

מע"מ בגין תשומות עובדים זרים - על מי?



מאת: משה שקל, עו"ד ; גדעון סגל, עו"ד

1. רקע כללי והצגת הבעיה

1.1. בישראל עובדים מספר רב של פועלים זרים השוהים בישראל על פי רשיונות ואשרות מתאימים, המונפקים על ידי משרד הפנים, והעובדים בישראל על פי היתרים מיוחדים מטעם משרד העבודה והרווחה. בשנים האחרונות עיקר הביקוש לפועלים הזרים מגיע מענף הבנייה, זאת, בין היתר, בגין המצב הבטחוני והפוליטי המגביל העסקת עובדים מ"השטחים". משום כך, מרבית לקוחות החברות הינן חברות קבלניות (להלן - "הקבלנים"). חברות כוח אדם (להלן - "החברות") עוסקות בהשמת פועלים ממדינות זרות במקומות עבודה ואצל מעבידים שונים בישראל.

1.2. הקבלנים מחויבים לפי הנחיות משרדי הממשלה להעסיק את הפועלים הזרים במישרין, וכן נדרשים הם לספק לעובדים הזרים תנאי מחיה וצרכים שונים, כמו: מקומות לינה, ציוד מגוון ועוד. דא עקא, לקבלנים אין רצון, כמו גם יכולת, להקדיש את הזמן הרב הנדרש לטיפול בצרכי העובדים הזרים, ולכן, בנוסף ובמקביל ל"שוק" אספקת העובדים הזרים, נוצר מעין "שוק משני", שעניינו - הדאגה למילוי צרכי העובדים הזרים כנדרש על פי הנחיות משרדי הממשלה.

1.3. החברות מספקות, למעשה, שירותים משני סוגים לשני סוגי לקוחות: האחד, שירות השמת פועלים, הכולל אסופה של שירותים המתחילה בהבאת הפועלים הזרים ארצה, ובארץ - השמתם במקומות עבודה שונים, הלנתם, הסעתם למקומות העבודה, וכלה בדאגה לצרכיהם השוטפים במקומות הלינה (תנאי תברואה וציוד מינימליים וכיו"ב) (להלן - "שירותי השמת הפועלים"); השירות השני והנוסף הניתן על ידי החברות הינו ביחס לעובדים זרים, שכלל לא הובאו על ידן (אלא על ידי חברת כוח אדם אחרת), וביחס אליהם מספקות החברות לקבלנים שירותי הסעות ו/או לינה (להלן - "שירותי הלינה וההסעה").

מטבע הדברים, לצורך מתן שירותי השמת הפועלים ושירותי הלינה וההסעה, נושאות החברות בהוצאות רבות, ובין היתר: דמי שכירות לאכסניות ודירות, רכישת ציוד לצורך שיכון הפועלים (מיטות וכיו"ב), רכישת שירותים מחברות הסעה, ועוד כהנה וכהנה.

1.4. החברות, בהיותן "עוסק", חייבות במע"מ בגין שירותיהן הנ"ל ללקוחותיהן - הקבלנים, וכנגד המע"מ בו הן חייבות מבקשות החברות לקזז את מס התשומות

בקשר לרכישת התשומות. מנגד, רשויות מע"מ מסרבות לאפשר את קיזוז מס התשומות בגינן.

1.5. יצוין, כי לגבי התשומות בגין העובדים שלא הובאו על ידי חברת כוח אדם מחו"ל, ברור, ואף רשויות מע"מ מסכימות לכך, שאין להחיל עליהן את תקנה 15א, מכיוון שללא ספק אין בינם לבין חברת כוח האדם יחסי עובד - מעביד או יחסים הדומים לכך.

הבעיה, על כן, מתמקדת בתשומות בגין שירותי השמת הפועלים (קרי - התשומות בגין העובדים שהובאו ארצה והושמו במקום עבודתם על ידי החברות).

1.6. למותר לציין, כי שאלת קיזוז מס התשומות בגין תשומות החברות הינה שאלה מהותית, שמשקלה הכלכלי הולך וגובר בעקבות העלייה במספר העובדים הזרים, ועוד יותר מכך - לאור הדרישות התכופות להעלאת רמת החיים של עובדים אלו(1).

1.7. עמדת כותבי המאמר הינה, שיש לאפשר לחברות לקזז את מס התשומות בגין תשומות העובדים הזרים, וזאת ממספר נימוקים: ראשית, משום שהפועלים הזרים אינם עובדי החברות, ומשום כך אין לתקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן - "תקנה 15א") תחולה במקרה זה; שנית, גם לו הפועלים הזרים היו עובדי החברות, אין לראות בתשומות הנ"ל כ"תשומה בשל עובד" כנקוב בתקנה 15א; ובנוסף - משום שכך עולה מעמדת הגופים המינהליים האחרים.

2. החקיקה הרלבנטית

2.1. טיעונן של רשויות מע"מ הוא, שיש לראות את הפועלים הזרים כעובדי חברות כוח האדם לעניין תקנה 15א. תקנה זו קובעת כהאי לישנא:

"(א) בתקנה זו -

"תשומה", בשל עובד - נכס או שירות כגון ארוחה, דיור, מתנה או בידור, המיועדים להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובד או של בן משפחתו;

"עובד" - לרבות אדם שיש לו חלק בבעלות בעסק או אחד ממנהליו.

(ב) מס תשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה בשל עובדו אינו ניתן לניכוי אלא אם הוכח, להנחת דעתו של המנהל, כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות, והמכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס שמחירן נקבע לפי הוראות סעיף 10 לחוק". (ההדגשות שלנו).

כלומר, תקנה 15א מציבה בפני המעביד את הברירה, לנכות מס בגין התשומות ולשלם מס על מכירתן או נתינתן לעובד, או לחילופין - לא לנכות את מס התשומות, ובדרך זו אף להימנע מתשלום המס על המכירה או הנתינה לעובד.

ודוק, תנאי ראשוני ומקדמי לתחולת תקנה 15א הוא, שהעוסק מכר או נתן את הנכס או את השירות לעובדו או לבן משפחה של עובדו. ומכאן, שראשית לכל יש לברר,

אם הפועלים הזרים הינם עובדי החברות.

3. הפועלים הזרים אינם עובדי חברות כוח-אדם

3.1. "עובד" - מיהו?

3.1.1. כאמור, תקנה 15א מגדירה "עובד" לרבות אדם שיש לו חלק בבעלות בעסק או אחד ממנהליו; ברם, הגדרה למונח "עובד" גופא - אין.

בשטח דיני העבודה קבעה הפסיקה מספר מבחנים לסיווג היחסים בין אדם העובד עבור חברו, האם הינו בבחינת "עובד" או שמא הינו "קבלן". המבחנים רבים, והדומיננטיים שבהם הם "מבחן המרות והפיקוח" ו"מבחן ההשתלבות".

3.1.2. האם צריך והאם ניתן להשתמש במבחנים ש"נוצרו" בדיני העבודה גם בתחום דיני המס? - התשובה לשאלה זו אינה חד-משמעית, ובעניין זה הן הפסיקה והן המלומדים הלכו בנתיבים שונים. יש מהמלומדים התומכים במדיניות המבחינה בין דיני העבודה לבין דיני המס, ותומכת ביצירת מבחן פונקציונלי ועצמאי לדיני המס(2). מאידך, מלומדים אחרים תומכים דווקא בהשוואת דיני העבודה ודיני המס לעניין זה(3).

אף בפסיקה נמצא גוונים שונים בעניין זה. יש והיא פנתה לדיני העבודה מבלי שאף התייחסה לדילמה שבעניין(4), ויש והיא הזכירה את הבעייתיות שבעניין אך מבלי לקבוע מסמרות(5).

3.1.3. נציבות מס הכנסה אימצה, עקרונית, את המבחנים הכלליים של דיני העבודה לעניין פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - "פקודת מס הכנסה"(6)), אך סביר היה שזו תהיה גם עמדת רשויות המס בקשר לחוק מע"מ ותקנותיו.

3.1.4. ודוק, בנדון בו עסקינן אין צורך להכריע בשאלה עקרונית זו באותו מובן שדנו בה במקורות הנ"ל, שכן הדיונים הנ"ל - רובם ככולם - עסקו בשאלת סיווג מעמד היחסים בין שני אנשים, האם נקשרו ביניהם יחסי "עובד-מעביד" או שמא יחסי "מזמין-קבלן". לא כך במקרה שלנו. במקרה דנן לית מאן דפליג, שהעובדים הזרים הינם "עובדים" ולא קבלנים, והשאלה היא רק עובדי מי: האם עובדי החברות או שמא עובדי הקבלנים. הא ותו לא. כיוון שכך, אין לנו אלא ליישם את המבחנים המקובלים לבחינת יחסי עובד-מעביד, ולבדוק אם אלו יובילונו למסקנה, שהעובדים הינם עובדי החברות או שהינם עובדי הקבלנים. לשון אחר, במקרה דנן הפעלת המבחנים אינה במטרה לזהות את סוג היחסים ביחס לפועלים הזרים, אלא את זהות המעביד.

3.2. המבחנים ויישומם

3.2.1. כאמור, מבחני העבודה הדומיננטיים הינם מבחן המרות והפיקוח ומבחן ההשתלבות. "מבחן המרות והפיקוח" הנ"ל פורש בחבק כד(7): אדם הסר

למרותו של פלוני או שפלוני מבקר את עבודתו. הפסיקה המחישה מבחן זה במספר מאפיינים: שעות עבודה מוגדרות על ידי המעביד, מקום עבודה מוגדר על ידי המעביד, שליטת המעביד על אופן ביצוע העבודה וכיו"ב. "מבחן ההשתלבות", לעומת זאת, בוחן, האם פלוני הינו חלק חיוני ממנגנון ייצור ההכנסה של אלמוני, כשתשובה חיובית משמעה, שאכן בין השניים שוררים יחסי "עובד-מעביד".

אכן, הפסיקה קבעה מבחנים נוספים כמבחני עזר, כגון: מבחן אספקת החומרים וכלי העבודה ועוד; ברם נראה, שבמקרה בו עסקינן הסיווג הוא כה ברור עד כי אין טעם למנות כרוכל את כל המבחנים אחד לאחד.

3.2.2. לדעתנו, יישום מבחני דיני העבודה בנדון בו עסקינן יובילנו בנקל למסקנה, כי אין יחסי עבודה בין הפועלים הזרים לבין החברות, וכי המעבידים של הפועלים הזרים הינם הקבלנים.

למסקנה זו נגיע הן על ידי יישום "מבחן המרות והפיקוח" - שהרי הקבלנים הם אלו שמפקחים באופן בלעדי על עבודת הפועלים הזרים, הסרים למרותם ביחס לשעות, למקום ולאופן ביצוע העבודה; והן על ידי "מבחן ההשתלבות" - שהרי הפועלים הזרים מהווים חלק אינטגרלי ממערך העבודה של הקבלנים. וכמו כן גם לפי שאר מבחני העזר, כמו מבחן אספקת החומרים ודומיו.

3.3. החלת מבחן עצמאי - תוצאה זהה

3.3.1. יתר על כן, גם לו לא היינו מיישמים את המבחנים הנ"ל המקובלים בדיני העבודה ביחס לדיני המס באופן מוחלט וכדבר שבשגרה, והיינו מחילים מבחן עצמאי ומיוחד המתחשב בשיקולים המיוחדים של דיני המס, היינו מגיעים לתוצאה זהה, קרי - קביעה כי בין החברות לבין הפועלים הזרים לא שוררים יחסי עובד-מעביד לעניין ניכוי מס התשומות.

לעניין זה נפנה לדברי המלומד אדרעי הגורס בעניין זה כי(8):

"כשבאים לקבוע מבחנים מיוחדים לתחום משפט מסוים מן הראוי לבדוק מה הם התנאים המיוחדים והצרכים המצויים באותו תחום משפטי המצריכים את יצירת המבחנים הדרושים. בחינת פקודת מס הכנסה ותקנותיה מביאה למסקנה כי קיימים 2 סוגי הבדלים בולטים בין נישום שהכנסתו היא הכנסת עבודה ובין נישום אחר. ההבדל הראשון הוא הבדל טכני, לאמור דרך גביית המס. ההבדל השני הוא מהותי ועוסק בדרך קביעת ההכנסה החייבת וחישוב המס עליה. הצורך בהבדל הטכני מצוי בעיקרו בהוראות חובת ניכוי מס במקור. לצורך כך, נראה לנו כי למבחן הפיקוח או הארגון אין ולא כלום עם קביעת מעמדו של משלם המס; חובת הניכוי במקור מצריכה אותנו להתרכז בהכנסתו של הנישום ובדרכי תשלומה. כגון: צורת התשלום,

תדירותו, זהות המשלם, מספר המעסיקים והחשש או הסבירות הקיימים בנושא התחמקותו של הנישום ממס...

ההבדל המהותי שבין נישום עובד לבין נישום עצמאי מתרכז בעיקר סביב שאלת הסיכון הכלכלי: עיקר ההבחנות נעוצות בשאלת ניכוי הוצאות, קיזוז הפסדים, ומיסוי מענקי פרישה... מן הראוי ששאלת מעמדו של הנישום לצורך הבחנות אלו, יקבע בהתאם לעובדות הרלוונטיות ולתחום הספציפי הנדון". (ההדגשות שלנו).

.3.3.2

לשון אחר, ישנן הוראות שהגיון נובע מעניינים שבמהות, ויש והגיון נובע מעניינים שביעילות. וכך, חובת הניכוי במקור היא הדוגמה שנבחרה על ידי אדרעי לשימוש במבחן היעילות, כשאין להשליך ממנה דבר על המהות. דהיינו, גם אם מבחני העבודה המהותיים יובילו למסקנה, כי מבחינה מהותית (לפי המבחנים שאדרעי נותן לדוגמא, כגון: מי נושא בנטל הכלכלי, כיצד נקבע גובה השכר, וכיו"ב) פלוני אינו "עובד" של אלמוני, עדיין אין זאת אומרת, כי לעניין חובת הניכוי במקור גם כן יסווגו ככאלה, ויתכן כי אלמנט היעילות יובילו למסקנה, כי נראה את פלוני ואלמוני כ"עובד-מעביד" לעניין חובת הניכוי במקור בלבד.

.3.3.3

ומן הכלל אל הפרט. אף אם בין החברות לבין הפועלים הזרים היו קיימים אי-אלו סממני יחסי עבודה - הרי ברור מעל לכל ספק, כי אלו סממנים חיצוניים, לא מהותיים, וממילא אין בהם בכדי לקבוע בכל עניין שבמהות. גם אם בדרך כלל הפועלים הזרים מקבלים תשלומי משכורת "דרך" החברות ולא במישרין מהקבלנים, גם אם בדרך כלל החברות הן אלו המנכות בפועל את התשלומים למס הכנסה - ברם בכל אלה אין כי אם "מראית עין" של "מעביד", מעין "מעביד אד-הוק" לעניין הטכני של ניכוי במקור, ואין לראות בכך בבחינת סממן מהותי של "מעביד". לעניין המהות מובילים המבחנים המהותיים, כאמור, למסקנה, שהקבלנים והפועלים הזרים הם הצדדים לקשרי העבודה, והחברות אינן אלא "צינור", מתווך, הא ותו לא.

.3.3.4

מכאן, ההיקש שרשויות מע"מ מנסות לעשות משיטת הניכוי במקור לעניין ניכוי התשומות, והניסיון ללמוד מכך שהחברות מנכות במקור את ניכוי המס, כאילו בכך טמונה ההוכחה שהחברות הן ה"מעביד" של הפועלים הזרים - לא יצלח. עת באים אנו לבחון את השאלה של ניכוי התשומות - ברי שסיווג ה"מעביד" אינו פורמלי-טכני גרידא, אלא הסיווג צריך לבחון מי הם ה"מעבידים" וה"עובדים" האמיתיים, המהותיים, ולא אלו הנחזים ככאלה.

השאלה, אם החברות רשאיות לנכות את התשומות בהן עסקינן או לא, אינה שאלה טכנית אלא מהותית ביותר. לצורך פתרון שאלה זו יש לבדוק מי הוא "הצרכן הסופי" לעניין חוק מע"מ, ומי אינו אלא חוליה בשרשרת המובילה לאותו "צרכן סופי". דעת לנבון נקל כי מבחינה מהותית לחברות אין ולא כלום עם העובדים, ואין כל סיבה שבעולם לכנותן "מעביד"

שלהם, אף אם מבחינה טכנית יימצא בהן סממן כלשהו של "מעביד".

3.4. חוזר מע"מ

3.4.1. ביום 14.4.96 פרסמה המחלקה המקצועית באגף המכס ומע"מ את הוראת הפרשנות 1/96 העוסקת בסוגייה דנן (להלן - "הוראת הפרשנות").(9)

3.4.2. בסעיף 2 להוראת הפרשנות נאמר כי:

"בשנים האחרונות גבר הצורך בהבאתם של פועלים זרים ארצה.

הפרקטיקה הנוהגת היא, כי שניים נוהגים בעובד - לצרכים שונים - מנהג "מעביד":

האחד - חברת כוח אדם, שהינה מי שעיסוקה מתן שירותי כוח אדם של עובדים לשם עבודה אצל אחר.

השני - המעסיק בפועל, המזמין את שירותי כוח האדם מחברת כוח האדם, והוא זה אשר לו נותן העובד ישירות את השירות (העבודה).

בהקשר של דיני העבודה ודיני הנזיקין, השאלה של מי העובד (של חברת כוח האדם או שמא של המעסיק בפועל) הינה מן המורכבות והמסובכות יותר, הן מן הבחינה העובדתית והן מן הבחינה המשפטית. יתירה מכך, ייתכן אף, כי לעניין מסוים ייחשב אדם כעובדו של פלוני בעוד שלעניין אחר הוא ייחשב כעובדו של אלמוני. (ההדגשות שלנו).

לו הוראת הפרשנות היתה מסתיימת בשלב זה, מוכנים היינו לאמץ את דבריה ככתבם וכלשונם, שהרי:

אכן, בהקשר של דיני העבודה ודיני הנזיקין (אך לא כך בהקשר זה!) שאלת הסיווג מורכבת ומסובכת; אכן, ניתן לסווג את פלוני כעובדו של אלמוני לעניין מסוים, וכעובדו של פלמוני לעניין אחר; אכן, חברת כוח האדם עיסוקה במתן שירותי כוח אדם (ולא במתן שירותי בנייה) ואכן, קיים "מעסיק בפועל", שהוא זה שמקבל מהעובדים את השירות ו/או העבודה.

3.4.3. ברם, המשך הדברים מחייב התייחסות ביקורתית. וכה נאמר בהמשך הוראת הפרשנות:

"המבחנים שנקבעו בפסיקה בשאלת יחסי עובד-מעביד פותחו על יסוד נקודת המוצא של הגנה על זכויות העובד, וזאת מן ההיבט הסוציאלי.

לעניין מס ערך מוסף המבחנים שנקבעו בפסיקה בהקשר של דיני העבודה ודיני הנזיקין אינם רלבנטיים, וזאת לאור מטרתה השונה של החקיקה. ביסוד חקיקת תקנה 15א גלום הרציונל הכלכלי לפיו העובד הוא צרכן סופי של התשומה, ומטרת האיסור לנכות את מס התשומות היא גבייה מלאה וסופית של המע"מ במכר או במתן השירות לצרכן הסופי.

לאור מטרת חקיקתה של תקנה 15א, כאמור לעיל, הרי שהאיסור לנכות את מס התשומות של העובדים הזרים חל הן על חברות כוח האדם והן על המעסיק בפועל.

על כל צד אשר נושא באופן ישיר בתשומה בשל עובד חל איסור לנכות את מס התשומות, כמצוות תקנה 15א.

במסגרת היחסים שבין חברת כוח האדם לבין המעסיק בפועל - חברת כוח האדם חייבת בתשלום מע"מ על מלוא מחיר העסקה, כפי שנקבע ביניהם, וזאת עפ"י כללי סעיף 7 לחוק.

המע"מ הכלול בחשבונית המס המוצאת כדין על ידי חברת כוח האדם למעסיק בפועל מותר לניכוי על ידו כ"מס תשומות" במגבלות הוראות סעיפים 38 ו-41 לחוק". (ההדגשה במקור).

3.4.4 גם לו היינו מקבלים כנקודת מוצא את קביעת רשויות מע"מ בהוראת הפרשנות, שאכן זכאי הוא חוק מע"מ לסיווג יחסי עבודה "משלו" (10) - עדיין ניתן היה לצפות, כי אלו ינתחו את הרציונל של חוק מע"מ ויקבעו, כי לעניין חוק זה ה"מעביד" הוא פלוני או אלמוני, חברת כוח האדם או הקבלנים. והנה, חלף זאת, קובעת הוראת הפרשנות (ובהדגשה יתרה) כי הן חברות כוח האדם והן המעסיק בפועל (קרי - הקבלנים) ייחשבו כמעבידים-עובדים לעניין תקנה 15א! להלן נטען, כי קביעה כזו אינה אפשרית.

3.5 משרתם של שני אדוניים - הייתכן?

3.5.1 קביעת רשויות מע"מ בהוראת הפרשנות, שיש לראות הן את חברות כוח האדם והן את הקבלנים כ"מעביד" של הפועלים הזרים, מרחיקת לכת, שכן רק במקרים נדירים רואים יותר מאדם או גוף אחד כ"מעביד", ואף זאת - רק בהתקיים תנאים מיוחדים לכך.

כבר נאמר בפסק הדין בעניין גבע(11) כי:

"רק עת שניים "באים-כאחד" כמעבידים של פלוני, אפשר לראות יחסי עובד-מעביד בין השניים "ביחד ולחוד" לבין העובד. ומתי יתקיים תנאי זה? התנאי יתקיים עת מדובר בשותפים, בפעילות "משותפת" של השניים או בהתקשרות חוזית של שניים על מנת לקבל "עבודה" מפלוני. על כל פנים, ליחסים כאלה יהיה רק חוזה אחד והצדדים לאותו חוזה יהיו, מצד אחד - ה"עובד" ומצד שני - שניים כ"אחד" שבשירותם מבוצע חוזה העבודה.

המצב השני - Dual Employment או עבודה "במקביל" בשירות של שניים - Co-Employers קיים, עת היחסים החוזיים הם, בו-זמנית ובמקביל, בין עובד ובין שנים שבינו ובין כל אחד מהם קיים חוזה העומד

בפני עצמו. במקרה זה אין כל קשר, לזכות ולחובה, בין "מעבידים".

דוגמה למקרה הראשון: שניים שחצרות בתיים גובלים, המתקשרים עם שלישי שינקה את החצרות וישמר על הבתים תמורת תשלום כולל. דוגמה למקרה השני: פלוני מתקשר עם הבעלים של אחד הבתים ומתחייב לנקות את החצרים ולעבוד בכך חמש שעות בשבוע תמורת סכום מוסכם ובמקביל מתקשר הוא עם הבעלים של בית אחר ומתחייב לנקות את החצרים ולעבוד בכך חמש שעות תמורת מחציתו של הסכום. במקרה שני - אותן התקשרויות של העובד אינן מביאות לכל זיקה חוזית בין שני הבעלים של הבית האחד לבין הבעלים של הבית השני." (ההדגשות שלנו).

3.5.2. דוגמה למקרה שבו ייחסו ל"עובד" שני מעבידים ניתן לדלות מדברי השופט ברנזון בעניין ויזה אינטרנשיונל(12) הקובע, כי:

"אין כל מניעה, חוקית או מעשית, שאדם יעבוד באותו זמן כשכיר אצל יותר ממעביד אחד... לשתי המשיבות (החברות) היו אותם המנהלים והמרות והפיקוח על העובדים היו כל הזמן בידי אותם האנשים, הרי שהעובדים היו באותו זמן עובדים של שתיהן". (ההדגשות שלנו).

ובאופן דומה נקבע במקרה אחר(13) על ידי הנשיא גולדברג, כי יש לראות - בנסיבות מסוימות - כ"מעבידים במשותף" את מנהלי החברה המעסיקה ואת החברה גופא, וזאת בתנאי שהוכחה שותפות ביניהם.

3.5.3. מסתמא גם רשויות מע"מ לא יטענו, שבמקרה בו עסקינן יש לראות את המערערות ואת הקבלנים כ"מעבידים במשותף", שכן לא מדובר במקרה זה בשותפים ו/או בפעילות משותפת שלהם ו/או בהתקשרות של שניהם על מנת לקבל עבודה מהפועלים הזרים. כפי שהוגדר ברורות ברישת הוראת הפרשנות: חברת כוח האדם עוסקת במתן שירותי כוח אדם, והקבלנים הם, והם בלבד, מקבלים את העבודה מהעובד. ברור, שדמיון בין מקרה כזה ובין המקרים הנ"ל שנידונו בפסיקה -מקרים שבהם, למשל, לא היה ברור, אם ה"מעביד" היה חברה פלונית או שמא בעלי מניותיה, ואז למעשה נקבע, כי אין נפקא מינה בעניין זה, ובין כך ובין כך כולם מעבידי במשותף - נשען על סולם שניצב ארצה וראשו מגיע השמימה.

אכן, רשויות מע"מ לא טוענות מפורשות במקרה דנן שמדובר ב"מעבידים במשותף", ברם עמדה זו נובעת מדבריהן מכללא, שהרי טוענות הן שככל שהדברים נוגעים לתחולת תקנה 15א - חלה היא הן על החברות והן על הקבלנים; דא עקא, תקנה זו עוסקת ב"עובד"! ואם עובד אין - תקנה 15א מניין?

3.6. עמדת הרשות המינהלית

יתירה מכך, אף רשויות המינהל קובעות ודורשות, כי בין החברות לבין הפועלים הזרים לא ישררו יחסי עבודה, ואך תמוה הוא המצב, שבו שתי ידי הרשות המינהלית, לא רק שלא פועלות תוך תיאום זו עם זו, אלא יותר מכך - פועלות

בסתירה חמורה ובמצב בלתי אפשרי מבחינת האזרח-הנישום.

במה דברים אמורים :

3.6.1. עיסוק החברות במתן שירותי השמות הפועלים הזרים מחייב אותן לקבל רשיון מיוחד לכך ממשרד העבודה והרווחה (להלן - "משרד העבודה"). ודוק, בין שאר ההוראות נקבע באישור הסטנדרטי כהאי לישנא :

"בתוקף סמכותי... אני מתירה לכם בזה לעסוק בתיווך עבודה לאנשים הנמצאים בחוץ לארץ בתנאים שלהלן :

1. התווך יעשה אך ורק עבור הקבלן :

(וכאן מופיעה רשימת הקבלנים והעובדים המוקצבים להם)

2. התווך יעשה עבור הקבלן כל עוד בידיו אשור בר תוקף להעסקת מומחים זרים ולמשך תקופת האישור.

3. העובדים הזרים יועסקו במישרין ע"י הקבלן שבידו אשור בר תוקף משרות התעסוקה.

4. ההיתר יתבטל אוטומטית... עם בטול האשור משרות התעסוקה עבור הקבלן.

5. ההיתר יבוטל אם יופר תנאי מתנאיו.

6-7 "...".

(ההדגשות שלנו)

משמע, בעוד רשויות מע"מ טוענות כדבר פשוט, כי החברות הן "מעבידי" של הפועלים הזרים - טוען לעומתן משרד העבודה, כי החברות והקבלנים מנועים מכך שהחברות תשמשנה כ"מעבידי"...

לא זו אף זו, שירות התעסוקה מחייב את הקבלנים לחתום על כתב התחייבות, שבו, בין יתר ההתחייבויות, מתחייבים הקבלנים :

"2. הנני מתחייב בזאת להעסיק את המומחים הזרים שיאשרו לי ברשיון העסקה בהתאם לתנאים הבאים :

א. לקיים יחסי עובד מעביד ביני לבין המומחים הזרים.

ב. לשלם את שכר העבודה...

ג. לשלם דמי הביטוח הלאומי...

ד. לשלם דמי ביטוח רפואי...

ה. לגרום לכך כי העובדים המומחים יעברו בדיקות רפואיות...

ו. להסדיר לינה נאותה והולמת למומחים הזרים.

ז. "... (ההדגשות שלנו)

3.6.2. ודוק, ברי שב"מאבק" בין משרד העבודה לבין רשויות מע"מ - יד משרד העבודה על העליונה, ולו מן הטעם הפשוט שרשויות מע"מ "נכנסות לתמונה" רק לאחר שמשרד העבודה כבר קבע את העובדות בשטח. משרד העבודה הוא שקובע את דרך ההעסקה של הפועלים הזרים, ולרשויות מע"מ אין מנוס אלא לומר "הן" בעל-כורחן.

4. עמדת הפסיקה

ביסוס נוסף לאמור לעיל ניתן למצוא בפסיקת בתי המשפט, פסיקה שעולה אף ממנה, כי אין יחסי עבודה בין החברות לבין הפועלים הזרים, וזאת אף אם מתקיימים כמה סממנים חיצוניים של יחסי עבודה (תשלום משכורת וכיו"ב), וכדלקמן:

4.1. החלטת בית המשפט בעניין קינטון

חברת קינטון 1992 בע"מ (להלן - "קינטון") הינה חברת כוח אדם, שעיסוקה הוא בטיפול בהבאת עובדים זרים ארצה, בכפוף להיתרי משרד העבודה. בשנת 1993 התקשרה קינטון עם חברת מ.ב. תשלובת הבנייה של הקיבוץ הארצי בע"מ (להלן - "מ.ב.") בהסכם לאספקת עובדים זרים. לפי ההסכם קינטון נשאה בכל עלויות הבאת העובדים, לרבות תשלום שכר העובדים עבור מ.ב., ובתמורה התחייבה מ.ב. לשלם לקינטון תשלום מוסכם לפי שעות עבודה של העובדים. בשלב מסוים, כשקינטון כבר שילמה לפועלים שכר בגין עבודתם אך טרם גבתה את המגיע לה מ.ב., נכנסה מ.ב. להליך של פירוק זמני. קינטון טענה, כי היא זכאית לקבל את הכספים המגיעים לה בדין קדימה, כך לפי הוראות סעיף 354 לפקודת החברות. הטענה התבססה על כך, שקינטון שילמה - למעשה - את השכר לעובדים עבור מ.ב., וממילא דינה כמי שהלוותה כספים למעביד לשם תשלום משכורות לעובדיה. המפרק של מ.ב., לעומת זאת, טען, שקינטון היא המעבידה של העובדים הנ"ל (ממש כפי שטוענות רשויות מע"מ).

כבוד סגן הנשיא לויט קובע ברורות(14):

"נקודת המוצא הוא ההיתר להבאת העובדים הזרים לישראל. בהתאם לנספח א' לבקשה שהוא אישור הממונה הארצית במשרד העבודה והרווחה לקינטון (מתאריך 4.4.93), נראה שההיתר ניתן על מנת שהעובדים הזרים יועסקו במישרין על ידי הקבלן. הקבלן היא חברת מ.ב. גם בכתב התחייבות שנחתם על ידי מ.ב. (נ/4) נאמר שמ.ב. מתחייבת "להעסיק את המומחים הזרים". באותה התחייבות נזכר גם סעיף 63 לחוק שירות התעסוקה 1959. על פיח המתכונת של חוק שירות התעסוקה העובדים הזרים היו אמורים לעבוד אצל הקבלן שבידו אישור בר תוקף משירות התעסוקה. אישור כזה היה בידי מ.ב.

קיים מבחן מרכזי לבחינת הסוגיה מיהו המעביד של העובד. המבחן הזה מכונה מבחן ההשתלבות. לאמור, היכן ועבור מי השתלב העובד ובמערך עבודה של איזה

מעסיק. לפי העובדות שפורטו בסעיף 8 לתצהיר התומך בבקשה נראה שהעובדים הזרים השתלבו במערך העבודה של מ.ב. אומנם קינטון שילמה את המשכורות, אולם בתלושי המשכורת ציינה שהמעביד היא חברת מ.ב. גם לפי מבחני עזר נראה שמדובר בעובדים של מ.ב. העובדים עבדו בציווד ובחומרים של מ.ב. הם קיבלו הוראות מ.מ.ב. מה לעשות, הין ומתי, מ.ב. הייתה זכאית לסיים את העבודה של כל עובד וכדומה...". (ההדגשות שלנו).

ועל סמך הדברים האלה קובע סגן הנשיא לויט, כי אף שבפועל קינטון היא זו ששילמה את שכר העובדים - הרי שלהלכה היא עשתה זאת עבור מ.ב.

אחר דברים ברורים אלה אין אלא לומר "הן" ולהצטרף לדברי סגן הנשיא. החברות אינן מעסיקות את הפועלים הזרים, התשלום שהן משלמות להם אינו אלא "צינור", שליחות או כל הגדרה דומה - עבור הקבלנים. גם בנדון בו עסקינן הוראות חוק שירות התעסוקה, הוראות האישור, התחייבות הקבלנים, ומעל לכל - מבחני העבודה - כולם באחת: הפועלים הזרים אינם עובדי החברות.

4.2 פסק-הדין בעניין סולל בונה

4.2.1 כדברים הללו עולה אף מפסק הדין בעניין סולל בונה(15). במקרה זה נדונה שאלת החיוב במס מעסיקים לפי סעיף 2 לחוק מס מעסיקים, תשל"ה-1975 (להלן - "חוק מס מעסיקים") על תגמול בגין שירות מילואים המשולם לעובד על ידי מעבידו.

סעיף 2 לחוק מס מעסיקים קבע (בנוסחו דאז) כי:

"מעסיק יהא חייב במס בשיעור 4% מסך כל הכנסת עבודה ששילם לכל שנת מס (להלן -"מס מעסיקים")."

וסעיף 127 לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), תשכ"ח-1968 (להלן - "חוק הביטוח הלאומי") קבע (באותו זמן), כי מעביד ישלם לעובדו את התגמול בגין ימי המילואים, ויקבל את החזר הסכומים הללו מן המוסד לביטוח לאומי.

4.2.2 את השאלה שבמחלוקת הגדיר הנשיא (כתוארו אז) שמגר במלים הבאות:

"3. לצורך פתרון השאלה העיקרית נכון אני לצאת מתוך ההנחה, שהתגמולים ששולמו לעובד ששירת במילואים, כאמור בחוק הביטוח הלאומי, הם מבחינה מושגית ומבחינתו של העובד בגדר הכנסת עבודה. אולם השאלה הנגזרת, שעולה כתוצאה מכך, היא האם המעסיק הוא זה ששילם במקרה כגון זה את התגמול שדינו, כאמור, כהכנסת עבודה. במלים אחרות, האם העובדה שהמעסיק הוא שמסר או העביר את התגמול לידי העובד ששירת במילואים, די בה כדי לחייבו גם בתשלום מס מעסיקים.

הפרקליטה המלומדת, שטענה למערער, עונה על שאלה זו בחיוב, וטוענת בסיכומיה, כי אם המוסד לביטוח לאומי משלם לעובד את התגמול

במישרין, כי אז אין המעביד חייב במס מעסיקים, כי הוא איננו המשלם או האחראי לתשלום, אולם כאשר העובד מקבל תגמולי מילואים ממעבידו, הוא מקבל למעשה את משכורתו מהמעסיק, ואז חל מס מעסיקים על המעביד על פי כל ההסדרות והכללים שבחוק מס מעסיקים. במלים אחרות, תהליך התשלום הוא שקובע את חבותו של המעסיק במס מעסיקים. (ההדגשות שלנו).

ואחר כל זאת קובע הנשיא שמגר, כי אין חובת תשלום מס מעסיקים במקרה זה. הנימוקים של הנשיא הולמים את השאלה בה עסקינן, ומפאת חשיבותם נביאם כלשונם:

4" גרסתה של הפרקליטה המלומדת אינה מקובלת עלי, וכדי להמחיש את אי-סבירותה של התיזה, ניתן לפנות לדוגמה העולה לפנינו. נניח שאדם מועסק אצל שני מעסיקים שונים, שכל אחד מהם משלם לו, כרגיל, הכנסת עבודה עבור עבודה שנעשתה אצלו. במקרה זה ברור, שכל אחד מהמעסיקים חייב במס מעסיקים בשיעור הקבוע בחוק מהמשכורת ששילם. אולם מה יקרה, אם מעסיק א' חייב כספים למעסיק ב' והאחרון מבקשו לשלם על חשבון אותו חוב את המשכורת שמעסיק ב' חייב לעובד - האם יחויב מעביד א' במס מעסיקים גם עבור המשכורת שהעביר לעובד בשל עבודתו אצל מעסיק ב'? לפי גרסת הפרקליטות, הטוענת כי זהות המשלם הישיר היא הקובעת, ייתכן שהיה מוסק אז, כי מעביד א' חייב במס מעסיקים עבור כל התשלום, שכן מתקיימים בו כל שאר התנאים האמורים בסעיף 2 לחוק מס מעסיקים. סבורני שהתשובה הברורה היא, שמעביד א' אינו חייב במס מעסיקים ומעביד ב' הוא שחייב בו.

הפרשנות המקובלת על ידי לגבי הנוסח, אותו נקט המחוקק בסעיף 2 לחוק מס מעסיקים, היא, שהמעסיק חייב במס עבור הכנסת עבודה שהוא המקור לתשלומה, כלומר היחסים של עובד ומעביד שבין המעסיק לבין מקבל התגמול הם המקור והגורם לתשלום המסוים שעבורו משולם המס. אין הסעיף חל במקרה בו מוסר התשלום הוא רק מעין גורם ביניים, בין קרן ההשוואה לבין איש המילואים. כפשוטו, אין לומר במקרה זה שהמעסיק הוא ששילם את הכנסת העבודה...". (ההדגשות שלנו).

ומכאן קובע כבוד הנשיא, כי היות שהמעסיק אינו אלא "צינור" לתשלום התגמול - אין הוא חייב בתשלום מס מעסיקים בגינו.

4.2.3

דומה, כי טענות רשויות מע"מ דהיום אינם אלא חזרה על טענות פקיד השומה בעניין סולל בונה. הרשויות, ממש כאותו פקיד שומה, מנסות לטעון כאילו "תהליך התשלום הוא שקובע את חבותו של המעסיק...", דהיינו, בחינה טכנית של משלם המשכורת חלף בדיקה עניינית-מהותית.

ודוק, המקרה בו עסקינן יכול להילמד מפסק הדין בעניין סולל בונה

באנלוגיה, ואף בדרך של "קל וחומר". שהרי בעובדות עניין סולל בונה ה"מעביד" הקבוע, המעביד שבשאר ימות השנה (שלא בימי מילואים) עומד בכל מבחני "מעביד", הוא ששילם בפועל את התגמולים, ובכל זאת ראוהו כ"צינור" להעברתם ותו לא. קל וחומר במקרה דנן, משלמת השכר לפועלים הזרים - חברת כוח האדם - אינה ולא היתה מעולם ה"מעביד", לפי כל מבחן שהוא, והיא רק משלמת את שכרם עבור הקבלנים - הרי בודאי שאין לראותה כ"מעביד" לעניין תקנה 15א.

4.2.4. לא זו אף זו, הנשיא שמגר קבע את שקבע למרות הוראות מפורשות בחוק הביטוח הלאומי, שמהן השתמע לכאורה כי יש לראות את המעביד ככזה אף לעניין התגמולים. המערער - פקיד השומה - ביקש להסתמך על כך, שלפי הוראות חוק הביטוח הלאומי (דאז) סכום תגמולים שלא ישולם על ידי מעביד לעובד במועדו - יחולו לגביו כל הסנקציות החלות, בדרך כלל, על פיגור בתשלום שכר עבודה, כגון: פיצויי הלנת שכר ועוד. למרות זאת, הנשיא דוחה טענה זו וקובע:

"הנני סבור, כי הוראות אלה הן רק חלק מן האמצעים שננקטו מטעמי נוחיות כדי לייעל את תהליכי התשלום (הן של הכספים המועברים מהמוסד לעובד והן של הכספים המועברים מהמעביד למוסד), אך אין בהן כדי לשנות את מהותו של התשלום שהמעביד מוסר ואין בהן כדי להפכו לתשלום שלו.

5. סעיף 127 לחוק ביטוח הלאומי קובע, כי "דין התגמול המגיע לעובד לפי סעיף קטן זה כדין שכר עבודה". לאור הוראת חוק זה עולה השאלה, אם יש בה ובתוכנה כדי להפוך את תשלום התגמולים לתשלומו של המעסיק לצורך מס מעסיקים ולגרום לחיובו במס.

ייעודה של ההוראה הנ"ל הוא השוואת התגמולים המתקבלים עקב שרות המילואים לשכר עבודה רגיל לצורך הגנה על זכויותיו של העובד בנוגע לתגמול הנדון. כך נובע מן ההוראה האמורה לדוגמה כי חוק הגנת השכר, תשי"ח-1958, יחול על התגמול; אין בהוראה זו, מאידך גיסא, כדי להטיל על המעסיק חובות במישור היחסים שבינו לבין שלטונות המס, כלומר תשלום מס מעסיקים בגין התגמולים (להבדיל מחובות המעסיק כלפי העובד עקב ההגנה על זכויותיו כאמור לעיל)..."

5.1. ועתה ה"קל וחומר" דלעיל מקבל משנה-חיזוק, שהרי הנשיא שמגר קובע, כי סכום ששולם על ידי מעסיק עבור המוסד לביטוח לאומי, אף שחלים עליו הוראות חוק הנוהגות, בדרך כלל, ביחס למשכורות עובדים (הגנת שכר וכיו"ב) - אין בכך בכדי לשנות את אופי התשלום, ואופיו נותר כשהיה - תשלום של המוסד לביטוח לאומי המתבצע "דרך" המעסיק. קל וחומר בנו של קל וחומר במקרה בו עסקינן, כשאין כל הוראת חוק התומכת בעמדת רשויות מע"מ כאילו החברות הן המעסיקות.

נהפוך הוא, יישום חוק שירות התעסוקה כפי שמושם על ידי משרד העבודה מורה להפך, מורה שחברת כוח האדם מנועה מלהיות ה"מעביד". אם כך, כיצד ניתן לקבוע,

כי החברות הן "מעביד" של הפועלים הזרים, בבחינת יצירת "מעביד" יש מאין?

5.1.1. לא למותר לציין, כי ההשוואה להלכות שנקבעו לעניין חוק מס מעסיקים אינה "חיצונית" או מקרית גרידא. הדמיון בין חוק מע"מ לבין חוק מס מעסיקים הינו פנימי ומהותי. עמד על כך גם הנשיא שמגר באומרו:

"אגב, מסקנה זו מתחזקת גם מתוך לימוד מטרתו של חוק מס מעסיקים, כפי שהיא עולה מדברי שר האוצר בהגישו לכנסת את הצעת חוק מס מעסיקים, תשל"ה-1975 (ד"כ 73 (תשל"ה) 2043). כנאמר שם: 'מס מעסיקים מקדים למעשה את מס ערך מוסף, שכן השכר המשתלם על ידי המעסיק הוא מרכיב מרכזי בערך המוסף'.

אולם הערך המוסף הוא למעשה התוספת שאותו מעסיק (או עסק) הוסיף לחומרי הגלם שרכש (ראה (P.W. Devoil, Value Added Tax (London, 1972). חלק מרכזי ממנו, מבחינה חשבונתית, הוא השכר (כלומר הכנסת העבודה) המשתלם לעובדיו. אותו שכר, כלומר חלק מן התוספת שהמעסיק הוסיף לחומרי הגלם שרכש, מקורו ביחסי עובד ומעביד הקיימים בין מקבל השכר למעסיק, שהרי אם המעסיק הוא רק מעין מעביר או מתווך לצורך העברת סכום הכסף, אין בין השכר לבין הערך המוסף בעסקו של המעסיק ולא כלום". (ההדגשות שלנו).

כך ביחס למס מעסיקים - ובדיוק כך לגבי מס ערך מוסף. האם אין זה ברור, כי גם במקרה בו עסקינן אין בין השכר המשולם לפועלים הזרים לבין הערך המוסף בעסקיהן של החברות ולא כלום?! וכי הערך המוסף בגין עבודת הפועלים הזרים הינו הערך המוסף בעסקי הקבלנות?!

5.2. פסק הדין בעניין תשלובת כיתן

5.2.1. הדברים הנ"ל, אף כי הינם בבחינת דברים שאינם צריכים חיזוק, זכו לביסוס נוסף גם בפסיקה מאוחרת יותר, בפסק הדין בעניין תשלובת כיתן(16). במקרה זה טענה העותרת, כי על סמך פסק הדין בעניין סולל בונה, שקבע, כאמור, כי המעביד אינו אלא "צינור" לעניין תשלום גימלת דמי המילואים - יש לקבוע, כי גימלה זו גם לא תהא חבה בתשלום דמי ביטוח לאומי על ידי המעביד.

כבוד השופט ד. לויין דחה את העתירה וקבע, כי מלשונו המפורשת של חוק הביטוח הלאומי עולה, כי המעביד אכן חייב בתשלום דמי הביטוח הללו.

השופט לויין מסביר, כי אין בכך סתירה להלכה שנקבעה בעניין סולל בונה, שכן הנשיא שמגר עצמו הבחין בפסק דינו בין החבות במס מעסיקים לבין החבות בדמי ביטוח לאומי.

להלן נביא קטע מדברי השופט לוין, שכן מכלל הלאו שבהם (לעניין דמי ביטוח לאומי) אתה שומע את ההן (לעניין מס ערך מוסף). וכה דבריו:

"הנה כי כן, הנשיא בפסיקתו ראה להבהיר כי ההלכה שנפסקה על ידו באותו פסק דין אין בה כדי ליתן פתרון ממצה לבעיות אשר לא נדונו במפורש באותו פסק דין, ובכלל אלה - השאלה נשוא דיוננו.

אם בכך לא סגי, הרי הנשיא עצמו אומר על הקביעה בסעיף 127 עד (א) לחוק הביטוח הלאומי אשר לפיה "דין התגמול המגיע לעובד לפי סעיף קטן זה כדין שכר עבודה" את הדברים הבאים:

'מיקומה של ההוראה הוא בחוק הביטוח הלאומי, אשר מטבעו דן בזכויותיו של מקבל התגמולים (הקצבה או הגמלאות), ועקב ההגנה על זכויות אלה, גם בחובות לסוגיהן כלפי העובד וכלפי המוסד לביטוח לאומי, אולם אין זה מקומה הטבעי של הוראה המטילה חבות במס (להבדיל מתשלומי הביטוח הלאומי) על המעסיק'. (הדגשה שלי - ד.ל.). (שם, בעמ' 780).

אמור מעתה, שהנשיא באותו פסק דין עצמו עמד על כך שאין להקיש בפשטות מעניין מס המעסיקים לעניין החבות בדמי ביטוח לאומי. ואכן, יש לחלק בין שני העניינים, גם לאור דברים נוספים שנאמרו באותו פסק דין.

הנשיא הגיע למסקנה כי אין חבות במס מעסיקים אלא בגין הכנסה שהמעביד הוא המקור לתשלומה, ולא בגין הכנסה שלגביה אין המעביד אלא בגדר גורם ביניים, המעביר תשלום ממקום אחד למשנהו. מסקנה זו ביסס בין השאר על מטרתו של חוק מס מעסיקים, עליה למד מדברי שר האוצר שעה שהגיש לכנסת את הצעת החוק. בדבריו אמר שר האוצר:

'מס מעסיקים מקדים למעשה את מס ערך מוסף, שכן השכר המשתלם על ידי המעסיק הוא מרכיב מרכזי בערך המוסף' (ד"כ 73 (תשל"ה) 2043).

מכאן הסיק הנשיא את הדברים הבאים:

'הערך המוסף הוא למעשה התוספת שאותו מעסיק (או עסק) הוסיף לחומרי הגלם שרכש... חלק מרכזי ממנו, מבחינה חשבונתית, הוא השכר (כלומר הכנסת העבודה) המשתלם לעובדיו. אותו שכר, כלומר חלק מן התוספת שהמעסיק הוסיף לחומרי הגלם שרכש, מקורן ביחסי עובד ומעביד, הקיימים בין מקבל השכר למעסיק, שהרי אם המעסיק הוא רק מעין מעביר או מתווך לצורך העברת סכום הכסף, אין בין השכר לבין הערך המוסף בעסקו של המעסיק ולא כלום' (שם, בעמ' 778-779).

דברים אלה מצביעים על הבחנה ברורה בין שני הנושאים, ועל כן אין כלל לתמוה מדוע לעניין מס מעסיקים ניתן לראות מעביד המשלם תגמולי מילואים לעובדו כ"צינור" בעלמא, כשהתוצאה היא הפטרתו מתשלום המס, בעוד לעניין חבות בדמי ביטוח לאומי, יש להשקיף עליו כעל משלם

שכר לעובד, וממילא לחייבו בתשלום דמי הביטוח לאומי". (ההדגשות שלנו).

5.2.3. עת ניצבים אנו לנוכח שני פסקי הדין הנ"ל בעניין סולל בונה ובעניין תשלובת כיתן ותוהים לאיזה מהם נדמה את נידוננו העוסק במס-ערך-מוסף, הרי ההגיון תומך בדמיון סוגיית החבות במע"מ לזו של מס מעסיקים ולא של ביטוח לאומי, לא רק בגלל ששניהם עניין שבמס אלא - כאמור - בגלל שבשורשיהם מס מעסיקים ומס ערך מוסף - חד הם.

אף שהחברות משלמות בפועל לפועלים הזרים את שכרם, הרי שאין זו אלא פעולה טכנית, כי מבחינה מהותית אין הן אלא "צינור" של הקבלנים, דבר העולה משורת פסקי הדין הנ"ל.

6. אי-תחולת תקנה 15א גם בהנחת קיום יחסי עבודה

נוסיף ונאמר, גם לו היינו בוחנים את יחסי החברות והעובדים "במשקפי" רשויות מע"מ ורואים אותם כ"עובד-מעביד" (דלעיל הבענו דעתנו, שלא כך הוא הדבר), עדיין תוצאת האמור לעיל לא תשתנה, שכן גם בהנחה, שאכן עובד ומעביד לפנינו - לא נתקיימו התנאים להחלת תקנה 15א וזאת, בין היתר, מהטעמים הבאים:

6.1. אלמנט הכפייה שבהוצאת התשומות

6.1.1. כאמור, תקנה 15א מתייחסת ל"תשומה בשל עובד", והיא מגדירתה כך:

"נכס או שירות כגון ארוחה, דיור, מתנה או בידור, המיועדים לרווחתם או לטובתם של העובד או של בן משפחתו".

תקנה 15א הותקנה בעקבות פסק הדין בעניין תעשיות רוגוזין(17). במקרה זה נדונה השאלה, אם חברה רשאית לנכות את המס בגין תשומות שעניינן מתן ארוחות לעובדים בחדרי המפעל. המנהל טען, בין היתר, שאם תשלום המע"מ יוכר במקרה כזה כמס תשומות - תהא בכך עקיפת חוק מע"מ הקובע, כי עבודת עובד אינה בגדר "שירות" למעביד. לשון אחר, הטענה היתה, שאספקת הארוחות אינה אלא חלק משכר העובדים הניתן בעקיפין ובמסווה, ולכן אין להתיר את ניכוי התשומות בגינה.

על טענה זו עונה השופט י. כהן וקובע:

"אכן קבלת טענת המערערות מביאה לידי תוצאה, שאם מעביד משלם חלק ניכר משכר עובדיו לא במזומנים אלא על ידי מתן טובות הנאה שונות, שאותן הוא רוכש מספקים אשר מוציאים לו חשבונית שבה נכלל מס ערך מוסף, המעביד יהיה זכאי לנכות את מס ערך מוסף שבחשבוניות כאלה כמס תשומות ועל ידי כך הוא יינה מהפחתה ממשית בשכר העובדים, שבדרך אחרת לא היה זוכה בה.

זוהי תוצאה בלתי רצויה, אך אין בכך כדי לגרום לדחיית טענת המערערות. אם הן צודקות בטענתן, שעל פי ההגדרה שבחוק סכומי המס שכלולים בחשבוניות הם מס תשומות, הרי ניתן לראות בעניין זה אמנם עקיפת חוק אך זו עקיפה לגיטימית, שמשלם המס רשאי ליהנות ממנה. כאן ברצוני להוסיף שעל פי האמור בסעיף 38(ב) "שר האוצר רשאי לקבוע הוראות שונות מהוראות סעיף קטן (א)" ואם יש כאן תקלה הגורמת לעקיפת החוק, רשאי שר האוצר לסתום את הפרצה על פי הסמכות שניתנה לו בחוק". (ההדגשות שלנו).

דהיינו, בבסיס תקנה 15א עומד החשש, שמעבידים יסבו חלק ממשכורות עובדיהם למתן תמורה בשווה-כסף (חלף מזומנים) על מנת "לזכות" באפשרות הקיזוז של מס התשומות.

6.1.2 די באמור לעיל על מנת להבין, שאין כל הגיון בהחלת תקנה 15א על התשומות בהן עסקינן, שהרי במקרה דנן מדובר בתשומות שהמדינה כופה על "המעביד" להוציאן עבור העובדים. לו הדבר היה תלוי בחברת כוח האדם "המעבידה" (לגירסת מע"מ) - זו לא היתה מעלה על דעתה לדאוג לצרכים הפרטיים של הפועלים הזרים, כפי שמעולם לא דאגה היא לצורכי פועלים מקומיים. ממילא ברור, שאין לראות את התשומות המוצאות עבור הפועלים הזרים בבחינת "תחליף שכר", שבא לעקוף את חוק מע"מ, שהרי תשומות אלו מיוצאות לפי הנחיות המדינה (על ידי משרד העבודה).

6.1.3 יתרה מזאת, במקרה בו עסקינן הרי הקבלנים הם שחייבים - כאמור, לפי הוראות משרד העבודה - להעניק את התנאים הסוציאליים לפועלים הזרים, וממילא הדברים הנ"ל מקבלים משנה-תוקף, שהרי לא יעלה על הדעת, שתשומות שחברת כוח האדם מוציאה עבור חברות אחרות, והללו מחויבות בהן על פי דין - ייחשבו כתשומות שהוצאו על ידי חברת כוח האדם למען ולהנאת "עובדיה"!

6.2 החייב בהוצאת התשומות

6.2.1 זאת ועוד, העובדה שהקבלנים הם אלו שחייבים לספק לפועלים הזרים את התנאים הסוציאליים השונים, די בה כשלעצמה בכדי להסיק, כי החברות רשאיות לנכות את מס התשומות, גם בהנחה שהן "המעסיק". שער בנפשך, לו הקבלנים היו רוכשים בעצמם - על מנת למלא את חובתם! - מצד ג' את התשומות הללו, הרי ברור שאותו "מוכר שירותים" (צד ג') יכול היה לנכות את התשומות.

יתרה מזו, לו חברת כוח האדם עצמה היתה מקימה חברה נוספת ומפצלת בין פעולות התיווך של כוח-האדם לבין פעולות ההשמה וכיו"ב - ברור, שאותה חברה חדשה יכולה הייתה לנכות את תשומותיה כדת וכדין. ממילא, האם יעלה על הדעת שבגלל העובדה ששני העיסוקים - תיווך ומכירת שירותים לקבלנים - נזדמנו לפונדק אחד, תשתנה לפתע כל התמונה מבחינת החבויות במע"מ? קביעה שתוביל לאבחנה מלאכותית זו

אינה סבירה, הן מהפך המשפטי, וקל וחומר מההיבט הכלכלי.

6.2.2. לשון אחר, אין כל קשר בין עיסוקן של החברות בפעולות התיווך של העובדים לבין עיסוקן בשירותי לינה והסעה וכד', על התשומות הכרוכות בכך. הדבר אף הומחש לעיל בכך שיש וחברת כוח האדם מספקת לקבלנים שירותי לינה והשמה אף ביחס לעובדים שכלל לא הובאו לישראל על ידה.

אמור איפוא כלל ההוצאות בגין לינה, הסעה, רפואות וציוד, בין ביחס לעובדים שהובאו לישראל על ידי חברת כוח האדם ובין ביחס לאחרים, לא ניתנות לפועלים הזרים בתור "עובדי החברה" אלא עבור ובמקום הקבלנים. הקבלנים חייבים לספק את אותם שירותים, כך לפי הוראות משרד העבודה (ושירות התעסוקה) וכך לפי הנחיות התאחדות הקבלנים. במלאם חובה זו הינם נעזרים בשירותי החברות.

6.2.3. כלומר, אף בהנחה שהפועלים הזרים הינם עובדי החברות, החובה לדאוג לצורכיהם הנ"ל הוטלה על הקבלנים. והיה, כי ישאלך מנהל מע"מ לאמור: וכי סביר שקבלנים מצווים לדאוג לצורכי עובדים שאינם עובדיהם? אף אתה אמור לו: היא הנותנת! זו הראיה שאלו עובדי הקבלנים, שהרי עם כל הכבוד, מנהל מע"מ אינו מוסמך לשנות את קביעת משרד העבודה, שהדאגה לצרכים הנ"ל מוטלת על הקבלנים.

6.3. התשומות אינן "בשל" הפועלים הזרים

לחילופין, גם אם נניח, כי החברות הן ה"מעבידי" של הפועלים הזרים, וגם לו הקבלנים לא היו חייבים לספק את התשומות הללו לפועלים הזרים - אפילו כך אין חברת כוח האדם מנועה מלנכות את התשומות הנ"ל, ובענייננו אין תחולה לתקנה 15א, וזאת מהטעם כדלהלן:

6.3.1. כאמור, תקנה 15א עוסקת ב:

"נכס או שירות כגון ארוחה, דיור, מתנה או בידור, המיועדים להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובד או של בן-משפחתו". (ההדגשות שלנו).

וישאל השואל: וכי אם מעביד רוכש, למשל, אמצעי מיגון להבטחת בטיחות עובדיו בעבודה - לא יכול הוא לנכות את התשומות בגין רכישה זו? וכי אם מעביד ירכוש מזגנים על מנת לצנן את האווירה באולם הייצור - לא יכול הוא לנכות את התשומות כאמור? והרי במקרים אלו ובדומים להם נרכש נכס להנאת ו/או לטובת ו/או לרווחת ו/או לתועלת העובד?

שאלה זו - רטורית היא, וברור שהמעביד יוכל לנכות את התשומות הנ"ל. ומה באמת הכלל בעניין זה? הרי בתקנה 15א לא מוזכר כל חריג מעין זה?

6.3.2. התשובה לעניין זה נובעת, בראש ובראשונה, מהנימוקים לעצם התקנת תקנה 15א, נימוקים שכבר עמדנו עליהם לעיל, שם הראנו, כי המטרה היא

למנוע הסבת חלק משכר העובד מתשלום במזומן למתן שווה-כסף, על מנת שהמעביד יוכל לקזז תשומות, ניכוי שלא ניתן היה לבצע בעת תשלום במזומן. ממילא ברור, שאם מעביד רוכש תשומות למען עצמו, הרי שאף אם גם העובד נהנה מכך - אין בכך בכדי להחיל את תקנה 15א.

לשון אחר, מן הראוי להפעיל כאן מבחן שיבדוק מה המטרה הדומיננטית שלמענה הוצאה אותה תשומה, והוא שיקבע אם יש רלבנטיות לתקנה 15א, אם לאו.

6.3.3.

כך עולה גם מדברי המלומדים בעניין זה. הנה, כך כותב ד"ר א. נמדר בספרו(18):

"הוראת תקנה 15א חלה על סוגים שונים של הטבות לעובדים ולבעלי שליטה, ובכללם על מתן "נכס או שירות כגון ארוחה, דיור, מתנה או בידור, המיועדים להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובד או של בן משפחתו". בית המשפט קבע כי הוצאות לניקיון חדר האוכל שבו מוגשת הארוחה מהווים חלק בלתי נפרד ממתן הארוחות ולא תותר ניכוי מס התשומות אלא אם כן שולם עליהן מע"מ.

המשותף לכל טובות ההנאה המוזכרות בתקנה 15א הוא שהן נעשות לטובת העובד ולרווחתו. אם התשומות שנרכשו הינן לטובת המעביד, כגון הסעות מאורגנות הבאות לענות על צרכיו המיוחדים של המעביד, אין הוראת התקנה חלה עליהן, והמעביד יוכל לנכות את מס התשומות גם מבלי שיהיה חייב למכור ההטבה לעובד ולשלם מע"מ עליה". (ההדגשות שלנו).

6.3.4.

זו גם דעתו של פוטשבוצקי בספרו(19), שם נכתב כי :

"... יש לדעתי מקום להבחין בין תשומה המיועדת להנאת העובד, רווחתו וכיוצ"ב ושגם המעביד מפיק ממנה תועלת, לבין תשומה המיועדת לצורכי המעביד ושגם העובד ייחנה ממנה, שאם לא כן נגיע לתוצאה שאין הדעת סובלתה. לדוגמה, הכנסת מכונה חדשה לעסק לא יעלה על הדעת לאסור את ניכוי מס התשומות בגינה בשל כך שנגרמה לעובד הנאה ע"י כך שהיא מרעישה פחות, נוחה יותר או אף בשל כך שהוא רוכש ניסיון בהפעלתה. לפיכך נראה לי שהמס על תשומות בגין השתלמויות שנועדו לצורכי המעביד, התקנת אמצעי בטיחות בעבודה שנועדו לקיום חובותיו החוקיות של המעביד בעניין זה וכדומה יותר לניכוי בידי המעביד למרות שהן משמשות גם להנאת העובד, תועלתו ורווחתו. (ההדגשות שלנו).

כלומר, יש לבדוק מהו המניע הדומיננטי להוצאת התשומה, ולפיו להכריע באפשרות ניכיה. ודוק, פוטשבוצקי מציין במפורש כדוגמה להוצאה של "המעביד" הוצאה שנועדה לקיום חובותיו החוקיות - וזה הרי בדיוק המצב אצלנו!!

6.3.5 לא למותר לציין, כי אף רשויות מע"מ גופא מכירות - מכללא - בהבחנה הנ"ל. כך עולה, למשל, מנוסח נוהל מע"מ (תאמ"ו) 66.712 שכותרתו - "שירותי רווחה לעובדים". וכה נאמר שם :

"712.3 להלן מובהר באילו מקרים יידרש העוסק לדווח על עסקאות בגין מתן שירותי רווחה לעובדים, ובאילו מקרים לא יחויב העוסק במס, ומאיך יהיה רשאי לנכות את מס התשומות.

6.3.6 ההבחנה העיקרית היא אם עיקר התועלת הוא לטובת העובד או לטובת המפעל.

להלן מספר דוגמאות :

(א) הסעה מאורגנת של עובדים לעבודה -

הסעה מאורגנת ע"י המעביד תוכר בניכוי מס תשומות לצורכי מס ערך מוסף, אם נתקיימו בה התנאים הבאים :

(1) ההסעה מאורגנת וממומנת ע"י המעביד

(2) ההסעה הכרחית בשל תנאי העבודה ומיקום מקום העבודה..." (ההדגשות שלנו).

דהיינו, אף רשויות מע"מ מודות בכך, שניתן, בתנאים הנ"ל, לנכות את התשומות בגין הסעות העובדים.

6.3.7 כלומר, בשלב זה יש לבחון שאלה אחת ויחידה, האם התשומות האחרות שמוציאות החברות דינן כדין ההסעות, שניתן לנכותן, או שמא דינן כדין ארוחות לעובדים, שלגביהן נפסק בבית המשפט העליון, כי לא ניתן לנכותן. (20)

להלן נראה, כי "מבחן הדומיננטיות" הנ"ל תומך בעמדה, כי כל התשומות בנסיבות בהן עסקינן אחת דינן לניכוי.

6.3.8 בהקדם הדברים נציין, כי סוגיה דומה נידונה בהקשר לתשלומי מס הכנסה, בעניין ההכרה בתשלומים שהוצאו עבור העובד כ"הוצאה".

סעיף 2 לפקודת מס הכנסה קובע, כי בגדר "הכנסת עבודה" תבוא גם :

"כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו".

6.3.9 פסיקה ענפה נארגה סביב סעיף 2 הנ"ל, כאשר פסק הדין המנחה הוא פסק

הדין בעניין דן(21) (שאמנס ניתן לפני הרפורמה בפקודת מס הכנסה, שלא פסחה על סעיף 2 הנ"ל, אך עדיין רלבנטי).

בפסק הדין בעניין דן הבחין השופט ויתקון בין טובת הנאה הבאה לשם נוחות המעביד (שאינן דינה כהכנסת עבודה) לבין טובת הנאה שאינה אלא חלק מהתמורה המשתלמת לעובד תמורת שירותיו.

6.3.10 מאז שניתנה ההלכה בעניין דן, היא הלכה והתבססה, והמבחן של "הנאת העובד" או "נוחות המעביד" התקבל ונשנה במספר רב של פסקי דין. מכל פסקי הדין נתייחס - בגלל הדמיון לנסיבות בהן עסקינן - רק לשני פסקי דין שעסקו בעניין מתן מגורים לעובד, בבחינת פרט המלמד על הכלל.

6.3.11 בפסק הדין בעניין פז-גז(22) נדון המקרה הבא: לאחד מעובדי החברה הוותיקים הוצע לעבור מחיפה לתל-אביב על מנת לשמש בתפקיד בכיר בתל-אביב. הדירות בתל-אביב היו יקרות יותר, והחברה שילמה לו את ההפרש שנדרש לשלם בגין רכישת הדירה בתל-אביב מעבר לתמורה שאמור היה לקבל על דירתו בחיפה.

פקיד השומה טען, שיש לראות בסכום ששולם לעובד משום הכנסה לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה, ואילו החברה טענה, כי לפי הלכת דן אין לראות בכך הכנסה, שכן "למקום המגורים בתל-אביב הוא זקוק בקשר לעבודתו - וזו מטרתה התועלתית, והנאתו מהעניין בכלל אינה קיימת, או בלתי ניכרת".

השופטת אבנור דחתה את טענת החברה-המערערת בקובעה, כי:

"אלא שנראה לי השוני בין המשל והנמשל: הבגדים שקבל העובד אצל דן - בגדי השרד - אשר יוכל להשתמש בהם רק בשעת העבודה ובקשר לעבודה - הרי מבחינת "הנאותו" הם חוסכים לו השימוש בבגדיו, אך כל שמושם של הבגדים עצמם הוא לעבודה, בה בשעה שהדירה שרכש העובד כאן - היא דירה למגורים, ולצורך צרכיו וחיייו הוא - ואין עיקר תועלתה לצורכי עבודה. אמנם, מקומה הוא לצורכי עבודה - אך השימוש בה - אינו לצורכי עבודה". (ההדגשות שלנו).

6.3.12 לעומת זאת, בפסק הדין בעניין דופלי(23) נדון מקרה בו שילמה החברה-המערערת שכר דירה בגין חדר ששכרה עבור עובדת שלה, תושבת חיפה, לצורך עבודתה בתל-אביב (במשך מרבית ימי השבוע). השופט בנטל קבל את טענות המערערת וקבע, כי:

"... יש לבחון את טובת ההנאה לפי מבחן מהותי - האם להנאת העובד או המעביד ניתנה. "נוחות המעביד" - פירושה שטבעו של התפקיד מצריך את העובד להיזקק למצרך או לשרות" (ע"א 545/59 בעמ' 2096). האם שכירת החדר הייתה לנוחות העובד או המעביד? ...

למעשה הייתה ההנאה שצמחה לגברת לוי מועטה ביותר, שהרי ברור שהתגוררה בחדר בת"א לא לשם הנאה, אלא לצורך עבודה וכפי שהוסבר - הרי נסיעות ממושכות מחיפה לתל-אביב היו פוגמות בכושר עבודתה. ובנוסף על כך, נטען גם שהחדר שימש גם להכנת שרטוטים לצורך העבודה. יוצא אם כן שההוצאה על שכירת החדר הייתה הוצאה ביצור ההכנסה של המעביד ועיקר ההנאה מכך יש ליחס לו. לפיכך יש לקבל הערעור בנקודה זו". (ההדגשות שלנו).

6.3.13. וכאן מתעוררת השאלה - האין סתירה בין שני פסקי דין אלה? מדוע בעניין פז-גז נדחתה טענת החברה, ובעניין דופלי - נתקבלה?

לדעתנו, הפתרון נעוץ בעובדות השונות, בכך שבעניין פז-גז מדובר היה במקום מגורים קבוע, ואילו בעניין דופלי מדובר היה על שכירות ארעית. במה דברים אמורים:

כאמור לעיל, הפסיקה אימצה (לעניין מס הכנסה) את מבחן הדומיננטיות של התועלת. אין ספק, כי לאלמנט הארעיות יש משקל מכריע בקביעת הדומיננטיות. לא הרי עובד המקבל ממעבידו מקום מגורים ארעי לצורך ספציפי של תפקידו כהרי עובד שמקבל ממעבידו מקום מגורים קבוע. במקרה האחרון (הקבוע) מתבלט האלמנט של ההנאה האישית של העובד, ואילו אלמנט המעביד - קטן. לעומת זאת, במקרה הראשון (הארעי) הארעיות מוכיחה כאלף עדים על כך, שהנאת העובד היא טפלה ושולית (וראה גם בפסק הדין בעניין מלון טבריה(24)).

6.3.14. ומן הכלל אל הפרט. כאשר עסקינן בחברות כוח אדם, הרי שמדובר בפועלים זרים, אשר ככינויים כן הם - תושבי מדינות זרות, הבאים לישראל לתקופה קצובה לא-ארוכה. מדובר באנשים בעלי מקום מגורים קבוע בחו"ל, בעלי משפחות בחו"ל, הבאים לעבוד, ומקבלים מאת מעבידם (ולעניין זה אין כרגע נפקות אם הקבלנים הם המעבידים או שמא החברות) מקום לינה ואספקת צרכים בסיסיים לתקופת העבודה הקצובה. העובדים רשאים לשהות בארץ רק לתקופות קצובות ומוגבלות, כנקבע על ידי שירות התעסוקה.

לאור האמור לעיל, ברי שהנדון שלנו דומה דווקא להלכה בעניין דופלי, ולא לזו שבעניין פז-גז! במקרה שלנו, ממש כמו בעניין דופלי, מדובר על שהייה ארעית ביותר, כורח נסיבות העבודה.

יתרה מזאת, התנאים הניתנים לפועלים הזרים הינם מינימליים, רחוקים מתנאי "בית" כרחוק מזרח ממערב, ואף בכך יש ללמד על תכונת הארעיות הדומיננטית בעניין זה.

6.3.15. משהיסקנו שהמקרה שלנו דומה למקרים מסוג זה של עניין דופלי, הרי שבכך קבענו, למעשה, כי הנאת העובד הינה טפל ולא עיקר. ממילא, מנקודה זו ועד לנפקויות לעניין מע"מ - קצרה הדרך. גם לגבי מע"מ, ממש כמו לעניין מס הכנסה, העובדה, שהנאת העובד הינה דבר שולי וטפל,

מביאה מכללא לקביעה, כי אין כל רלבנטיות במקרים מסוג זה להוראות תקנה 15א.

6.3.16 קביעת רשויות מע"מ שלא כאמור תביא לתוצאות שהדעת לא סובלתן. שכן, מעשים בכל יום שחברות שולחות את עובדיהן לתקופות קצובות לצורך העבודה, ואיש לא רואה בכך בבחינת הטבה הניתנת לעובד (ואולי אף להפך...)?

מה בין עובד הנשלח לחודש עבודה, מטעם מעסיקו, לעיר אחרת, ומקבל לינה ומזון ואין פוצה פה, לבין תושב חוץ הבא לתקופה קצובה לארץ?

7. עמדת רשויות המס - תרתי דסתר

לא זו בלבד שעמדת רשויות מע"מ הדוגלת בתחולת תקנה 15א בקשר לתשומות החברות עבור הפועלים הזרים עומדת בניגוד למהות יחסי "עובד-מעביד" כפי שנקבעה בדיון, לא זו בלבד שהיא סותרת את כל הרציונל העומד מאחורי תקנה זו, כאמור לעיל, אלא שהיא סותרת את עמדת רשויות המס!

במה דברים אמורים:

7.1. צו מס מעסיקים (שינוי שיעור המס), התשנ"ב-1992 (להלן - "הצו") קובע בסעיף 1, כי:

"מעסיק שאינו חבר בני אדם שחל עליו סעיף 3(ז) לפקודת מס הכנסה, יהיה חייב במס מעסיקים בשיעור של 0%".

עובר להתקנת צו זה, מעסיקים חייבים היו בתשלום מס זה למעט יוצאים מן הכלל. בין אותם יוצאים מן הכלל מונה סעיף 2א לחוק מס מעסיקים את:

"מעסיק המשלם הכנסת עבודה בעד עבודה באחד מאלה יהיה פטור ממס מעסיקים בשל אותה הכנסה:

(1-4) ...

(5) בבניית בתי מגורים או בעבודה הקשורה בהכנה או בהשלמה של בניה כאמור...".

7.2. לשון אחר, עד להתקנת הצו המצב החוקי היה, שקבלני בניין היו פטורים מתשלום מס מעסיקים לפי סעיף 2א(א)(5) הנ"ל, ואילו חברות כוח אדם (שאינן באות בגדר סעיפי הפטור האחרים) - חייבות.

7.3. לפי גישת רשויות מע"מ, שהפועלים הזרים הינם עובדי החברות - מתבקש היה, כי אלה תחויבנה במס מעסיקים בגין כל העובדים שהן מביאות לארץ, שהרי עובדיהן הם. וראה זה פלא, חברות כוח האדם לא חויבו בתשלום מס מעסיקים בגין הפועלים הזרים אלא אך בגין עובדיהן (המינהליים) שלהן!

ודוק, אי תשלום מס המעסיקים, כאמור, לא נעשה בהיסח הדעת של שלטונות מס הכנסה, אלא בסיכום ובתיאום, תוך הבנה, כי שלטונות מס הכנסה רואים את חברת כוח האדם כ"שקופה", כ"צינור" לעניין אותם עובדים, הא ותו לא.

7.4. דוק, ציינו כבר לעיל, שקיים קשר בסיסי ופנימי בין דיני מע"מ לבין דיני מס מעסיקים. שניהם מוטלים על אותו בסיס (לגבי שכר, כמובן), וכפי שהובאו דברי הנשיא שמגר שם, ממילא עמדתנו מתחזקת שבעתיים, שכן נתמכת היא על ידי כל רשויות המינהל (למעט מע"מ, כמובן).

8. סיכום

8.1. לדעתנו, חברות כוח האדם העוסקות במתן שירותי השמת פועלים אינן בגדר "מעביד" של העובדים הזרים. משום כך, אין אפשרות להחיל את תקנה 15א לגבי תשומות חברות כוח האדם בגין השמת הפועלים הזרים, וזאת משום שתקנה זו חלה על "תשומה בשל עובד".

8.2. מסקנה זו נלמדת מכל המבחנים המקובלים בנושא, מעמדת הפסיקה והמלומדים ואף מגישת רשויות המינהל והמס האחרות.

8.3. לו היו הפועלים הזרים עובדי החברות, גם אז לא ניתן היה לראות בתשומות המוצאות "תשומה בשל עובד", וזאת בשל אופיין הכפוי, והיותן מוצאות עבור הקבלנים - לקוחות החברה - ולא עבור העובדים הזרים.

8.4. ניתן להבין, כי רשויות מע"מ מעוניינות לגבות מע"מ לפי תקנה 15א בגין "ההטבות" שמקבלים העובדים, ואינן מוכנות שתשלומים אלו או אחרים "ימלטו" מידיהן. ואמנם, לו הקביעה שהחברות אינן ה"מעביד" היתה מוליכה בהכרח לתוצאה, שרשויות מע"מ "איבדו" את המע"מ בגין התשלומים הללו - ניתן היה להבין אולי את ההתעקשות לגבות את המע"מ מהחברות ויהי מה, אף אם כרוכה בכך "מלחמה" עם שורה של טיעונים כבדי משקל, כפי שפורטו ופורטו. דא עקא, לא זה המצב. גם אם יסכימו רשויות מע"מ, כי החברות אינן ה"מעביד", עדיין פתוחה בפני רשויות מע"מ הדרך לבוא בדברים עם הקבלנים, שהם הם ה"מעביד", הן לפי מבחני העבודה והן לפי הוראות משרד העבודה. דהיינו, בעניין זה הפנייה של רשויות מע"מ הינה פשוט ל"כתובת" הלא נכונה.

חברות כוח אדם - עניינן בהשמת עובדים, בתיווך בשוק העבודה, אך לא בהעסקת או בהפעלת עובדים. הכר לפעולות מע"מ היה צריך להיות ענף הבנייה, שכן דבר פשוט הוא לכל בר-בי-רב, שהקבלנים הם המעסיקים של הפועלים הזרים, בדיוק כפי שהם מעסיקים של שאר עובדיהם, ואך תמוה הוא המצב על מה ולמה נמנעות רשויות מע"מ מלפנות אל הקבלנים במישרין. (25)

הערות שוליים

(1) ראה, למשל, חוק העסקת עובדים על ידי קבלני כוח אדם, התשנ"ו-1996, ס"ח 1578 עמ' 201, וכן תקנות שהותקנו מכוחו.

(2) ראה למשל אצל: א. נמדר, דיני מסים [מסי הכנסה], (מהדורה שניה, 1993) כרך א' עמ' 76, וכן אצל י"מ אדרעי "מיסוי הכנסת מנהל חברה וכללי פרשנות בדיני מסים", הפרקליט לה (תשמ"ג) 69 (להלן - "אדרעי").

(3) ראה, למשל, אצל: י. פוטשבוצקי "בין דיני המס ורשויות המס", "מיסים" ה/4, א-7.

- (4) ראה, למשל: ע"ש 159/89 ח'ליל איברהים בריה נ' מע"מ, "מיסים" ה'1, ה-134.
- (5) ראה, למשל: ע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית, הפועל טבריה נ' פ"ש טבריה, פד"א כב 219 (להלן: "עניין הפועל טבריה").
- (6) ראה: קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (להלן - "החבק") עמ' ב-10.1.
- (7) שם, שם.
- (8) אדרעי, עמ' 77.
- (9) פורסמה גם ב"מיסים" 3/ג, 37.
- (10) אגב, יש לתמוה על המחלקה המקצועית של מע"מ על כך שראתה עצמה בת-חורין להבחין בין דיני העבודה לבין חוק מע"מ ולקבוע, כי לעניין חוק מע"מ פלוני או אלמוני הוא המעביד, וזאת למרות שאין בעניין זה - של היחס שבין סיווג יחסי העבודה בדין הפיסקלי לעומת הדין הכללי - הכרעה בבתי המשפט, ויתרה מכך - בית המשפט העליון עצמו, בפסק הדין בעניין הפועל טבריה, השאיר זאת ללא הכרעה, כאמור לעיל. ממילא, לא ניתן לקבוע בפסקנות כה רבה, שהמבחנים הכלליים אינם רלבנטיים.
- (11) דב"ע מג-222 גבע נ' מדינת ישראל ואח', פד"ע טז 318, 327.
- (12) ע"א 158/68 כונס הנכסים הרשמי נ' ויוה אינטרנשיונל בע"מ בפירוק ואח', פ"ד כב(2) 871, 874.
- (13) דב"ע מו-3168 - שלום ואח' נ' ג'בלי, פד"ע א 421.
- (14) המ' 565/95, טרם פורסם.
- (15) ע"א 434/83 פקיד שומה ת"א נ' סולל בונה, פ"ד לח(4) 777.
- (16) בג"צ 946/89 תשלובת כיתן בע"מ נ' ביה"ד הארצי לעבודה ואח', פ"ד מה(1) 127.
- (17) ע"א 446/79 תעשיות רוגוזין בישראל בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד לד(4) 585.
- (18) א. נמדר, דיני מיסים [מיסים עקיפים] (חושן למשפט, 1994), עמ' 368.
- (19) י. פוטשבוצקי, מס ערך מוסף (מהדורה שלישית, 1991), עמ' 288.
- (20) ראה: ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' אתא חברה לטקסטיל, פ"ד לז(2) 745.
- (21) ע"א 545/59 דן אגודה שיתופית בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5, פ"ד יד 2088.
- (22) עמ"ה (ת"א) 1127/66 פז-גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5, פד"א א 71.
- (23) עמ"ה (ת"א) 220/70 חברת דופלי בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5, פד"א ד 273.
- (24) עמ"ה (נצ') 44/89 מלון טבריה בע"מ נ' פ"ש טבריה, פד"א יח 1.

(25) נציין, כי בעת הגשת מאמר זה למערכת ניתן פסק דין בבית המשפט המחוזי בבאר שבע בע"ש 7421/96 עמית שירותי כוח אדם בע"מ נ' מנהל המכס. פסק הדין קבל את הערעור בכל הנוגע לעניינים נשוא דיוננו, אם כי בנימוקים בקצירת האומר ובהסתייגות לעובדות שבפניו, שם שוכנו העובדים בסמוך לאתרי העבודה. לדעתנו אין בעובדה זו בכדי להוות סיבה מכרעת בענייננו.