



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21928-12-20 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערערים
דניאל יחזקאל ו-39 אחרים
באמצעות ב"כ עו"ד אילון עישר ואילן ברנבוים

נגד

משיב
פקיד שומה נתניה
באמצעות ב"כ עו"ד אדם טהרני

פסק דין

1 פתח דבר

2 1. עניינם של הערעורים דן - 40 ערעורים בהתייחס לשנות המס 2015-2016, שאוחדו
3 במסגרת ההחלטה מיום 10.12.2020 (והחלטות נוספות שניתנו בזיקה לה,
4 מהימים 15.12.2020, 22.12.2020, 25.1.2021, 11.2.2021, 15.2.2021) – הוא
5 בשאלת זכאותם של עובדי המערערים, עובדים תאילנדים המועסקים בחקלאות,
6 לנקודות זיכוי מכוח פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן:
7 "הפקודה").

8 בעוד שלפי עמדת המערערים העובדים הזרים הם תושבי ישראל על פי הפקודה
9 ולפיכך זכאים לקבלת נקודות זיכוי כדן תושבי ישראל, המשיב סבור כי העובדים
10 הזרים אינם בבחינת תושבי ישראל, כך שאין הם זכאים לנקודות זיכוי כאמור.

11 הרקע הנדרש לעניין

12 2. המערערים עוסקים בתחום החקלאות והם העסיקו בשנות המס הרלוונטיות
13 עובדים זרים מתאילנד. בחישוב הכנסתם החייבת הביאו המערערים בחשבון
14 נקודות זיכוי הניתנים לפי הפקודה לתושבי ישראל. המשיב הוציא למערערים
15 שומות ניכויים ובהן קבע כי המערערים לא היו זכאים לחשב נקודות זיכוי בחישוב
16 המס שחל על העובדים הזרים. במסגרת השומות אף הפעיל המשיב את סמכותו
17 על פי סעיף 191א לפקודה וחייב את המערערים בקנס שכן לגישתו, המערערים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

- 1 לא הציגו הצדק סביר לאי ניכוי כדין של המס. משנדחו השגות המערערים על ידי
2 המשיב, הוגשו הערעורים דנן.
- 3 .3 במסגרת דיון קדם המשפט השני מיום 25.10.2021 הגיעו הצדדים להסדר דיוני
4 לפיו מוסכמת עליהם המסכת העובדתית הבאה:
- 5 - כל העובדים הרלוונטיים לערעורים הם עובדים זרים בהתאם לחוק עובדים זרים,
6 התשנ"א-1991 (להלן: "חוק עובדים זרים"), והמעבידים מחילים לגביהם את כל
7 הוראות החוק, לרבות בקשר לתנאי שהייתם בישראל וכן תשלום דמי ביטוח
8 לאומי כתושבי חוץ (תושב כהגדרתו בחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב],
9 התשנ"ה-1995 (להלן: "חוק הביטוח הלאומי")) ותשלום היטל עובדים זרים ככל
10 שנדרש.
- 11 - כל העובדים הרלוונטיים שהו בישראל ברציפות במשך כל שנות המס שבערעור
12 וזאת לצורך עבודתם, קיבלו שכר מאת מעסיקיהם הישראלים ובתום שהייתם
13 בישראל, חזרו לארץ מוצאם, תאילנד.
- 14 - כל העובדים הרלוונטיים בתוקף מעמדם על פי החוק, זכאים לשהות בישראל עד
15 60 חודשים.
- 16 - כלל העובדים הרלוונטיים לא פעלו לשינוי מעמדם לצורך חוק הכניסה לישראל,
17 התשי"ב-1952 (להלן: "חוק הכניסה לישראל") וזאת מיום הגעתם ועד ליום
18 עזיבתם.
- 19 **טענות המערערים**
- 20 .4 עובדי המערערים הם תושבי ישראל, כהגדרת מונח זה בפקודה ועל כן הם זכאים
21 לנקודות זיכוי, בהתאם להוראות סעיף 34 לפקודה ולאור הוראות האמנה בין
22 ממשלת ממלכת תאילנד לבין ממשלת מדינת ישראל בדבר מניעת מסי כפל
23 ומניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה (להלן: "האמנה") וכן לאור סעיף
24 196 לפקודה.
- 25 .5 הגדרת תושבות של אדם לצורכי מס הכנסה מוסדרת בסעיף 1 לפקודה ולפיה,
26 תושב ישראל הוא מי "שמרכז חייו" הוא בישראל, ולענייננו, ברי כי מי שנמצא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

- 1 בישראל תקופה של כ-60 חודשים, עובד אצל מעסיק ישראלי, מקבל שכר
2 בישראל, מצוי בקשרים חברתיים עם תושבי ישראל, מקבל אספקת מזון בישראל,
3 ביטוח רפואי בישראל וכדומה, כמו עובדי המערערים, מרכז חייו הוא בישראל.
- 4 בנוסף, בהתאם לסעיף 1 לפקודה, מי שנמצא בישראל מעל 183 יום בשנה חזקה
5 שהוא תושב ישראל, ובענייננו אין חולק שהעובדים שהו בישראל כל שנת המס
6 ברציפות, בוודאי מעל 183 ימים בשנה. אין בעובדה שתקופת שהותם של העובדים
7 בישראל מוגבלת לחמש שנים, כדי לשלול תושבותם ביחס לאותם חודשים רבים
8 בהם שהו בישראל ברצף. אם המחוקק היה רוצה להחריג מהגדרת המונח "תושב
9 ישראל" עובדים זרים, או מי שאינו אזרח ישראל, היה עושה זאת במפורש.
- 10 בהתאם לסעיף 48א לפקודה, מכוחו הותקנו תקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד
11 זר), התשע"ה-2014 (להלן: "תקנות הזיכויים"), שר האוצר רשאי לקבוע כי
12 הוראות הפרק השלישי לעניין זיכויים לא יחולו על עובד זר או על סוגי עובדים
13 זרים שיקבע או יחולו עליהם באופן חלקי, כאשר עובד זר מוגדר כבחוק עובדים
14 זרים, "אף אם רואים אותו כתושב לעניין פקודה זו".
- 15 תקנה 3(א1) לתקנות הזיכויים קובעת כי בחישוב המס על הכנסה לפי סעיף 2(1)
16 או (2) לפקודה של עובד זר חוקי... תובא בחשבון נקודת זיכוי "לפי סעיף 34
17 לפקודה", כאשר סעיף 34 קובע כי בחישוב המס של יחיד שהיה תושב ישראל
18 בשנת המס, יובאו בחשבון שתי נקודות זיכוי. העובדים שהועסקו על ידי
19 המערערים עונים על ההגדרה של "עובד זר חוקי", ואין מקום להבחין בין עובד
20 זר שמועסק בסיעוד לבין עובד זר המועסק בחקלאות.
- 21 משילוב תקנה 3(א1) לתקנות וסעיף 34 לפקודה, עולה כי עובד זר הזכאי לנקודות
22 זיכוי הוא מי שעונה על הגדרת תושב ישראל. משמע כי הלכה למעשה בתקנה הנ"ל
23 קבע המחוקק כי מי שהוא עובד זר חוקי עונה לקריטריונים של תושב ישראל
24 כנדרש בסעיף 34 לפקודה, שהרי אין מקור אחר לזכות לקבל נקודות זיכוי זולת
25 סעיף 34 הנ"ל. יתר על כן, אם אין מדובר בתושבי ישראל, ממילא לא היה צורך
26 בקביעת הוראות ספציפיות, דוגמת סעיף 48א, המאפשר לשר להגביל את נקודות
27 הזיכוי שלהם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

7. מאחר שהעובדים הזרים הם אזרחי תאילנד, שהיא מדינה גומלת, הרי שמכוח
1 האמנה בין ישראל לתאילנד, שניתן לה תוקף חוקי מכוח סעיף 196 לפקודה
2 כאמור, לא ניתן להחיל על העובדים את הוראות סעיף 48 לפקודה והתקנות
3 שהותקנו לפיו ואין להפלותם לרעה מחמת אזרחותם, כך שהם זכאים לנקודות
4 הזיכוי בהתאם להוראות סעיף 34 לפקודה
5
8. קבלת עמדת המשיב משמעה שכל אזרח זר המגיע לישראל למספר שנים,
6 ולאחריהן שב לארצו, לא יהיה תושב ישראל לפי הגדרת הפקודה ולא ישלם מס
7 בישראל על הכנסותיו מחוץ לישראל, והוא אף יהיה זכאי כ"תושב חוץ" להטבה
8 המאפשרת מכירות ני"ע ישראלים בפטור ממס. עמדה זו אינה סבירה.
9
9. המשיב שוגה בטענה כי משמעות קבלת עמדת המערערים היא שתקנות הזיכויים
10 הותקנו בחוסר סמכות. המערערים לא טוענים לבטלות סעיף 48 לפקודה או
11 התקנות, אלא טענתם היא שאין להחיל את התקנות על אזרחי מדינה גומלת.
12
10. בניגוד לטענת המשיב, בבג"צ 8421/14 **הסתדרות העובדים הכללית החדשה נ'**
13 **שר האוצר** (7.3.2017) (להלן: "**עניין ההסתדרות**") לא נקבעה הלכה הרלוונטית
14 לענייננו. בעוד ששם נדונה שאלת חוקיותן של תקנות הזיכויים, ההליך דנן הוא
15 ערעור פרטני שאין בו טענה לביטול התקנות, אלא כל שנטען הוא כי אין להחיל
16 על מעסיקי העובדים התאילנדים את התקנות לאור האמנה וסעיף 196 לפקודה
17 כאמור, תוך הפלייתם.
18

טענות המשיב

11. בשני העשורים האחרונים הסדיר המחוקק את נושא נקודות הזיכוי, כשברקע
20 מחלוקת באשר לזכאותם של עובדים זרים לנקודות זיכוי, להן זכאים תושבי
21 ישראל. לאורך השנים חלו מספר שינויים בדין, כאשר בשנת 2014 הותקנו תקנות
22 הזיכויים הרלוונטיות לשנות המס 2015-2016. במסגרת התקנות ביקש המחוקק
23 שלא להעניק לעובדים זרים, אותם ראה כ"תושבי חוץ", את אותן נקודות הזיכוי
24 שניתנות לתושבי ישראל.
25





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

12. בית המשפט העליון בעניין **ההסתדרות** דחה את העתירה נגד תקנות הזיכויים, תוך שהוא נותן דעתו אף להוראות האמנה, ודי בכך כדי לדחות את טענת המערערים.
13. מהוראות חוק הכניסה לישראל ומתקנות הכניסה לישראל הרלוונטיות לענייננו, עולה כי המחוקק רואה בעובדים הזרים כמי ששוהים בישראל באופן זמני, וזאת על מנת שלא תתפרש שהייתם כמקנה מעמד תושבות.
14. שיטת המס הישראלית היא שיטה פרסונלית. בהתאם, תכליתו העיקרית של המושג "תושב ישראלי" בפקודה היא לאתר מי שיכול להיחשב תושב ישראל מכוח הדין הכללי, למשל, מכוח אזרחותו הישראלית, אולם המחוקק ביקש שלא לראותו כתושב ישראל לצורך מס ולא לחייבו על הכנסותיו מחוץ לישראל, משום שמרכז חייו אינו בישראל. מכאן, כי אם על פי הדין הכללי אין אדם יכול להיחשב תושב ישראל, מטבע הדברים הוא לא ייחשב כתושב ישראל גם לעניין הפקודה.
15. המערערים לא הרימו את הנטל ולא הוכיחו כי עובדיהם הזרים הם תושבי ישראל. זאת, בין היתר לנוכח העובדה שהעובדים הזרים הרלוונטיים לא העידו וגם לא הוגשו תצהירים מטעמם. זאת ועוד, בחינת מרכז חייהם של העובדים הזרים מביאה למסקנה כי הם אינם "תושבי ישראל" לעניין הפקודה.
16. גם מאפייני העסקתם של העובדים הזרים שונים מאלו של תושבי ישראל. כך למשל דמי הביטוח הלאומי המשולמים בגינם הם אלו שחלים על מי שאינו תושב ישראל (ראו סעיף 2א(ב)(3) לחוק הביטוח הלאומי), ואף על פי שהכללים לתושבות לפי הפקודה שונים מאלו שבחוק הביטוח הלאומי, יש בכך משום חיזוק נוסף למסקנה לפיה אין לראות בהם "תושב ישראלי".
17. נקודות הזיכוי הן הטבות מס, אותן מעניקה המדינה מבחינה עקרונית למי שיש לה עמו יחסי גומלין לאורך זמן, בעוד שהעובדים הזרים מגיעים לישראל לתקופה מוגבלת. כמו כן, אחת ממטרותיהן של נקודות הזיכוי היא לאפשר לנישום התושב לממן את הוצאות המחייבה הבסיסיות שלו, בעוד לגבי העובדים בענייננו חלק ניכר מהוצאות המחייבה משולמות על ידי המעסיקים ובנוסף משפחתם נותרת בארץ המוצא, שם לרוב יוקר המחייבה הוא נמוך מאשר בישראל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

18. אשר לטענת ההפליה נוכח אמנת המס בין ישראל לתאילנד – יובהר כי גם אם היו
1 העובדים הזרים בגדר "תושב ישראל" לעניין הפקודה, הרי שנסיבות העסקתם
2 שונות מאלו של תושבי ישראל ואין הוראת אי האפליה שבאמנה מונעת עריכת
3 הבחנה בנסיבות כאלו. זאת ועוד, הוראת אי האפליה באמנה אינה אוסרת מתן
4 הטבות מס, להבדיל מקביעת סף מס שונה.
5

19. קו הטיעון של המערערים מוביל לתוצאה לפיה אם מדובר ב"עובד זר" שאינו בגדר
6 "תושב", וכך המצב ביחס לרובם המוחלט של העובדים הזרים – אין הוא זכאי
7 כלל לנקודת זיכוי. זאת, בניגוד לכוונת המחוקק להקנות לעובדים זרים, בתנאים
8 שנקבעו בתקנות, הטבות מס בהיקף מצומצם.
9

10 דיון והכרעה

20. במוקד הערעור שבפניי, העוסק במתן נקודות זיכוי לעובדים הזרים, אזרחי
11 תאילנד שהועסקו על ידי המערערים, עומדת השאלה האם יש לראות בעובדים
12 אלה כ"תושבי ישראל" לעניין פקודת מס הכנסה.
13

21. סוגיית הזיכויים ממס מוסדרת בפרק השלישי לפקודה, כאשר בסעיף 48א
14 שכותרתו "זיכויים לעובד הזר" נקבע כדלקמן:
15

16 "שר האוצר רשאי לקבוע כי הוראות פרק זה לעניין זיכויים,
17 כולן או מקצתן, לא יחולו על עובד זר או על סוגי עובדים זרים
18 שיקבע, או שיחולו עליהם באופן חלקי בתנאים שיקבע; לעניין
19 זה, "עובד זר" – כהגדרתו בחוק עובדים זרים (איסור העסקה
20 שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, אף אם
21 רואים אותו כתושב לעניין פקודה זו".

22. מכוח הסמכות האמורה התקין שר האוצר את תקנות הזיכויים, החלות על חישוב
23 המס של הכנסת העובד הזר שהופקה החל משנת 2015. תקנה 3 לתקנות, כפי
24 שהייתה בתוקף בשנות המס שבערעור, דהיינו בשנים 2015 ו-2016, קובעת
25 כדלקמן:

26 "(א) בחישוב המס על הכנסה של עובד זר חוקי בתחום
27 הסיעוד, לפי סעיף 2(1) או (2) לפקודה, יובאו בחשבון נקודות
28 זיכוי לפי סעיפים 34, 36 ו-36א לפקודה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

- 1 (ב) בחישוב המס על הכנסה לפי סעיף 2(1) או (2) לפקודה של
2 עובדת זרה חוקית שאינה עובדת זרה חוקית בתחום הסיעוד,
3 תובא בחשבון חצי נקודת זיכוי לפי סעיף 36א לפקודה.
- 4 (ג) שהה העובד הזר החוקי או העובד הזר החוקי בתחום
5 הסיעוד, לפי העניין, בישראל או באזור בחלק משנת המס, יובא
6 בחשבון בחישוב המס על הכנסתו, החלק השנים עשר מסכום
7 נקודות הזיכוי כאמור בסעיפים קטנים (א) או (ב), לפי
8 העניין, כשהוא מוכפל במספר החודשים שבהם שהה בארץ
9 בשנת המס.
- 10 (ד) הוראות הפרק השלישי לחלק ג' לפקודה, למעט האמור
11 בתקנות אלה, לא יחולו בחישוב המס החל על הכנסתו של עובד
12 זר".
- 13 23. עובד זר מוגדר על פי תקנה 2 לתקנות הזיכויים לעובד הזר כך: "כהגדרתו בסעיף
14 48א לפקודת מס הכנסה שהוא בעל אשרה לפי סעיף 2 לחוק הכניסה לישראל,
15 התשי"ב-1952, או ששהייתו או העסקתו בישראל טעונה אשרה כאמור".
- 16 24. מהאמור עולה כי לצורך הגדרת עובדים זרים לצרכי דיוננו יש מקום לפנות הן
17 להגדרה שבחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים),
18 התשנ"א-1991 (להלן: "חוק עובדים זרים"), אליו מפנה סעיף 48א לפקודה, והן
19 לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952, (להלן: "חוק הכניסה לישראל"), הנזכר
20 בתקנות הזיכויים.
- 21 25. סעיף 1 לחוק עובדים זרים מגדיר עובד זר כ"עובד שאינו אזרח ישראל או תושב
22 בה" ואילו חוק הכניסה לישראל מסדיר את דבר קבלת אשרות ורישיונות ישיבה
23 למי שאינם תושבי ישראל.
- 24 על פי תקנות הכניסה לישראל, תשל"ד-1974, שהותקנו מכוח חוק הכניסה
25 לישראל, על המבקש להיכנס לישראל כדי לעבוד בה זמנית בשכר, להגיש בקשה
26 לאשרה ורישיון לישיבת ביקור מסוג ב/1 (עובד זמני), כאשר מעביד בישראל רשאי
27 להגיש בקשה כאמור עבור תושב חוץ שהוא רוצה להעסיק (תקנה 5(א) לתקנות).
- 28 26. חוק הכניסה לישראל קובע כי אשרה ורישיון לישיבת ביקור תוקפם עד שלושה
29 חודשים (סעיף 2(א) לחוק), עם אפשרות הארכה עד לפרק זמן של שנתיים (סעיף
30 3(2)), כאשר על פי סעיף 3א(א) "על אף הוראות סעיף 3(2) רשאי שר הפנים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

- 1 להאריך רישיון לישיבת ביקור שניתן לעובד זר לתקופות שלא יעלו, יחד, על
2 חמש שנים, ובלבד שתקופת ההארכה הראשונה לא תעלה על שנתיים ושכל
3 אחת מתקופות ההארכה שלאחריה לא תעלה על שנה אחת".
- 4 27. הצדדים הסכימו כי במקרה דנן המדובר בעובדים זרים כמשמעותם בחוק עובדים
5 זרים, כי הם לא פעלו לשינוי מעמדם לצורך חוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952
6 וזאת מיום הגעתם ועד ליום עזיבתם, וכן כי הוחלו לגביהם הוראות החוק
7 הרלוונטיות, כגון בקשר לתנאי שהייתם ותשלום ביטוח לאומי והיטל כנדרש.
8 לפיכך, המחלוקת התמקדה בטענת המערערים כי ביחס לעובדיהם האמורים,
9 הנחשבים, לשיטתם, תושבי ישראל לצורך הפקודה, אין מקום להחלת תקנות
10 הזיכויים, זאת נוכח האמנה למניעת כפל מס שבין ישראל לתאילנד וסעיף 196
11 לפקודת מס הכנסה.
- 12 28. סעיף 196 לפקודה, אשר נמצא תחת הפרק השלישי "הקלה ממסי כפל" וסימן א'
13 "הסכם גומלין בין-לאומי", קובע בזו הלשון:
- 14 "א) משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו עם
15 מדינה פלונית ליתן הקלה ממסי-כפל לענין מס הכנסה וכל מס
16 אחר כיוצא בו המוטלים לפי דיני אותה מדינה (להלן - מדינה
17 גומלת), וכי מן המועיל הוא שיינתן להסכם זה תוקף בישראל -
18 יהא תוקף להסכם (להלן - ההסכם) לענין מס הכנסה, על אף
19 האמור בכל חיקוק".
- 20 29. סעיף 25.1 לאמנה בין ממשלת מלכת תאילנד לבין ממשלת מדינת ישראל בדבר
21 מניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה, כ"א 1176 כרך 37
22 (נכנס לתוקף בתאריך 1.1.1997) קובע כדלקמן:
- 23 "אזרחיה של מדינה מתקשרת לא יהיו כפופים במדינה
24 המתקשרת האחרת למסים או לכל דרישה הקשורה במסים,
25 השונים או מכבידים יותר מהמסים ומהדרישות הקשורות
26 בהם, שאזרחי אותה מדינה אחרת כפופים להם, או עלולים
27 להיות כפופים להם באותן נסיבות".
- 28 30. עמדת המערערים היא, אפוא, כי לא ניתן לשלול מעובדיהם הזרים, תושבי ישראל
29 לפי הפקודה, את נקודות הזיכוי הניתנות לאזרחי ישראל תושבי ישראל, וזאת אך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

- 1 ורק על בסיס אזרחותם הזרה, וכי שלילה כאמור מהווה הפרה של הוראות
2 האמנה בדבר אי אפליה.
- 3 **31. אין בידי לקבל את עמדת המערערים.** לעמדתי, אין לראות בעובדיהם הזרים של
4 המערערים תושבי ישראל, ובכל מקרה, גם אם היה ניתן לראותם כ"תושבי
5 ישראל" לעניין הפקודה, זכותם לנקודות זיכוי נשללה על פי סעיף 48 לפקודה
6 ותקנות הזיכויים, ואין בכך הפרה של הוראות האמנה בדבר אי אפליה.
- 7 **32. אזכיר מושכלות יסוד - פרשנותו של דבר החקיקה, בדין הכללי כמו גם דיני המס,**
8 נעשית על פי לשונו ותכליתו (ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות פ"ד**
9 לט (2) 70 (1985)), כאשר אלו יושפעו, בין היתר, משיקולי המדיניות המונחים
10 ביסוד דיני המס וההיגיון הכלכלי-הפיסיקלי (רע"א 3527/96 **אקסלברד נ' מנהל**
11 **מס רכוש חדרה**, פ"ד נבו (5) 385 (1998)).
- 12 **33. סוגיית נקודות הזיכוי לעובדים זרים עברה תהפוכות במרוצת השנים.** עמד על כך
13 בית המשפט העליון בבג"צ 1631/08 **ניצנים ניהול והשמה (2003) בע"מ נ' רשות**
14 **המיסים בישראל** (23.11.2011), בציינו כי בעוד שבשנים 2000-2002 הוכרה
15 זכאות "תושב חוץ זכאי" ל-2.25 נקודות זיכוי, ובכך הושווה מעמדם של העובדים
16 הזרים למעמד תושבי ישראל לעניין נקודות הזיכוי, החל משנת 2003 ועד להתקנת
17 כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי) (הוראת השעה), התשס"ו-2006,
18 לא הוכרה זכאות כאמור של עובדים זרים לנקודות זיכוי להן היו זכאים תושבי
19 ישראל בשל תושבתם. בהמשך, הותקנו כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ
20 זכאי), התשס"ז-2007 ובהם נקבעה כי בחישוב המס בגין הכנסתו של "תושב חוץ
21 זכאי" שהופקה החל משנת 2007 יובאו בחשבון 2.25 נקודות זיכוי. בית המשפט
22 אף הוסיף כי את ההכרה בנקודות הזיכוי במסגרת כללי 2006 יש לראות אף על
23 רקע המחלוקת באשר לזכאות העובדים הזרים לנקודות הזיכוי להן זכאים תושבי
24 ישראל.
- 25 **34. בשנת 2014 הותקנו, כאמור, תקנות הזיכויים.** אלה קבעו כי רק עובדי סיעוד יזכו
26 בנקודות זיכוי, וכן תזכה בחצי נקודת זיכוי עובדת זרה שאינה בתחום הסיעוד.
27 עובדים זרים אחרים, כדוגמת עובדי המערערים העוסקים בתחום החקלאות,
28 נשללה זכאותם לנקודות זיכוי, וזאת כעולה מתקנה 3(ד) לתקנות לפיה הוראות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21928-12-20 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

1 הפרק השלישי לחלק ג' לפקודה, לא יחולו בחישוב המס על הכנסתו של עובד זר.
2 יש לציין כי בשנת 2017, ובעקבות פסק הדין בעניין **ההסתדרות** כמוסבר להלן,
3 תוקנו התקנות באופן זה שמשנה זו ואילך מוענקות נקודות זיכוי גם לעובדים
4 זרים שאינם בתחום הסיעוד, במגבלות הקבועות בתקנות. בשנת 2017 - חצי
5 נקודת זיכוי, ומשנת 2018 ואילך – נקודת זיכוי אחת.

6 35. שאלת חוקיות תקנות הזיכויים – על רקע לטענת אפליה בין עובדים זרים לבין
7 עובדים ישראלים נוכח אמנות המס האוסרות לכאורה לעשות כן - עמדה במוקד
8 הדיון בעניין **ההסתדרות הנ"ל**. וכך נאמר שם:

9 **"...ההסתדרות הכללית החדשה מטעימה את שבירת**
10 **האוניברסליות בנושא נקודות הזיכוי ששררה במשך שנים**
11 **רבות, אף שאינה חולקת על סמכות שר האוצר לדיפרנציאציה**
12 **לפי סעיף 48א לפקודת מס הכנסה; הסתדרות העובדים**
13 **הלאומית והתאחדות חקלאי ישראל מטעימות במיוחד את**
14 **הסתירה, לדעתן, לסעיף 196 לפקודת מס הכנסה, שבעקבות**
15 **צוים לפיו הוחלו אמנות מס שבין סין ותאילנד לישראל – ואלה**
16 **מדינות המקור של העובדים שבהם עסקינן. לשיטתן, הוראות**
17 **האמנות בדבר אי הפליה הדדית בין עובדים אוסרות על המדינה**
18 **להפחית את נקודות הזיכוי לעומת ישראלים.**

19 לאחר העיון, ובכבוד לטיעונים הטובים של באי כוח העותרות,
20 סבורים אנו כי העתירות מיצו עצמן ואין מקום להיעתר להן. הן
21 השיגו חלק ממטרתן, וחרף נימת הקלת ראש ששמענו מן
22 העותרות, אנו איננו מקלים ראש כלל בתוספת של 1/2 נקודת
23 זיכוי ואחר כך נקודה שלמה כהסדר קבוע לעת הזאת. אשר
24 לטיעון המשפטי, אנו סבורים כי לא יתכן חולק על סמכות שר
25 האוצר לפי סעיף 48א לדיפרנציאציה. ועוד, כשלעצמנו מקובלת
26 עלינו עמדת המדינה, כי הוראות האמנות אינן סותרות את
27 השינוי; האמנות שוללת הפליה על בסיס אזרחות, ואילו כאן
28 עסקינן במי שבאו לישראל לתקופה מוגבלת, וההבחנה היא
29 איפוא על בסיס תושבות; ועל כן אין המדינה בהכרח חייבת, גם
30 אם הדבר עשוי להיות רצוי חברתית, להעניק להם הטבות
31 המוענקות לתושבים הקבועים. ועוד, עסקינן בהטבה ולא
32 בקביעת שיעור מס שונה בבסיסו...

33 עוד, עסקינן בהטבה ולא בקביעת שיעור מס שונה בבסיסו; ראו
34 בג"ץ 2587/04 בוכריס נ' פקיד שומה חדרה (2005) שם מציין
35 הנשיא ברק, לאחר ציטוט סעיפי האמנות, כי (פסקה 8) "סעיף
36 25 לאמנה, וסעיפים דומים האוסרים על הפליה באמנות
37 למניעת מסי כפל, באים למנוע נטל מס שונה על העובד הזר אך
38 בשל אזרחותו השונה", אך האיסור "לא נועד להשגת שוויון בין





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21928-12-20 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

1 עובד זר למקומי בכל היבט מסי באשר הוא". המדובר איפוא
2 בסופו של יום בנושא שבשיקול דעת, וגם אילו סברנו כי ניתן
3 היה לגלות יתר נדיבות לעובדים הללו, אין לפנינו תמונת
4 המיסוי הכללית, ובמישור המשפטי יכלה המדינה לעשות את
5 שעשתה. איננו נעתרים איפוא לעתירות".

6 .36 סבורני כי בדברים האמורים יש מענה ברור לטענות המערערים, ולא מצאתי בסיס
7 לעמדתם כי אין ללמוד מעניין ההסתדרות לעניינינו וכי יש להבחין בין שאלת
8 חוקיות התקנות והעתירה לבטלותן, לבין שאלת פרשנותן ואי תחולתן על
9 עובדיהם הזרים. בשני המקרים, נדונה אותה שאלה ממש – האם הוראת האמנה
10 בדבר אי אפליה מחייבת להעניק נקודות זיכוי לעובדים זרים באותו אופן שהן
11 מוענקות לעובדים ישראלים, והתשובה שניתנה לכך הייתה בשלילה.

12 .37 זאת ועוד, בקביעת בית המשפט העליון בעניין ההסתדרות גלומה ההנחה כי
13 עובדים זרים אינם תושבי ישראל. מכאן נובעת המסקנה כי חרף הוראות האמנה
14 שר האוצר רשאי לשלול מעובדים זרים נקודות זיכוי, שכן מדובר בהבחנה על
15 בסיס תושבות. יתר על כן, העובדה כי אין מדובר בתושבי ישראל, אינה מונעת
16 משר האוצר להעניק להם נקודות זיכוי בהיקף המוגבל שקבע. לפיכך, טענת
17 המערערים כאילו ההפניה בתקנות הזיכויים לסעיף 34 לפקודה מחייבת את
18 המסקנה לפיה עובדים זרים הם בהכרח תושבי ישראל (שכן לגישתם אין מקור
19 בפקודה למתן נקודות זיכוי למי שאינם תושבי ישראל), אין בה ממש. תקנות
20 הזיכויים אינן הופכות עובדים זרים לתושבי ישראל בהפנייתן לסעיף 34 לפקודה.
21 כל שנאמר בהן הוא כי בהתקיים התנאים הקבועים בהן, עובדים זרים ייהנו
22 מנקודות הזיכוי המוסדרות בסעיף 34 לפקודה ובהיקף שנקבע.

23 .38 אם נדרש מקור בחקיקה הראשית למתן נקודות זיכוי לעובדים זרים, על אף
24 שאינם תושבי ישראל, הרי שניתן למוצאו בנקל בסעיף 48 לפקודה. הסמכות
25 הנתונה בו לשר האוצר לשלול מעובד זר את הזיכויים האמורים בפרק השלישי
26 לפקודה, ועל אחת כמה וכמה סמכותו להחיל עליו אותם זיכויים "באופן חלקי
27 בתנאים שיקבע", בוודאי שמגלמת בתוכה את הסמכות להעניק לעובד זר נקודות
28 זיכוי, גם אם אינו תושב ישראל, באותה מידה שהוא רשאי לשלול ממנו, באופן
29 מלא או חלקי, נקודות זיכוי "אף אם רואים אותו כתושב לעניין פקודה זו".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21928-12-20 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

39. דומה, כי פרשנותם של המערערים את הוראות תקנה 3 לתקנות הזיכויים וסעיף 1
 2 34 לפקודה, כמחייבות את התוצאה לפיה עובדים זרים הם תושבי ישראל, כמוה
 3 כטענה כי "הזנב מכשכש בכלב". ראשית, יש לשאול האם העובדים הזרים הם
 4 תושבי ישראל אם לאו. האם הם תושבי ישראל לאור הגדרת תושב ישראל
 5 בפקודה? האם הם תושבי ישראל לאור ההיסטוריה החקיקתית, הוראות דיני
 6 המס והוראות הדין הכללי? האם הם תושבי ישראל לפי לשון החוק או לפי
 7 תכליתו? רק אם התשובה לכך היא בחיוב, יש להמשיך ולשאול האם נכון הדבר
 8 שאין להחיל עליהם את תקנות הזיכויים נוכח הוראת אי האפליה באמנה.

40. אלא שכפי שאבהיר להלן, דעתי היא כי המערערים אף לא עברו את המשוכה
 9 הראשונה ולא הוכיחו כי עובדיהם הם תושבי ישראל לצורך מס. סבורני כי
 10 בהתחשב בכך שמדובר בעובדים זרים - בעניינם חל "סט" שלם של דברי חקיקה
 11 המיועדים להסדיר את מעמדם, את זכויותיהם וחובותיהם, וכן, ובעיקר, את משך
 12 שהותם (המוגבלת) בישראל - על המערערים הנטל להוכיח כי חרף מעמדם זה של
 13 עובדיהם, ולמרות שהגיעו לישראל באופן זמני ולמטרת עבודה בלבד, מדובר
 14 בתושבי ישראל.
 15

41. יש לזכור, כי נקודת המוצא של המחוקק הכללי בקביעת מעמדם של העובדים
 16 הזרים היא כי הם אינם תושבי ישראל, כפי שהדבר משתקף, למשל, בדברי
 17 ההסבר להצעת חוק הכניסה לישראל (תיקון מס' 11), התשס"ג-2003, הצעות חוק
 18 הממשלה 48, כ"ג בתמוז התשס"ג (23.7.2003), לאמור:
 19

20 "חוק הכניסה לישראל... קובע בסעיפים 2(א) ו-3(2) כי
 21 אשרה ורישיון לישיבת ביקור בישראל יינתנו לשלושה חודשים
 22 עם אפשרות להארכה, ובלבד שסך כל תקופות ההארכה לא
 23 יעלה על שנתיים, דהיינו 27 חודשים בסך הכל. מדיניות משרד
 24 הפנים בנוגע לעובדים זרים מאפשרת עבודה בישראל ברישיון
 25 ביקור מסוג ב/1 (עובד זמני) לתקופה של עד חמש שנים. ואולם
 26 בשל ההגבלה הקבועה בחוק נדרשים העובדים הזרים לצאת
 27 מישראל באמצע תקופת העסקתם ולו ליום אחד, בחלוף 27
 28 חודשים, בטרם יוכלו לעבוד בישראל. מדובר בדרישה
 29 פורמליסטית ומסרבלת, שאינה מחויבת המציאות, אשר
 30 כרוכה בהוצאות מיוחדות לצורך הסדרת היציאה והכניסה
 31 לישראל. מוצע על כן לבטל הגבלה זו ולאפשר הארכת תוקפו של
 32 רישיון לישיבת ביקור לעובד זר לתקופה של עד חמש שנים,
 33 בתנאים המפורטים בסעיף 3א(א) המוצע. התקופה המרבית



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

1 שנקבעה להארכה היא חמש שנים שכן ככלל, שהיית עובד
2 בישראל מעבר לתקופה כאמור עלולה להתפרש כתושבות הלכה
3 למעשה ולא כשהייה זמנית בישראל במסגרת של ביקור או
4 עבודה". [ההדגשות אינן במקור – ש.ב.]

5 הנה כי כן, העובדים הזרים מגיעים לישראל למטרה מוגדרת, מטרת עבודה,
6 ושהייתם היא לתקופה קצובה שהארכתה טעונה אישור, ואף זאת לתקופה כוללת
7 שלא תעלה על 5 שנים. ברי כי אין מדובר בתושבים לפי הדין הכללי, ונראה כי אין
8 בעניין זה מחלוקת בין הצדדים. סבורני כי באותה מידה שאין לראותם כתושבים
9 לצורך הדין הכללי, כך אין לראותם כ"תושבי ישראל" לצורך מס. בסופו של יום,
10 דיני המס אינם מנותקים מהדין הכללי, והרציונל העומד ביסוד רצון המחוקק
11 בדין הכללי שלא לראות בעובדים זרים תושבים, יפה גם לצורך דיני המס.

12 לפי סעיף 1 לפקודה "תושב ישראל" מוגדר כך: 43.

13 "א) לגבי יחיד – מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות
14 אלה:

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

17 (א) מקום ביתו הקבוע;

18 (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

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

20 (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

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

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

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

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

25 תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא

26 425 ימים או יותר;

27 לענין פסקה זו, 'יום' - לרבות חלק מיום;

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

29 ידי פקיד השומה".

30 ואילו "תושב חוץ" מוגדר בסעיף 1 כדלקמן:

31 "מי שאינו תושב ישראל וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:

32 (א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת

33 המס ובשנת המס שלאחריה;

34 (ב) מרכז חייו לא היה בישראל... בשתי שנות המס שלאחר

35 שנות המס האמורות בפסקת משנה (א)".

36 ההכרעה בדבר "מרכז החיים" של אדם היא בראש ובראשונה הכרעה עובדתית,
37 ומצריכה הבאת ראיות להוכחת טענה זו, כפי הנטל המונח על כתפי המערערים
38 על פי הדין. האם "מרכז החיים" של העובד הזר הוא בישראל? האם "מכלול



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

1 **קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים** של העובד הזר מצויים בישראל?
2 מי שמבקש ליהנות מאיזו הטבה הנגזרת ממעמד של תושב ישראל, עליו הנטל
3 להוכיח התקיימותו של מבחן "מרכז החיים".

4 בוודאי שאין כל מקום להניח, אפרוירי, כי מי שנמצא ועובד בישראל תקופה של
5 מספר שנים, הוא בהכרח תושב ישראל. (ראו ע"מ (מחוזי מרכז) 11-10-37101 רצון
6 **נ' פקיד השומה** (17.9.2014); עמ"ה (מחוזי נצרת) 111/02 **גפני נ' פקיד שומה**
7 **טבריה** (25.9.2003) (להלן: "**עניין גפני**")),

8 .45 המערערים לא הביאו לעדות את עובדיהם, כך שלא ניתן היה להיווכח מפיהם על
9 אודות זיקתם האמיתית לישראל. בנסיבות אלו ברי כי אי העדתם של העדים
10 הרלוונטיים פועלת לחובת המערערים, בהתאם לכלל לפיו הימנעות מהבאת ראיה
11 מקימה חזקה לפיה לו היא הובאה, היא הייתה פועלת לחובתו של מי שמצופה
12 היה ממנו להביאה (ראו: ע"א 9656/05 **שוורץ נ' רמנוף חברה לסחר וציוד בניה**
13 **בע"מ** (27.7.2008); ע"א 2275/90 **לימה חברה ישראלית לתעשיות נ' רוזנברג**, פ"ד
14 מז(2) 605, 614-615 (1993); ע"א 465/88 **הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו**,
15 פ"ד מה(4) 651, 658-659 (1991)). יובהר, כי הוכחת תושבות לא יכול שתעשה
16 ברמה העקרונית והכללית. הוכחה זו נדרשת באופן פרטני, תוך התייחסות לזיקה
17 הקיימת בין כל עובד ועובד לבין מדינת ישראל. ברי כי אין די בנתונים כללים
18 לעניין זה, ובכלל זאת אין די בנתון העובדתי כי המדובר בעובדים השוהים
19 בישראל מספר שנים.

20 .46 ואכן, על פי הפסיקה, לצד מבחן "חזקת הימים", המהווה מבחן כמותי היוצר
21 חזקה סטטוטורית הניתנת לסתירה, והכולל שתי חלופות, כמפורט לעיל, המבחן
22 המהותי הוא המבחן המכריע לשם קביעת מרכז חייו של הנישום. לפי מבחן זה
23 יש להתחקות אחר פרמטרים "איכותיים" הנוגעים לנישום, כגון מקום ביתו
24 הקבוע של הנישום, מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו, מקום עיסוקו העיקרי,
25 מקום האינטרסים הכלכליים שלו, פעילותו בארגונים, וכיוצא באלה. כל אלו
26 יכולים להעיד על "מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים" של
27 הנישום. בפסיקה אף הובהר כי אמות המידה שלאורך יבחן "מרכז החיים" של
28 הנישום הן בעיקרון אמות מידה אובייקטיביות, בעוד שלתחושותיו
29 הסובייקטיביות של הנישום יינתן משקל מועט.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

1 ראו בהקשר זה קביעות בית המשפט בע"א 477/02 גונן נ' פקיד השומה חיפה
2 : (29.12.2005)

3 "הנה כי כן, המבחן שאומץ לעניין התשובות הפיסקאלית על-
4 ידי שלטונות המס במועדים הרלוונטיים לענייננו היה מבחן
5 מהותי - מבחן מרכזי חייו של היחיד - הבוחן מכלול של
6 אינדיקציות ואינו מסתפק במבחן טכני-פורמאלי המבוסס על
7 ימי השהייה בלבד, דוגמת המבחן שאומץ בחוק הפיקוח על
8 המטבע, תשל"ח-1978 לצורך הגדרת "תושב ישראל". יישום
9 מבחן מהותי זה מצריך בדיקה ובחינה של מכלול הנתונים
10 המאפיינים כל נישום באופן ספציפי. בין המאפיינים
11 הרלוונטיים לעניין זה ניתן לבחון גם את זמן השהייה בישראל
12 בשנת המס הרלוונטית, אך זאת בצד מאפיינים חשובים
13 נוספים ובהם: דבר קיומם של נכסים בישראל, המקום בו
14 מתגורר הנישום, המקום בו מתגוררת משפחתו, אופי המגורים,
15 מוצאו של הנישום, מקום לידתו ומצגים של הנישום עצמו אשר
16 יש בהם כדי ללמד על כוונותיו. היטיב לסכם זאת בית-משפט
17 קמא באמרו כי בעיקרו של דבר יש להביא בחשבון לעניין זה הן
18 את ההיבט האובייקטיבי, דהיינו - היכן פיסית מצויות מירב
19 הזיקות של הנישום, והן את ההיבט הסובייקטיבי, דהיינו -
20 מה היתה כוונתו של הנישום והיכן הוא רואה את מרכז חייו".

21 ראו עוד: עניין ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (22.2.2017); ע"א
22 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר (20.5.2014) (להלן: "עניין ספיר"); ע"א
23 8234/11 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו (6.2.2014)).

24 47. לא רק שהמערערים לא הציגו, כאמור, ראיות קונקרטיות בנוגע לזיקתם של
25 העובדים הזרים לישראל, אלא שעל פניו נראה, כי מרכז חייהם של עובדי
26 המערערים אינו בישראל. לא נסתרה טענת המשיב כי מקום ביתם הקבוע של
27 העובדים הזרים הוא ככלל בתאילנד, שם מתגוררים בני משפחתם, להם הם
28 נוהגים להעביר את משכורותיהם. בנוסף, לא נסתרה טענתו כי העובדים הזרים
29 אינם נוהגים לרכוש נכסי נדל"ן או נכסים משמעותיים אחרים בישראל.

30 יתר על כן ועיקר, העובדים הזרים מגיעים לישראל לתקופה קצובה ובסופה
31 חוזרים דרך כלל לארץ מוצאם, כך ששהייתם בישראל היא באופן מובהק ארעית
32 בלבד. בצדק הדגיש המשיב כי העובדים הזרים אף לא ביקשו להעמיק את
33 קשריהם לישראל על ידי שדרוג מעמדם למעמד של "תושב ישראל", וכי גם
34 מאפייני העסקתם של עובדים זרים שונים מאלו של תושבי ישראל. המערערים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

1 מספקים לעובדיהם מגורים, מזון וביטוח רפואי, כאשר דמי הביטוח הלאומי
2 המשולמים בגינם הם אלו שחלים על מי שאינו תושב ישראל (סעיף 2א(ב)(3) בחוק
3 הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995).

4 .48 למסקנה דומה הגיע בית המשפט בעניין גפני (עמ' 5 לפסק הדין):

5 "העובד הזר כשמו כן הוא זר הוא למדינה. מרכז חיינו אינו
6 בישראל, כל שכן אינו במושב רמות. יתרה מזאת, יישום המבחן
7 של "מרכז חיי הנישום" על שני פניו - הפיזי והסובייקטיבי
8 - יביאנו למסקנה לא יחול על העובד הזר המונח "תושב". עובד
9 זר גם אם הוא נמצא פיסית במקום מסוים, הימצאותו שם היא
10 זמנית וארעית בלבד, הגם שהיא עשויה להתארך ולהתפרס על
11 פני זמן רב, הוא יעזוב את המקום בסופו של דבר. אין שום זיקה
12 סובייקטיבית בין העובד הזר לבין המקום. מטרתו לחפש מקום
13 עבודה לפרנסתו ולפרנסת משפחתו הנמצאת בארץ אחרת, ועם
14 הגשמת המטרה תסתיים הזיקה עם הארץ בכלל, ועל אחת כמה
15 וכמה עם אותו מקום עבודה, אם כי לדעתי, כאמור זיקה כזו
16 אינה קיימת כלל".

17 .49 יש לזכור, כי שיטת מיסוי על בסיס פרסונאלי נועדה לתפוס ברשת המס אותם בני
18 אדם שיש להם זיקה ישראלית ממשית ואיכותית, זיקה המצדיקה למסות אותם
19 גם על הכנסות שהפיקו מחוץ לישראל, וזאת נוכח העובדה כי תושבים אלה נהנים
20 ממשאביה של המדינה בכל תחומי החיים, ובעיקר - בכל עת שיחפצו בכך.
21 מבחינתם של תושבי ישראל, ישראל אינה רק מקום מגורים, זמני או קבוע.
22 מבחינתם ישראל היא "בית", קרי - "המקום שבו כשאתה צריך ללכת אליו, הם
23 צריכים להכניס אותך פנימה" (רוברט פרוסט).

24 למותר לומר כי לא ניתן לראות בישראל כ"בית" לעובדים הזרים במובן האמור.
25 הגעתם לישראל היא למטרה ספציפית ושהייתם בישראל קצובה בזמן, כאשר עם
26 תום תקופת העסקתם, נדרשים הם לעזובה לבלי שוב. כלום ניתן לראות בישראל
27 כ"מרכז חיהם" של העובדים הזרים גם אם הם שוהים בה תקופה של מספר
28 שנים?

29 יתר על כן, האם סבורים המערערים כי העובדים הזרים יידרשו לדווח על
30 הכנסתם או על נכסיהם מחוץ לישראל בהיותם, לשיטתם, תושבי ישראל לכל דבר
31 ועניין? ברי כי אין זה מתקבל על הדעת כי העובדים הזרים ייחשבו כ"תושבי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

- 1 ישראל" אך ורק לצורך נקודות הזיכוי, אך לא לכל עניין אחר הנוגע לתושבי
2 ישראל, לרבות ביחס לחובות שונות המוטלות עליהם על פי הפקודה.
- 3 50. לא רק שמבחן "מרכז החיים", כמבחן מהותי, אינו תומך בעמדת המערערים,
4 אלא נראה כי אף ההסדרים הספציפיים שנקבעו בדיני המס בעניינם של העובדים
5 הזרים מבוססים על ההנחה כי אין מדובר בתושבי ישראל, וזאת על רקע
6 המחלוקת שהייתה בעבר בעניין זה כפי שהדבר בא לידי ביטוי בעניין **ניצנים** הנ"ל.
7 אין זאת אלא, כי שאלת התושבות היא אף שאלה של **מדיניות** והיא בהכרח תלויה
8 הקשר, כאשר ניכר היטב כי מחוקק המס, בכל הנוגע לנקודות זיכוי, בחר
9 להתייחס לעובדים הזרים כתושבי חוץ, כפי מעמדם על פי הדין הכללי. זאת
10 באותה מידה שאין זה סביר כי לצורך הטלת היטל עובדים זרים יראו בעובדים
11 הזרים כתושבי ישראל (ראו עמ"ה (מחוזי תל אביב) 1061/07 **טלרום משאבי אנוש**
12 **בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב** (27.11.2008) (להלן: "**עניין טלרום**"), גם אם
13 עשויים להיחשב כעונים על הגדרת "תושב" לפי הפקודה.
- 14 51. בכל מקרה ברור הוא, שניתן ללמוד מהסדרים אלה כי העובדה שאין מדובר
15 בתושבי ישראל, אינה מצדיקה לשלול מהם לחלוטין את נקודות זיכוי, אלא אך
16 ורק להגבילן, אם בהיקפן ושיעורן, ואם בתחומי העיסוק הרלוונטיים, כדוגמת
17 תחום הסיעוד. כאמור לעיל, לטענת המערערים, מאחר שאין מקור חוקי להענקת
18 נקודות זיכוי למי שאינו תושב ישראל, משמע מכאן כי יש לראות בהכרח בעובדים
19 הזרים כתושבי ישראל. אלא שגם המערערים בוודאי יסכימו כי לא כל עובד זר
20 ייחשב כתושב ישראל, כגון עובד זר ששהה בישראל תקופה קצרה בלבד. גישת
21 המערערים משמעה כי עובד כאמור, שאינו תושב ישראל, לא יזכה כלל לנקודות
22 זיכוי, גם אם תקנות הזיכויים קובעות זאת במפורש. זו רק דוגמא אחת מני רבות
23 לכלל הידוע לפיו יש לפרש את דיני המס פרשנות תכליתית, ולא דווקא פרשנות
24 לטובת הנישום, שכן "טובתו של נישום אחד היא לעיתים רעתו של נישום אחר"
25 (עניין **קיבוץ חצור**).
- 26 52. אבהיר, כי איני מתעלם מהאמור בסיפא של סעיף 48א לפקודה ולפיו שר האוצר
27 רשאי לשלול נקודות זיכוי מעובד זר "**אף אם רואים אותו כתושב לעניין פקודה**
28 **זו**". עם זאת, המסקנה העולה מהאמור אינה כי העובדים הזרים, לרבות אלה
29 השוהים בישראל לתקופה המקסימלית המותרת, הם בהכרח תושבי ישראל,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

1 כגישת המערערים, אלא כי גם אם מדובר (במקרה פרטני) בעובד זר שניתן לראות
2 בו תושב ישראל, אין בכך כדי למנוע החלתם עליו של התקנות מכוח הסעיף
3 האמור. יתר על כן, ניתן להבין האמור בסיפא גם נוכח הרקע ההיסטורי שקדם
4 לחקיקת הסעיף, כמתואר לעיל, וחוסר הבהירות שהיה קיים בשאלת זכאותם של
5 עובדים זרים לקבלת נקודות זיכוי.

6 53. **זאת ועוד**, גם אם ייחשבו עובדי המערערים כ"תושבי ישראל" לצורך הפקודה,
7 עדיין אין בכך כדי להוביל למסקנה כי לא ניתן להבחין בינם לבין עובדים
8 ישראלים. נקודת המוצא של המערערים, לפיה די בכך כי הן האזרח הישראלי
9 והן האזרח הזר הם "תושבי ישראל" לצורך הפקודה, על מנת שתחול על האזרח
10 הזר הוראת האמנה בדבר אי אפליה - בטעות יסודה. האמנה, בקביעתה כי אסורה
11 אפליה בין אזרחי המדינה הגומלת "**באותן נסיבות**", מתייחסת למצב שבו לא
12 קיים כל הבדל בין שני סוגי הנישומים מלבד הבדל אחד – אזרחותם; היא אינה
13 אוסרת טיפול מס שונה במקרה שבו, מלבד סוגיית האזרחות, קיימים הבדלים
14 מהותיים אחרים בין שני סוגי הנישומים.

15 והרי ברור כי אין דינו של עובד זר, על החובות והזכויות החלות עליו הן לפי הדין
16 הכללי והן לפי דיני המס, כדינו של עובד ישראלי, ודומה כי לכך כיוון בית המשפט
17 בעניין בג"צ 2587/04 **בוכריס נ' פקיד שומה חדרה** (23.6.2005), שם הביע בית
18 המשפט העליון את העמדה לפיה "**איסור ההפליה שבאמנה מכון בראש**
19 **ובראשונה למנוע הפליה במס המוטל על העובד הזר לעומת עמיתו המקומי. הוא**
20 **לא נועד להשגת שוויון בין עובד זר למקומי בכל היבט מסי באשר הוא**".

21 54. יתר על כן, כעולה מעניין **בוכריס**, ובאופן מובהק כעולה מעניין **ההסתדרות**
22 שצוטט לעיל, האיסור הקבוע באמנה אינו נוגע לכל הטבה והטבה הניתנת לפי דיני
23 המס, ובכלל זאת, לכאורה, גם נקודות זיכוי; האיסור הוא להכפיף את אזרחי
24 המדינה הגומלת למסים או לכל דרישה הקשורה למסים, כגון הטלת חובות דיווח
25 מקום בו חובה זו לא מוטלת על אזרחי המדינה המתקשרת, הטלת מסים מהסוג
26 שאינם מוטלים על אזרחי המדינה המתקשרת, או קביעת שיעורי מס גבוהים יותר
27 מאלו החלים על אזרחי המדינה המתקשרת. אין זה המקרה שלפנינו.

28 55. לאור כל האמור, הערעורים נדחים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-12-21928 ... דניאל ו-39 אח' נ' פקיד שומה נתניה

1 אציין כי לא מצאתי בטיעונים האחרים שהובאו מטעם מי מהצדדים, כדי לשנות
2 את תוצאות הדיון לגופו של ענין (רע"א 20/15 פרץ נ' ורטיס (18.1.2015); רע"א
3 6509/14 זפט נ' יעקב (3.11.2014); רע"א 69/12 משה נ' גוהרי (21.3.2012); רע"א
4 1146/11 צ'רלטון בע"מ נ' ההתאחדות לכדורגל בישראל (16.8.2011)), לרבות
5 בכל הנוגע לסוגיית תשלום ההיטלים, או בנוגע לתקנות מס הכנסה (קביעת
6 יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי
7 ישראל), התשס"ו-2006. לעניין תקנות אחרונות אלה אעיר כי לא רק שהן אינן
8 מתייחסות לעובדים זרים, חרף המוצע בטיוטת התקנות (ראו עניין טלרום), אלא
9 שאיני סבור שניתן להסיק מהן כי אלמלא התקנות היו אותם יחידים בהכרח
10 "תושב ישראל". כמו כן איני סבור כי בקביעה לפיה יראו כ"תושב ישראלי" עובד
11 מדינה או עובד של גופים לאומיים כדי להשליך לענייננו. אם כבר, התקנות חוזרות
12 ומלמדות אותנו כי מבחן התושבות הוא מבחן מהותי כפי שהבהרתי לעיל.

13 56. המערערים יישאו, ביחד ולחוד, בהוצאות המשיב בסכום כולל של 40,000 ש"ח
14 שישולם בתוך 30 יום, שאם לא כן יתווספו אליו הפרשי הצמדה וריבית החל
15 מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

16 ניתן לפרסם את פסק הדין.

17
18
19 ניתן היום, י"ד סיוון תשפ"ב, 13 יוני 2022, בהעדר הצדדים.
20

21 שמואל בורנשטיין, שופט
22