

בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 דצמבר 2014

ע"מ 21131-12-12 טורק נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב

בפני כב' השופט יונה אטדגי

המערער:

ניר טורק

ב"כ עו"ד משה מסרי

נגד

המשיב:

פקיד שומה תל אביב 3

ב"כ עו"ד יונתן בן-דוד, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

כתבי עת:

א' ברק, "פרשנות ושפיטה: יסודות לתורת", עיוני משפט, כרך י (תשמ"ד-תשמ"ה) 467

חקיקה שאוזכרה:

כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), תשמ"ב-1982: סע 1, 2, 2(א) 1, 2, 3, 4, 5, 5(ב), 6, 8(2), 8(ב) 9, 9, 67פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע 1(א) 4(א), 4(א) 4, 4(א) 4, 4(א) 4(ב), 121(א), 121(ב), 121(ג)חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963חוק הפרשנות, תשמ"א-1981פקודת שטח השיפוט והסמכויות

מיני-רציו:

* נישום שחלים עליו כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), איננו יכול לדרוש שבמקומם, חישובי המס והניכויים והזיכויים לגביו ייעשו ע"פ פקודת מס הכנסה.

* מסים – מס הכנסה – חישובו

* מסים – מס הכנסה – עיסוק בחו"ל

* פרשנות – דין – פקודת מס הכנסה

ערעור המעלה את השאלה האם נישום, שחלים עליו כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), יכול לדרוש שבמקומם יוחלו עליו מדרגות המס ומערכת הניכויים והזיכויים הקבועים בפקודת מס הכנסה.

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור ופסק:

הנישום, שהכללים חלים עליו, אינו רשאי לדרוש שחישוב המס והניכויים והזיכויים לגביו ייעשו לפי סעיף 121 לפקודה, אם לסברתו החישוב וההסדרים שבפקודה מטיבים עמו יותר, כשם שפקיד השומה אינו רשאי להחליט כי הוא מחשב את המס ואת הניכויים והזיכויים של הנישום לפי הפקודה במקום ע"פ

הכללים, אם לסברתו הדבר יביא לגביית מס גבוה יותר. תכליתו של סעיף 67א לפקודה ותכלית הכללים איננה להטיב עם תושב ישראל העובד בחו"ל, אלא להתאים את שיעורי המס ומערכת הניכויים והזיכויים שלו, בהתחשב בצרכים המיוחדים הנובעים מהעבודה בחו"ל.

פסק דין

1. השאלה הניצבת לדיון בערעור זה: נישום, שחלים עליו כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982 (להלן – הכללים), האם הוא יכול לדרוש שלא ליישם עליו את הכללים, ובמקומם להחיל עליו את מדרגות המס ומערכת הניכויים והזיכויים הקבועים בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה)?

רקע

2. המערער הוא תושב ישראל, שהחל לעבוד מטעם מדינת ישראל (משרד החוץ) בשגרירות ישראל בטוקיו, החל מחודש ספטמבר 2011, והוא עובד שם גם היום. הערעור הוא על שומה שקבע המשיב למערער ביחס לשנת 2011. בשנה זו היו למערער הכנסות בישראל בסכום של 126,695 ₪ (הכנסות מעסק, ממשכורת ומריביות ני"ע) והכנסות בחו"ל בסכום של 114,924 ₪ (משכורתו ממשרד החוץ). משרד החוץ חישב את משכורתו וניכה מס במקור בהתאם לכללים. המערער ניכה הוצאות (שלא נכללו בהכנסתו החייבת) בסכום של 3,152 דולר, בהתאם לסעיף 6 לכללים. מתוך "טופס 106" שהנפיק משרד החוץ (נספח 1 לתצהיר המשיב) עולה, כי משרד החוץ "גילם" למערער גם סכום של 11,821 דולר, כלומר: שילם במקומו של המערער את המס שהיה צריך לשלם עבור הטבות שונות שקיבל.

3. המשיב חישב את המס שהמערער צריך לשלם על הכנסותיו בחו"ל ובישראל, בהתאם לכללים, ולפי חישוביו לאחר כל הניכויים והזיכויים שנעשו, המערער עוד חייב למשיב סכום מס של כ-10,000 ₪ (ב"כ המשיב, עמ' 4 לפרו'). המערער ערך את חישוביו בהתאם לפקודה, ולפי חישוביו הוא זכאי להחזר מס מהמשיב בסכום של כ-24,000 ₪ (ב"כ המערער, עמ' 3 לפרו').

הכללים ותיאור המחלוקת

4. סעיף 67א לפקודה קובע:

"שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כללים בדבר הניכויים והזיכויים שיתורו ליחיד תושב ישראל שיש לו הכנסה מגיעה אישית שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל, לרבות הכנסה כאמור שיוחסה לבעל מניות מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64 ובדבר שיעור המס שיחול על ההכנסה האמורה ועל הכנסות אחרות שיש לו בשנה שבה היתה לו ההכנסה האמורה, הכל בהתחשב במיוחד במשך שהייה מחוץ לישראל, בכך שנשלח

מישראל לצורך הפקת ההכנסה האמורה ובתנאי המחייב בארץ שבה שהה אותו יחיד לצורך הפקת ההכנסה האמורה.
בהתאם לכך הותקנו בשנת 1982 **הכללים**, ולהלן סקירת הסעיפים הנוגעים לערעור זה:

בסעיף 1 – הגדרתם של עובד ומעביד בכללים -

”עובד” – כל אחד מאלה:

(1) יחיד תושב ישראל, שנשלח למדינת חוץ לשם ביצוע עבודה בשביל מעביד, במשך תקופה רצופה העולה על ארבעה חודשים; לענין זה, מי שביצע עבודה תקופה רצופה כאמור, יראוהו כעובד מהיום שבו החל בביצוע העבודה;

(2) יחיד תושב ישראל, המבצע עבודה בשביל מעביד במדינת חוץ, במשך תקופה רצופה העולה על ארבעה חודשים, ואינו עובד כמשמעותו בפסקה (1) (להלן – עובד מקומי ישראלי); לענין זה, מי שביצע עבודה תקופה רצופה כאמור, יראוהו כעובד מהיום שבו החל בביצוע העבודה;

”מעביד” – מעביד שהוא תושב ישראל, מדינת ישראל, רשות מקומית בישראל, הסוכנות היהודית לארץ ישראל, הקרן הקיימת לישראל או קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל;

סעיף 1 מגדיר כ”משכורת חוץ” את המשכורת המשולמת לאותו עובד בשל עבודתו מחוץ למדינה, ו”הכנסה אחרת” היא “הכנסה שאינה משכורת חוץ”.

סעיף 2 קובע את תקרות ושיעורי המס, כשהסכומים נקובים בערכים דולריים. שיעורי המס המדורגים בסעיף זה שונים מאלה הקבועים להכנסת יחיד **בסעיף 121 לפקודה**.

בסעיף 2(ב) הרלבנטי לענייננו נקבע:

”לגבי עובד שמשכורת חוץ שולמה לו בשל עבודה של פחות מ-12 חודשים באותה שנת מס, תחולק כל אחת מתקרות ההכנסה שבסעיף קטן (א) ב-12 והתוצאה תוכפל במספר החודשים שבשלהם שולמה המשכורת.”

סעיף 3 אינו מתיר ניכויים וזיכויים הקבועים **בפקודה**, ושאינם קבועים **בכללים**.

סעיף 4 קובע את חובת הניכוי במקור של המעביד.

סעיף 5 קובע פטור ממס על אחוזים מסוימים ממשכורת החוץ, בהתאם לגובה המשכורת החודשית.

[סעיפים 35 ו-6](#) מתירים את ניכויין של הוצאות שונות של העובד ובני משפחתו: הוצאות "ביקור מולדת", הוצאות דיור והוצאות טיפול רפואי.

[סעיף 28\(2\)](#) קובע את שיטת חישוב השומה, כאשר לעובד היתה באותה שנת מס גם משכורת חוץ וגם הכנסה אחרת:

"לענין חישוב המס לפי הפקודה לגבי הכנסה אחרת שהיתה לעובד בשנת המס שבה שולמה לו משכורת חוץ, תצורף ההכנסה האחרת להכנסתו החייבת ממשכורת החוץ, והיא תיחשב כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו."

[סעיף 9](#) מתיר נקודות זיכוי עבור הכנסה אחרת שהיתה לאותו עובד בחודשים שלא שולמה לו משכורת חוץ.

5. אין חולק שהמערער עונה על הגדרת "עובד" **בכללים**, מאחר והוא נשלח על ידי המדינה לעבוד בשגרירות בטוקיו לתקופה העולה על 4 חודשים.

המשיב חישב את המס מהכנסותיו של המערער בשנת 2011 על פי **הכללים**. מאחר ובאותה שנה שולמה למערער משכורת חוץ עבור 4 חודשים בלבד, הופחתו מדרגות המס [שבסעיף 2\(א\)](#) באותו יחס, כלומר לשליש, בהתאם [לסעיף 2\(ב\)](#), כך ששיעור המס ההתחלתי (20%) היה עבור הסכום של 4,400 דולר (4 X 12 : 13,200), וכך הלאה. כמו כן, בהתאם [לסעיף 28\(2\)](#), ההכנסה האחרת שהיתה למערער באותה שנה, כלומר הכנסותיו בארץ, מוסתה לפי שני שיעורי המס הגבוהים ביותר [שבסעיף 121\(ב\)](#) לפקודה. אין חולק, כי אופן חישוב זה – במקרה הנדון – מביא לחיוב מס הגבוה מזה שהמערער היה מחויב בו אילו כל הכנסתו, משכורת החוץ ו"ההכנסה האחרת", היתה מחושבת לפי [סעיף 121\(ב\)](#) לפקודה.

6. המערער טוען, כי [סעיף 67א](#) לפקודה **והכללים** שהותקנו בעקבותיו נועדו להטיב עם הנישום העובד בחו"ל מטעם מעבידו, המדינה או יתר המוסדות שנמנו [בסעיף 1 לכללים](#), וכראיה לכך הוא צירף פרוטוקולים של ועדת הכספים של הכנסת שדנו בכללים הללו. עוד טוען המערער, כי אופן חישוב המס שנקבע בכללים האלה מפלה אותו לרעה לעומת תושב ישראל שהפיק אותה הכנסה בישראל וכי הדבר מהווה פגיעה בקניינו, על פי **חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו** (להלן – **חוק היסוד**).

לחילופין טוען המערער, כי השגרירות בטוקיו, בה עבד, מוגדרת כשטח טריטוריאלי ישראלי, ולכן למעשה גם משכורתו מעבודתו בשגרירות נחשבת כהכנסה שהופקה בישראל. בשל כל הטעמים הללו טוען המערער, כי הוא זכאי לכך שכל הכנסתו תחושב לפי [סעיף 121 לפקודה](#) ולא לפי הקבוע **בכללים**.

7. המשיב טוען כי **הכללים** יצרו שיטת מס מיוחדת לעובדים תושבי ישראל בחו"ל עם הוראות מיוחדות בדבר פטורים, ניכויים, זיכויים ושיעורי מס מיוחדים, דין ספציפי, שמי שנכלל בתוכו אינו רשאי לבחור שלא להיכלל בו.

לדבריו, מטרת **הכללים** לא היתה בהכרח להטיב עם אותם עובדים, אלא להתאים את שיעורי המס החלים עליהם ואת ההוצאות המותרות בניכוי, בהתחשב בצרכים המיוחדים הנדרשים מעצם השהייה בחו"ל. המשיב טוען עוד, כי המערער עצמו נהג לפי **הכללים** כאשר ניכה הוצאות מסוימות בהתאם לאמור בהם. לדברי המשיב, **הכללים** אינם פוגעים בחוק היסוד, וכן אין לקבל את עמדת המערער, לפיה הכנסתו מעבודתו בשגרירות נחשבת כעבודה שנעשתה בחו"ל.

דיון והכרעה

8. דברי כב' השופט (כתוארו אז) ברק ב-ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט (2) 70, בעמ' 75 :

"אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם... כמו כל חוק אחר, גם לענין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא אם לאפשרויות השונות יש עיגון, מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעיתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירושו, המביא להגשמת תכלית החקיקה, אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום... כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי".

וב-ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי (6.2.07, פורסם בנבו) אמרה כב' השופטת (כתוארה אז) נאור, בהתייחסה לפרשנות שהוצעה על ידי המשיב לסעיפים מסוימים בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (פיסקה 31):

"בסופו של דבר, לא ניתן לטעמי למצוא בסעיף 48א יחד עם סעיף 47 נקודת אחיזה לשונית לפרשנות המוצעת על ידי המשיב וברי כי אין אנו רשאים ליתן לחוק פרשנות אותה אין הלשון יכולה לשאת. "היסוד הלשוני מבחין בין כתיבה של יצירה חדשה לבין פירושה של יצירה קיימת" (אהרון ברק "פרשנות ושפיטה: יסודות לתורת פרשנות ישראלית" עיוני משפט י 467, 480 (1985)).

9. **הפקודה** הסמיכה בסעיף 67א שלה את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין כללים הקשורים למיסוי הכנסתו של תושב ישראל השוה בחוץ לארץ, ובהתאם לסמכותו זו הותקנו **הכללים**.

סעיף 2(א) קובע כי "המס על משכורת חוץ של עובד בשנת מס יהיה בשיעורים הבאים ובכפוף לאמור בכללים אלה...".

הסעיפים האחרים קובעים, כאמור, גם מהן ההוצאות המותרות לניכוי, כיצד תחושב "ההכנסה האחרת" ועוד.

לפיכך, הנישום, שכללים אלה חלים עליו, אינו רשאי לדרוש שחישוב המס לגביו ייעשה לפי סעיף 121 לפקודה במקום חישוב המס על פי **הכללים**, וכן את הניכויים והזיכויים שעל פי

הפקודה במקום אלה שעל פי הכללים, אם לסברתו החישוב וההסדרים שבפקודה מטיבים עמו יותר, כשם שפקיד השומה אינו רשאי להחליט כי הוא מחשב את המס של הנישום ואת הניכויים והזיכויים שלו לפי הפקודה במקום על פי הכללים, אם לסברתו הדבר יביא לגביית מס בשיעור גבוה יותר.

יצוין, כי למסקנה דומה הגיעה גם כב' סגנית הנשיא וסרקרוג בפסק דינה בערעורים ע"מ (מחוזי חיפה) 45933-11-10 כהן נ' פקיד שומה חדרה [פורסם בנבו] ו-ע"מ 5220-09-11 בן-אפרים נ' פקיד שומה חדרה [פורסם בנבו] (12.12.13).

10. גם לגוף טענת המערער, אינני סבור כי ניתן לקבוע שתכליתו של סעיף 67א לפקודה ותכלית הכללים היתה להטיב עם הנישום, תושב ישראל העובד בחו"ל, וככל שניתן להעלות מסקנה כלשהי בדבר תכליתם של אלה מתוכנם ומדברי ההסבר הרלבנטיים, הרי שזו היתה אחרת: התאמת שיעורי המיסוי ומערכת הזיכויים והניכויים של נישום תושב ישראל העובד בחו"ל והמשתכר משכורת חוץ, לרמתם של שיעורי המיסוי, הזיכויים והניכויים של נישום תושב ישראל העובד במדינה, בהתחשב במאפיינים הייחודיים של עבודה ושהות מחוץ למדינה ושל השתכרות במטבע חוץ.

מסקנה זו עולה קודם כל מלשונו של סעיף 67א לפקודה, המורה על התקנת כללים "בהתחשב במיוחד במשך השהייה מחוץ לישראל, בכך שנשלח מישראל לצורך הפקת ההכנסה האמורה ובתנאי המחייב בארץ שבה שהה אותו יחיד לצורך הפקת ההכנסה האמורה".

הוא עולה גם מדברי ההסבר שנלוו להצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס 52), התשמ"ב-1982 (הצ"ח 1574 מיום 15.3.82), שקדמה לחקיקתו של סעיף 67א הנ"ל (דברי ההסבר לסעיף 2 בהצעת החוק):

"סעיף 5(3) לפקודה מחייב במס הכנסת עבודה של תושב ישראל שנעשתה בחו"ל, תוך ארבע שנים מיום צאתו מישראל אם המעביד הוא תושב ישראל, או אף תוך תקופה ארוכה מזו כשהמעביד הוא מדינת ישראל או המוסדות הלאומיים. הואיל והכנסות משולמות לשכירים אלה במטבע חוץ והם חיים בחו"ל לפי רמת החיים שם, יש צורך להתאים את נקודות הזיכוי והניכויים השונים. מוצע להסמיך את שר האוצר לקבוע כללים לענין זה, שיחולו לגבי שכר שישתלם מחודש אפריל 1982 ואילך."

11. גם הכללים שהותקנו מתיישבים עם מסקנה זו, שכן, לצד קביעת תקרות ושיעורי מס בערכים דולריים (סעיף 2), נקבעו בהם גם פטור ממס על אחוזים מסוימים מהמשכורת הבסיסית (סעיף 5) והתרת הוצאות שונות הקשורות לשהות בחו"ל: החזר הוצאות ביקור מולדת (סעיף 5ב) והוצאות דיור, חינוך וטיפול רפואי של הנישום ובני משפחתו (סעיף 6).

וכך נכתב בספרם של דורון לוי ואיתן אסנפי: **מיסוי בינלאומי, הדין בישראל** (עמ' 344-343), בהתייחס **לסעיף 67א לפקודה, ולכללים** :

"הסעיף עוסק ביחיד תושב ישראל השוהה בחו"ל ומפיק שם הכנסה מיגיעה אישית. מאחר שההכנסה האמורה הופקה במדינת החוץ, היא ככל הנראה תחויב במס באותה מדינה. אולם, נוכח השיטה הפרסונלית בישראל, הכנסה זו תחויב במס גם בישראל. הסעיף מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע כללים בדבר ניכויים, זיכויים ושיעורי המס שיחולו ביחס ליחיד זה. לצורך כך יתחשב שר האוצר במשך שהייתו של היחיד בחו"ל, בעובדה שנשלח מישראל לצורך הפקת ההכנסה האמורה, ובתנאי המחיה בארץ שבה שהה."

12. אמת, וכפי שנאמר בהודעות רשות המיסים לעיתונות, מיום 23.12.12 (צורפה לנימוקי הערעור), "במהלך השנים הורדו שיעורי מס ההכנסה בישראל באופן משמעותי וכן בוצע ריווח של מדרגות המס, בשל כך חלה שחיקה משמעותית בהטבות שהקנו הכללים, כך שבחלק מן המקרים חישוב המס "הרגיל" על פי הפקודה היה נותן תוצאה מטיבה יותר".

בעקבות כך, כפי שנכתב באותה הודעה, העביר שר האוצר דאז, ד"ר יובל שטייניץ, לוועדת הכספים, הצעה לתיקון של הכללים, כאשר "עיקרו של המודל החדש הוא השוואת מדרגות המס, שיעורי המס והפטורים לאלה החלים על הכנסת עבודה של עובדים בישראל, כאשר יתר ההוצאות המותרות בניכוי נותרו בעינן, למעט הגדלת התקרה להוצאות חינוך".

הצעה זו לא קודמה משום מה, ואני מפנה לסקירתה בנדון של כב' סגנית הנשיא וסרקרוג בענין **כהן ובן-אפרים הנ"ל**.

13. וכן נכון הוא, שיישומו של **סעיף 8(ב)**, כך ש"ההכנסה האחרת" של עובד בשנת המס שבה שולמה לו משכורת חוץ תצורף להכנסה החייבת ממשכורת החוץ ותיחשב כשלב הגבוה ביותר בסולם ההכנסה, עשוי להביא לתוצאת מס גרועה יותר מבחינתו של הנישום בהשוואה למצב שבו כל ההכנסות היו מעבודתו במדינה, כבמקרה דנן.

להצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 80), התשמ"ט-1989 (הצ"ח 1946, מיום 2.8.89), שבעקבותיה הוספו **לסעיף 67א לפקודה**, לאחר המילים "ובדבר שיעור המס שיחול על ההכנסה האמורה", המילים "ועל הכנסות אחרות שיש לו בשנה שבה היתה לו ההכנסה האמורה", צורפו דברי ההסבר הבאים (בסעיף 6) :

"מאחר וליחיד תושב ישראל השוהה חלק מהשנה בחוץ לארץ יש לעיתים גם הכנסות בישראל, בין בתקופת שהותו בחוץ לארץ ובין בתקופה שבה הוא שוהה בישראל, יש צורך בעריכת תיאומים במדרגות המס ובמערכת הזיכויים לגבי ההכנסות שיש לו בישראל. לכן מוצע להסמיך את שר האוצר לקבוע

כללים לגבי מכלול ההכנסות של יחיד כאמור ולא רק לגבי ההכנסות שהפיק בחוץ לארץ.

יצוין, כי [סעיף 2\)8](#) בכללים המקוריים (קובץ התקנות 4381, מיום 15.7.82) קבע דווקא הסדר הפוך:

"יידאו את הכנסת העובד ממשכורת חוץ, שעליה חלים כללים אלה, כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו."

יתכן, שהנחת מתקין הכללים היתה שעובד כזה, רוב משכורתו באותה שנה היא משכורת חוץ ומיעוטה "הכנסה אחרת", והדבר הצדיק אולי את שינוי ההסדר. הנחה זו איננה תקפה כאשר משכורתו העיקרית של אותו עובד באותה שנה היא דווקא "ההכנסה האחרת" וחלקה הקטן יותר הוא משכורת החוץ, כמקרה שבו אנו דנים כאן, כאשר 8 חודשים משנת 2011 עבד המערער בארץ ו-4 חודשים מתוכה בחו"ל וגם משכורתו "האחרת" היתה גבוהה מ"משכורת החוץ".

14. ולמרות זאת, אינני סבור שבית המשפט יכול להתערב בכל אלה, במיוחד כאשר בחלק מהזמן שמעת התקנת הכללים ועד היום, או ביחס לחלק מהנישומים, אותם כללים הטיבו יותר עם הנישומים, ובחלק אחר מהזמן או ביחס לחלק אחר מהנישומים הם הטיבו פחות עמם, וראוי להותיר את מלאכת האיזון, ההתאמה והתיקונים הנדרשים למחוקק ולמתקין הכללים.

כדברי כב' השופטת נאור בענין **פוליטי הנ"ל** (סעיף 39):

"בענייננו המחוקק קבע את "סדר העדיפות" בין התכליות השונות של החוק ואין מקום לאפשר סטייה מכך (ראו פרשנות החקיקה, בעמ' 207; לכיבוד תכלית של ודאות והפחתת התדייניות ראו גם [ע"א 380/99 קימה נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד נד\(5\) 529 \(2000\)](#)). כפי שקבעה חברתי השופטת חיות בעניין פז-גז:

"כטיבם של כללים אחידים יש אמנם מידה של שרירות במנגנון האחיד הקבוע בתקנות הפחת, אך זהו המחיר שבחר מתקין התקנות לשלם לצורך השגת יעילות ונוחות בחישוב הפחת לצורכי מס ונראה כי אל התכלית הזו ראוי לכוון בבואנו לפרש את תקנה 4 לתקנות הפחת".

גם בעניינינו בבואנו לפרש את תיקון מס' 50 ראוי לכוון לתכליות של פשטות, יעילות, ודאות ויציבות שעמדו לנגד עיני המחוקק ועומדים ביסודם של דיני המס ואין מקום לקבוע במקום המחוקק כי היה מקום להעדיף תכליות אחרות. "שופט אינו רשאי לומר כי תכלית החוק אינה נראית לו, ולהפעיל את שיקול דעתו על מנת להגשים תכלית אחרת הנראית לו עדיפה" (פרשנות החקיקה, בעמ' 92).

15. המסקנה, לפיה אֵל לו לבית המשפט להתערב בתוצאה הנובעת מהכללים תקפה במיוחד כאשר המערער גם נהנה מחלקם, שכן, מהכנסתו בחו"ל נוכו, כאמור, באותה שנה, הוצאות בהתאם לסעיף 6 בסכום של 3,152 דולר.

16. הדברים והמסקנה האמורים לעיל, יפים הם גם לענין טענתו של המערער לפגיעה בקנינו לפי **חוק היסוד**.

כידוע, אין בית המשפט שם עצמו כ"מחוקק כלכלי עליון", ולכן טענה חוקתית נגד חוק מס המבוססת אך ורק על פגיעה בזכות הקניין יכולה להתקבל רק במקרים חריגים ביותר (בג"ץ 3734/11 דודיאן נ' כנסת ישראל (15.8.12, פורסם בנבו), פסקה 30; ע"א 8473/08 פקיד שומה חיפה נ' ריכנבך (26.8.12, פורסם בנבו), פסקה 29).

כאמור לעיל, **הכללים** נועדו להתאים את שיעורי המס ומערכת הניכויים והזיכויים של תושב ישראל העובד בחו"ל מטעמו של מעביד ישראלי, בהתחשב בצרכים המיוחדים הנובעים מהעבודה בחו"ל.

מדובר, לכן, במערכת שנועדה להתאמה ואיזון של "הקניין" (ההשתכרות) ולא לפגיעה בו. אמנם, במקרים מסוימים עלולה מערכת זו שלא לענות במדויק על הצרכים, להם נועדה, אך כדברי כבי הנשיא ברק בבג"ץ 9333/03 פרוף' קניאל נ' ממשלת ישראל (16.5.05, פורסם בנבו) (פסקה 19): "לא פעם מצויים מספר פתרונות ראויים. עד כמה שכל אחד מהם הוא חוקתי, הבחירה ביניהם היא בידי המחוקק. זהו "מרחב התמרון החוקתי" של המחוקק", ובבג"ץ 1715/97 לשכת מנהלי ההשקעות בישראל נ' שר האוצר, פ"ד נא(4) 367, עמ' 386: "בית המשפט לא בא להחליף את שיקוליו של המחוקק בשיקוליו שלו. בית המשפט אינו נכנס לנעליו של המחוקק. הוא אינו שואל את עצמו מהם האמצעים שהוא היה בוחר אילו היה חבר בגוף המחוקק. בית המשפט מפעיל ביקורת שיפוטית. הוא בוחן את חוקתיות החוק, לא את תבונתו. השאלה אינה אם החוק טוב, יעיל, מוצדק. השאלה הינה אם הוא חוקתי."

17. מעבר לכך יצוין כי חוקיותם של **הכללים** כבר נבחנה בבית המשפט העליון בע"א 8932/02, 8933/02 פקיד שומה ת"א-יפו 5 נ' טאומן ובז'ה, פ"ד נח(1) 625, אמנם בהקשר אחר, בהקשר לטענה שאין לתת תוקף ל**כללים**, מאחר שלא הותקנו כללים בקשר לכל העניינים הנמנים בסעיף 67א לפקודה, אלא בקשר לחלקם בלבד. בית המשפט המחוזי קיבל טענה זו, ובית המשפט העליון קיבל את הערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ודחה את הטענה.

בית המשפט (מפי כבי השופטת, כתוארה אז, נאור) קבע (בעמ' 640): "אך גם אם אניח, ובלי לפסוק בדבר, שיש פגמים בהסדר שיצר המחוקק בשנת 1984, או שההסדר שנוצר הסדר מפלה הוא, אין הדבר הופך את ההסדר להסדר לא קיים. גם הסדר שניתן למתוח עליו ביקורת איננו הסדר בטל מאליו".

בית המשפט הוסיף עוד (עמ' 642-640), כי יש לתת משקל לעובדה שהכללים אושרו על ידי ועדת הכספים של הכנסת, וכי לאישור זה יש גם משמעות משפטית, מאחר שלתקנות המאושרות על ידי ועדה של הכנסת יש, לענין הביקורת השיפוטית, מעמד איתן יותר מזה

שיש לתקנות רגילות. "אמנם, באישור של ועדה מועדות הכנסת אין כדי לחסן חקיקת משנה שהיא בלתי סבירה בעליל מפני ביטול על ידי בית משפט, אך בית המשפט לא ימהר לשלול תוקפה של חקיקת משנה כזו אלא כאמצעי אחרון, במקרה קיצוני ביותר".

18. ולבסוף, אני דוחה את טענתו החילופית של המערער, לפיה, מאחר ועבודתו בחו"ל היתה בשגרירות ישראל, ומאחר ושגרירות ישראל נחשבת בחוק הבינלאומי כשטח טריטוריאלי של אותה מדינה, הרי שהשתכרותו מעבודתו זו היא כהשתכרות שנעשתה בישראל. אין כל קשר בין מעמדה האקס-טריטוריאלי של שגרירות על פי החוק הבינלאומי ובין שאלת המיסוי של עובד אותה שגרירות.

המערער הסתמך בהקשר זה על פסק דינו של כבי' השופט אלטוביה ב-ע"מ (ת"א) 1235/06 BAEHR REFAEL נ' פקיד שומה חולון (16.9.12, פורסם בנבו), שקבע כי המערער, אזרח ישראל ותושב חוץ, שהועסק כטייס בחברת "אל-על" בטיסות בינלאומיות, נחשב כמי שביצע עבודה בישראל, מאחר וכלי טיס נחשב כשטח המדינה לפי [פקודת שטח השיפוט והסמכויות, התש"ח-1949](#).

אולם, הערעור באותו ענין דן בשאלה, האם בכלל יש להחיל על המערער את מערכת המס הישראלית, לפי מבחן מקום ביצוע העבודה, בהתאם [לסעיף 4א\(א\)\(4\) לפקודה](#), מאחר, וכדברי כבי' השופט אלטוביה שם (פיסקה 4) "[פקודת מס הכנסה](#) מטילה מס על נישומים מתוקף שתי תחולות – התחולה הפרוטונאלית, המבוססת על זיקת הנישום למדינה, והתחולה הטריטוריאלי, המבוססת על זיקת ההכנסה למדינה". בענינו, שאלת תחולת מערכת המס הישראלית על המערער איננה מתעוררת כלל, וההבחנה בין "משכורת חוץ" ל"הכנסה אחרת" משליכה רק על שיעורי המס והניכויים והזיכויים המותרים ולא על עצם החוב במס.

19. יתרה מזו, אם נשליך מההגדרות של [סעיף 4א\(א\) לפקודה](#) על תחולת הכללים, התוצאה תהא שהכללים לא יחולו לעולם על עובד שנשלח לעבוד בחו"ל מטעם מדינת ישראל, רשות מקומית בישראל, הסוכנות היהודית, הקרן הקיימת לישראל או קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל, בניגוד מפורש להגדרת "מעביד" בכלל 1. זאת מאחר ולפי [סעיף 4א\(ב\)\(1\) לפקודה](#), "על אף האמור בפסקאות (4) ו-(8) סעיף קטן (א), יראו את מקום הפקת ההכנסה, לפי הפסקאות האמורות, בישראל, אם המעביד הוא אחד הגופים המפורטים בפסקה (א)(4) להגדרת "תושב ישראל" או "תושב" בסעיף 1...".

[סעיף 1\(א\)\(4\) לפקודה](#) מונה את הגופים שפורטו לעיל (מדינת ישראל וכו'), ולכן, בהתאם [לסעיף 4א\(ב\)\(1\)](#) הנ"ל, מקום הפקת ההכנסה של עובד של מעביד מאחד הגופים הללו נחשב תמיד בישראל.

על פי הגיונו של המערער, לא יחולו אם כן הכללים מעולם על עובד שנשלח לחו"ל על ידי אחד הגופים הללו, ותוצאה זו וודאי לא תתכן.

מוכרחים, אם כן, להבחין בין עצם חבות המס למדינת ישראל הנקבעת בהתאם [לסעיף 4א\(א\)](#) לפקודה, וזו חלה כמובן גם על עובד הנשלח לחו"ל מטעם מדינת ישראל או אחד

- הגופים האחרים שנמנו לעיל – ובין אופן חישוב המס וכל הנלווה לכך הנקבעת על עובד כזה בהתאם לכללים.
20. המסקנה העולה מכל האמור לעיל היא, שיש לדחות את הערעור. מעבר לכך, גם אם היה מתקבל הערעור, צריך היה להתחשב בכך, שלפחות חלק מהמס שהמערער היה מחויב בו "גולס" על ידי מעבידו (משרד החוץ), כאמור לעיל, כך שלא הוא שהיה זכאי להשבת אותו חלק אלא מעבידו (השוו לפסק דינה של כב' סגנית הנשיא וסרקרוג בענין **כהן ובן-אפרים** הנ"ל, פסקאות 12 ו-20).
21. למרות דחיית הערעור, אינני סבור כי ראוי לפסוק למשיב הוצאות בנסיבות הענין. זאת, משום שהתוצאה של קבלת הערעור או דחייתו מביאה לחובת השבה/תשלום של סכומים קטנים (השבת כ-24,000 ₪ במקרה של קבלת הערעור ותשלום מס בסך כ-10,000 ₪ במקרה של דחייתו). אמנם, "דין פרוטה כדין מאה" (מקור המונח **בתלמוד הבבלי**, מסכת סנהדרין, דף ח', עמ' א'), ופסק הדין דן בעניין עקרוני, הנוגע גם למקרים נוספים אחרים, כדברי ב"כ המשיב (עמ' 5 לפרו'), שבשל כך עמד על בירור העניין. ולמרות זאת, אינני סבור שהמשיב היה צריך לעמוד על בירור הערעור, כאשר המערער מצידו (שם) הביע נכונות לוותר על החזר המגיע לו לטענתו ובלבד שלא יחויב בתשלום נוסף למשיב.

תוצאה

22. הערעור נדחה.
אין צו להוצאות.

ניתן היום, ט' טבת תשע"ה, 31 דצמבר 2014, בהעדר הצדדים.

יונה אטדגי 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

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