המסתננים להשתכר אל צרור נקוב? כל עוד העובדים המסתננים חיים בקרבנו, הם בבחינת "עניי עירך" בהשוואה לעובד בלתי מסוים באחת ממדינות הים, עובד שטרם הגיע לישראל. וכדברי השופט רובינשטיין בעניין טעד "יש באלה [בעובדים המסתננים – י"ע] יותר מן התושבות מאשר עמיתיהם העובדים החוקיים" (שם, פסקה נח). נחזור ונצביע על כך שמדיניות הממשלה כלפי "מנועי הרחקה" היא גם של אי אכיפה. הממשלה מעוניינת שהעובדים המסתננים יעבדו ויפרנסו את עצמם ולא יגיעו לחרפת רעב וזאת מתוך גישה תועלתנית מובהקת (על שיקולים של גישה ערכית-יהודית-מוסרית ראו פסק דיני בעניין גרסגהר בפסקאות 11-10).

לא אמרנו דברים שאמרנו, אלא על מנת שיישקלו במסגרת שיקולי המדיניות הכללית בנושא שלפנינו.

56. הלכת סעד השוותה דינם של עובדים מסתננים לעובדים זרים חוקיים בכל הקשור לחיוב מעסיקיהם בתשלום היטל מכוח חוק הבראת הכלכלה. הלכת סעד הביאה לכך שאלפי עסקים בישראל מצאו עצמם חייבים סכומים נכבדים עבור שנות מס קודמות. לא מצאנו כי יש מקום לסטות מהלכת סעד, אך כפי שהראינו לעיל, קיימים מספר טעמים בגינם יש להשוות עניינם של עובדים מסתננים לעובדים זרים חוקיים גם לצורך קביעת היטל מופחת בענפים המועדפים, אך גם לצורך תחולת ההיטל בענף הסייעוד המוסדי, שם לא חל הפטור על עובד זר.

57. אשר על כן, למעט הערעור בעניין אר.טו.אם (ע"א 7916/19) ובעניין בית אבות שלמה המלך שנדחים בזה ללא צו להוצאות, הערעורים האחרים (ע"א 6901/19 ; ע"א 7616/19 ; ע"א 799/20) מתקבלים במובן זה שיחול היטל מופחת לגבי העסקת עובדים מסתננים בענפים המועדפים כפי שהוגדרו לעיל (ולכן ע"א 7295/19 מתקבל אך באופן חלקי לגבי ענפים מועדפים אלה להבדיל מענף הסייעוד). הוצאות שהושתו על מערערות אלה בבית משפט קמא – בטלות, ופקיד השומה ישא בהוצאות המערערות בסך 25,000 ₪ לכל מערערת (סה"כ - 100,000 ₪).

ש ו פ ט

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת ע' ברון:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, י"ד באב התש"ף (4.8.2020).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט