

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 2587/04

בפני: כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופט י' עדיאל

העותרים: 1. יצחק בוכריס
2. טלרום משאבי אנוש בע"מ

נגד

המשיבים: 1. פקיד שומה חדרה
2. פקיד שומה ת"א 5
3. נציבת מס הכנסה
4. שר האוצר

עתירה למתן צו על תנאי

תאריך הישיבה: כ"ו בחשון התשס"ה (10.11.2004)

בשם העותרים: עו"ד אמנון רפאל; עו"ד אלעד בראונר

בשם המשיבים: עו"ד ענר הלמן

פסק-דין

הנשיא א' ברק:

סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003, מטיל היטל על מעסיקים בגין העסקתם של "עובדים זרים". האם היטל זה מנוגד לאיסור ההפליה בין עובדים הקבוע באמנות בינלאומיות שישראל הנה צד להן? זו השאלה העומדת בפנינו בעתירה זו.

1. ביום 29.3.03 נחקק חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן – חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל או החוק). מטרתו הייתה, בין היתר, לבצע רפורמות בענפי המשק, להשיג את יעדי התקציב ולצמצם את הגירעון הממשלתי (סעיף 1 לחוק). סעיף 45 לאותו חוק מטיל היטל על מעסיקים בגין העסקתם של עובדים זרים (להלן – היטל המעסיקים). וכך קובע סעיף 45 לחוק:

”45. היטל על העסקת עובד זר ושיעורו

(א) מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 8% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם בשנת המס (בפרק זה – ההיטל).

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

בסעיף 44 לחוק הוגדר ”עובד זר” לצורך העניין כהגדרתו בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ”א-1991 (להלן – חוק עובדים זרים), למעט חריגים מסוימים. וכך מוגדר ”עובד זר” בחוק עובדים זרים:

”עובד זר – עובד שאינו אזרח ישראל, או תושב בה”

2. העותר 1, מגדל פרחים, מעסיק 5 עובדים זרים אזרחי תאילנד. העותרת 2, חברת כוח אדם, מעסיקה 373 עובדים זרים אזרחי סין ו-238 עובדים זרים אזרחי רומניה. העותרים, בהיותם מעסיקים של עובדים זרים, עתידים היו להתחייב בתשלום ההיטל. משכך, פנו הם מבעוד מועד למשיבים 1-2 (פקידי השומה) והודיעו להם על כוונתם שלא לשלמו, בהיותו, כך לטענתם, היטל המפלה בין עובדים על בסיס אזרחותם, ולפיכך, מנוגד לאמנות בינלאומיות האוסרות על הפליה שכזו. אחר פניה זו, הוגשה העתירה שבפנינו, בבקשה כי נורה על בטלותו של סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל.

3. לטענת העותרים, היטל המעסיקים מייקר את העסקתם של עובדים זרים, ובכך, מפלה אותם בסיכויי הקבלה לעבודה לעומת עובדים ישראלים, וזאת, בניגוד לאיסור ההפליה שבאמנות למניעת מסי כפל בהן התקשרה ישראל עם סין, תאילנד ורומניה. כמו כן, כך נטען, ההיטל יוצר הפליה במיסוי בין עובדים זרים ועובדים ישראלים, בניגוד לאיסור ההפליה שבאמנות האמורות. בהתאם להוראות איסור ההפליה שבאמנות אלה, כך לשיטת העותרים, חל איסור על הטלת מיסים המבחינים בין עובדים שונים על בסיס אזרחותם. טענתם היא שהיטל המעסיקים הנו למעשה מס המוטל על משכורות שמשלמים המעסיקים לעובדים הזרים בהתבסס על אזרחותם השונה, ומכאן שההיטל מביא להפליה בין סוגי עובדים. העותרים סבורים כי אמת המידה לבחינת ההפליה בין עובדים הנה על-פי מבחן התוצאה. כלומר, אם בפועל העובד הזר מופלה לרעה בהשוואה לעובד המקומי, אזי מדובר בהפרת האיסור באמנה. העובדה כי היטל המעסיקים מוטל על המעסיק, כך נטען, אינה מעלה או מורידה. שכן, די בכך שהיחס הניתן לעובד זר שונה מהיחס שמקבל עובד מקומי. ובכל מקרה, כך נטען, היטל המעסיקים מגולגל על העובדים הזרים. העותרים מוסיפים וטוענים, כי גם הוראת סעיף 45(ב) לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל, האוסרת גלגול ההיטל על העובד הזר, אינה מעלה או מורידה. שכן, בסופו של דבר, ההיטל יגולגל לעובד הזר וינוכה משכרו. עוד טוענים העותרים, כי היטל המעסיקים מנוגד להתחייבויותיה של ישראל לפי האמנה בדבר עובדים מהגרים של ארגון העבודה הבינלאומי (ILO), האוסרת על יחס מפלה למהגרים שברשותם היתר עבודה, לרבות איסור להפלותם במסים המשתלמים בקשר לתעסוקתם. כן הם טוענים, שההיטל מנוגד להסכמי סחר בינלאומיים (הסכמי GATT ו-GATS) שישראל חתומה עליהם, אשר בכולם נכלל איסור ההפליה.

4. המשיבים מבקשים לדחות העתירה. הם טוענים כי היטל המעסיקים איננו מס הכלול באמנות למניעת מסי כפל, ולכן, איסור ההפליה (והאמנות בכלל), איננו חל על היטל המעסיקים. ואף אם חל, כך נטען, הרי שאיסור ההפליה לא הופר. המשיבים מקבלים כי היטל המעסיקים יוצר תמריץ שלילי להעסקת עובדים זרים, וזו אף תכליתו. אך, טוענים כי זו תכלית לגיטימית שאינה אסורה על פי האמנות למניעת מסי כפל. לטענתם, האמנות למניעת מסי כפל לא באו להעניק הזדמנות שווה לעובדים זרים בקבלה לעבודה. אלא, מטרתן להשוות את מעמדם הפיסקלי של העובדים הזרים לעובדים המקומיים, מרגע תחילת העסקתם. עוד טוענים המשיבים, כי היטל המעסיקים איננו מפר את איסור ההפליה במיסוי, אשר נכלל באמנות האמורות, וזאת, משום

שההיטל מוטל על המעסיק ולא על העובד הזר. יתירה מזו, כך נטען, נקבע בסעיף 45(ב) איסור על גלגול ההיטל לעובד הזר, המלווה בסנקציות בגין הפרתו. כל זאת, כדי למנוע הפליית העובדים הזרים במיסוי. המשיבים מוסיפים, כי הוראות אמנת ארגון העבודה הבינלאומי אינן מחייבות את ישראל במישור המשפט הפנימי, מכיוון שמדובר בהוראות הסכמיות בינלאומיות שלא נקלטו בחקיקה פנימית. גם אם הוראות האמנה הפכו זה מכבר למשפט בינלאומי מנהגי, כך נטען, הרי שאין בכוחו של המשפט הבינלאומי המנהגי לגבור על חקיקה של הכנסת. באופן דומה, המשיבים מבקשים לדחות את טענת העותרים על סתירה בין סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל לבין האמור באמנות סחר בינלאומיות שישראל צד להן.

איסור ההפליה באמנות למניעת מסי כפל

5. מדינת ישראל התקשרה, בין היתר, עם סין, תאילנד ורומניה באמנות למניעת מסי כפל (כ"א 1134 כרך 35; כ"א 1176 כרך 37; כ"א 1262 כרך 41, בהתאמה). אמנות אלה דומות זו לזו והן מבוססות על מודל האמנה למניעת מסי כפל (Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital Organization for Economic Co-) OECD (להלן – מודל האמנה), כפי שזה פורסם על-ידי ארגון ה-OECD (Operation and Development). האמנות נקלטו בדין הפנימי הישראלי (ראו, למשל, צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (סין), התשנ"ו-1996). משנקלטו האמנות בדין הפנימי, ניתן להן תוקף הגובר על האמור בכל חיקוק (סעיף 196 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961).

6. באמנות אלה נקבע עקרון איסור הפליית העובדים הזרים במיסוי, ברוח סעיף 24 למודל האמנה, המעגן איסור זה. נוסח האיסור באמנות השונות דומה, ואנו נתמקד מטעמי נוחות בנוסח האמנה עם סין (להלן – האמנה). וכך, עוגן איסור ההפליה בסעיף 25(1) לאמנה:

“אזרחיה של מדינה מתקשרת לא יהיו כפופים במדינה המתקשרת האחרת למסים או לכל דרישה הקשורה במסים, השונים או מכבידים יותר מהמסים ומהדרישות הקשורות בהם, שאזרחי אותה מדינה מתקשרת אחרת כפופים להם, או עלולים להיות כפופים להם באותן נסיבות. על אף הוראות סעיף 1, הוראות ס"ק זה יחולו גם על בני אדם שאינם תושבי אחת המדינות המתקשרות או שתיהן”.

7. עקרון איסור ההפליה הוכר כעיקרון רחב, החולש ומתפרס על כלל המיסים המוטלים על העובד, ולא רק על המסים נשוא הסדרי מניעת כפל המס אשר באמנה למניעת מסי כפל. כך נקבע מפורשות בסעיף 24(6) למודל האמנה, במלים אלה:

"The provisions of this article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description."

ובמקום אחר נכתב:

"In principle, the non-discrimination clause applies to all nationals of the contracting parties, whether or not actually covered by the treaty, and to all taxes applied by the contracting parties, whether or not covered by the treaty." (United Nations Conference on Trade and Development, "Taxation" UNCTAD/ITE/IIT/16)

על כן, אין ספק כי איסור ההפליה חל על היטל המעסיקים נשוא העתירה, בין אם הוא מס הכלול באמנות ובין אם לאו. ולכן, דין טענת המשיבים בהקשר זה להידחות. השאלה היא, אם היטל המעסיקים מפר את איסור ההפליה אם לאו. לכך נפנה עתה.

8. סעיף 25 לאמנה, וסעיפים דומים האוסרים על הפליה באמנות למניעת מסי כפל, באים למנוע נטל מס שונה על העובד הזר, אך בשל אזרחותו השונה. מטרתם, בעיקרון, להבטיח כי המס על העובד הזר לא יהיה כבד יותר בהשוואה למס המוטל על העובד המקומי (ראו: S. Goldberg and P. Glicklich, "Treaty Based Nondiscrimination: Now You See It Now You Don't", 1 Fla. Tax. Rev. 51, 63 (1992)). בדברי ההסבר לסעיף 24 במודל האמנה, המעגן את איסור ההפליה, נכתב:

"This paragraph establishes the principle that for purposes of taxation discrimination on the grounds of nationality is forbidden, and that, subject to reciprocity, the nationals of a Contracting State may not be less favorably treated in the other Contracting State than nationals of the latter State in the same circumstances."

איסור ההפליה שבאמנה מכוון בראש ובראשונה למנוע הפליה במס המוטל על העובד הזר לעומת עמיתו המקומי. הוא לא נועד להשגת שוויון בין עובד זר למקומי בכל היבט מסי באשר הוא (ראו: Maximov, Trustee, v. United States, 373 U.S. 49 (1963)). אכן, הוראת אי ההפליה באמנה, על אף היקף התפרסותה הניכר, לא באה במטרה להגן על עובדים פוטנציאליים, אשר אינם מועסקים וכל רצונם הוא להיות מועסקים במדינה המארחת. איסור ההפליה נועד להשוות, בכל הנוגע למיסוי, בין תנאיהם של עובדים מועסקים בלבד. מטרתו להגן על תנאי העסקתם מאותו רגע בו הם מועסקים, ולהשוות תנאים אלה, מבחינת נטל המס, לעובדים המקומיים. על כן, אין בידי לקבל את טענת העותרים כי היטל המעסיקים על פי סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל מפר את איסור ההפליה בהפלותו עובדים זרים בקבלה לעבודה בישראל. אמנם, היטל המעסיקים מעניק תמריץ שלילי להעסקת עובדים זרים, וזו אף תכליתו (ראו: הצעת חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו 2004), התשס"ג-2003, ה"ח 25 התשס"ג 350). אך, תכלית זו איננה אסורה על פי איסור ההפליה שבאמנות למניעת מסי כפל, משאלה נועדו למנוע הפליה במיסוי על העבודה ולא נועדו למנוע הפליה בקבלה לעבודה באמצעות מכשירים פיסקליים.

9. היטל המעסיקים אינו מפר את איסור ההפליה במיסוי. אין הוא מטיל מס שונה על עובדים זרים ועל עובדים מקומיים. אכן, היטל המעסיקים מוטל על המעסיקים ואין הוא מוטל על הכנסת העובד הזר עצמו. היטל המעסיקים, המוטל על המעסיקים עצמם, איננו מטיל נטל מס גבוה יותר על העובדים הזרים. ההיטל מוטל על המעסיקים ועליהם בלבד. דבר זה נקבע במפורש בסעיף 45 לחוק, לפיו, "ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין מההכנסה של העובד הזר".

10. העותרים מקשים וטוענים, כי למרות שהחייב בהיטל על-פי החוק הוא המעסיק, בפועל המעסיק מגלגל את ההיטל לעובד הזר. בכך, מוטל היטל המעסיקים מבחינה מהותית על העובד הזר, דבר שיוצר את ההפליה האסורה על פי האמנות למניעת מסי כפל. דין טענה זו להידחות משני טעמים. האחד, העותרים לא הניחו תשתית עובדתית כלשהי לביסוס טענתם על גלגול ההיטל (השוו: בג"ץ 1901/94 ח"כ עוזי לנדאו נ' עיריית ירושלים, פ"ד מח(4) 403, 410 (להלן – פרשת לנדאו)). אמנם, "הוכחה בדיעבד כי סכום מס גולגל... או שלא גולגל - אינה קלה ומעוררת היא בעיות לא פשוטות... , שכן הדבר תלוי במשתנים רבים" (ע"א 6080/97 קמור רכב בע"מ נ'

מדינת ישראל, פ"ד נז(5) 855, 862). בין היתר, מתעוררות שאלות כלכליות, משפטיות, הוכחתיות וראייתיות, הנוגעות להיתכנות כי במקרה מסוים אכן גולגל ההיטל לכתפי העובדים (ראו: ע"א 180/99 מנהל מס קניה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ, פ"ד נז(3) 625, 639). כך, למשל, יכולה לעלות השאלה האם כל ההיטל מגולגל לעובדים, או שמא רק חלקו; האם הגלגול יבוא לידי ביטוי באופן מפורש, או שמא משכורתו של העובד תפחת בשיעור דומה לשיעור ההיטל; כיצד יש למדוד את הגלגול, האם יש להשוות בין משכורות העובד בתקופות שונות, האם לערוך השוואות ענפיות, ועוד שאלות כאלה ואחרות. אולם, בנסיבות המקרה שבפנינו, אינני נדרש להכריע ברובן של סוגיות לא פשוטות אלו ואבקש להשאירן בצריך עיון לעת מצוא. זאת, כאמור, משום שהעותרים לא הניחו תשתית עובדתית כלשהי לביסוס טענתם על גלגול היטל המעסיקים. הטעם השני הוא כי, סעיף 45(ב) לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל אוסר מפורשות על ניכוי ההיטל מההכנסה של העובד הזר. הפרת ההוראה שבסעיף 45(ב) גוררת אחריה סנקציה. הוראה זו אוסרת מפורשות את גלגול היטל המעסיקים, וחזקה היא כי הוראה זו מקוימת, ובמידה שלא, כי היא נאכפת על ידי רשויות אכיפת החוק.

11. מוסיפים העותרים ומקשים, כי על אף הסנקציה בגין הפרת איסור גלגול היטל המעסיקים על ה"עובדים הזרים", הרי שאם יתבצע גלגול ההיטל לעובד הזר, לא ניתן יהיה לאתר מצבים כאלה, שכן הגלגול יגולם בסך משכורתו הכוללת של העובד הזר מבלי שניתן יהיה לבודד את רכיב ההיטל מסך התשלומים שמעביר המעביד לעובד. על כן, לשיטת העותרים, הצהרת המדינה על שבכוונתה לקיים ולאכוף את החוק היא הצהרה ריקה מתוכן ממשי. טענה זו, שלא גובתה בראיות על כך שהחוק לא נאכף או שאין בכוונת המשיבים לאוכפו, או שאין ביכולתם לאכפו, דינה להידחות אף היא. חזקה על הרשות המבצעת שתאכוף את איסור הגלגול, כפי שקבע המחוקק. אין זה מתפקידו של בית משפט זה לתת הצהרות כלליות על כך שהרשות חייבת לקיים את החוקים עליהם היא מצווה. דבר זה הוא ברור מאליו (ראו: בג"ץ 551/99 שקם בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד נד(1) 112, 125; בג"ץ 2142/95 "בצדק" נ' ממשלת ישראל, פ"ד מט(5) 362, 364; פרשת לנדאו בעמוד 412). נאמנה עלינו הצהרת המשיבים לפיה איסור הגלגול נאכף, ולא נמצא לנו טעם לקבוע שהחוק אינו נאכף בפועל או שאין בכוונת המשיבים לאוכפו, כפי שטענו העותרים.

12. לאור כל האמור, לא מצאנו כי היטל המעסיקים על פי סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל, כפי שנחקק, וכפי שנאכף, עומד בניגוד לאיסור ההפליה על פי האמנות למניעת מסי כפל שישראל חתומה עליהן. דין טענות העותרים בעניין זה,

איפוא, להידחות. על כן, נפנה לבחינת טענותיהם בדבר הפרת איסור ההפליה באמנת ארגון העבודה ובהסכמי הסחר של ישראל.

אמנת ארגון העבודה הבינלאומי

13. לטענת העותרים, היטל המעסיקים סותר את האמור באמנה בדבר עובדים מהגרים של ארגון העבודה הבינלאומי (ILO), הקובעת בסימן ו' כי "1. כל חבר שלגביו עומדת אמנה זו בתקפה מתחייב לנהוג במהגרים הנמצאים בהיתר בתחומי ארצו, ללא הפלייה מטעמי אזרחות, לאום, דת או מין, יחס שלא יהא נופל מזה שהוא נוהג באזרחיו שלו בענינים הבאים: ... (ג) מסים, ארנונות או תרומות בקשר לתעסוקה והמשתלמים ביחס לעובדים" (כ"א 119, עמ' 37, בעמ' 39). מנגד, טוענת המדינה כי אמנה זו איננה חלק מהמשפט הפנימי הישראלי משלא נתקבלה בדבר חקיקה ישראלי.

14. אמנת ארגון העבודה בדבר עובדים מהגרים נכנסה לתוקף לגבי ישראל ביום 30.3.54. ברם, אמנה זו מעולם לא נקלטה בדין הפנימי על-ידי אקט חקיקתי של הכנסת. על כן, אין בה כדי לחייב את ישראל במישור הפנימי, להבדיל מהמישור הבינלאומי שבמסגרתו מתחייבת המדינה (ראו: צ' ברנזון "משפט העבודה" ספר ברנזון 197 (1997)). אכן, "שום אמנה בינלאומית אין לה תוקף חקיקתי, כל עוד לא ניתן לה תוקף כזה בחוק מפורש מידי הכנסת" (ע"פ 131/67 קמ"אר נ' מדינת ישראל, פ"ד כב(2) 85, 97. ראו עוד: ע"א 580/82 אינשורט קורפוריישן אוף אירלנד נ' מדינת ישראל, פ"ד מא(2) 309, 334; בג"צ 698/80 קוואסמה נ' שר הביטחון, פ"ד לה(1) 617, 626). יחד עם זאת, אין משמעות הדבר כי אין לאמנה זו כל השלכה בדין הישראלי. לאמנה זו יש השלכה פרשנית. חזקה היא כי תכליתו של כל חוק לעלות בקנה אחד עם התחייבויותיה הבינלאומיות של המדינה. אכן, "מן הדין לפרש את החוק החרות, שעה שהוא משתמע לכאן ולכאן ותכנו אינו מחייב פירוש אחר, בהתאם להוראות המשפט הבינלאומי" (השופט אגרנט בע"פ 336/61 אייכמן נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד טז 2033, 2041). עמדתי על כך במקום אחר באומרי:

"חזקה היא כי תכליתו של כל חוק הינה להגשים את המשפט הבינלאומי ולא לנגוד אותו. מבין שני פירושים אפשריים לדבר חקיקה, יש לבחור באותו פירוש, העולה בקנה אחד עם המשפט הבינלאומי הפומבי" (א' ברק, פרשנות במשפט 576 (כרך שני, 1994)).

אבל, זו חזקה פרשנית אחת מקשת רחבה של חזקות המגבשות את תכליתו של החוק (ראו: ע"פ 5/51 שטיינברג נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד ה' 1061, 1065). במקרה שלפנינו, גם אם נפעיל את החזקה הפרשנית הזאת, אין בה כדי להוביל לפרשנות סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל באופן המבטל את היטל המעסיקים. פרשנות כזאת חורגת מגדר הפרשנות האפשרית של סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל, וזאת מבלי שנביע כלל עמדה בשאלה אם לגופו של עניין סותר סעיף 45 לחוק את האמור באמנה. על כן, דין טענת העותרים הסומכת את ידיה על אמנת ארגון העבודה הבינלאומי להידחות.

15. אמנם, תיתכן הטענה, כי אמנת ארגון העבודה הפכה זה מכבר לאמנה מנהגית, וככזו מחייבת את ישראל במשפט הפנימי כנורמה משפטית מחייבת, ולא כחזקה פרשנית בלבד. אולם, העותרים לא ביססו טענה לפיה אמנת ארגון העבודה הפכה לאמנה מנהגית וככזו מחייבת את ישראל. ממילא, טענה זו לא הוכחה כנדרש (ראו: בג"צ 785/87 עפו נ' מפקד כוחות צה"ל בגדה המערבית, פ"ד מב(2) 4, 36 (להלן – פרשת עפו)). על כל פנים, החוק גובר על משפט בינלאומי מנהגי הנקלט בישראל כחלק מהמשפט המקובל שלנו (ראו: בג"ץ 69/81 אבו עיטה נ' מפקד אזור יהודה והשומרון, פ"ד לז(2) 197, 229).

הסכמי GATT ו-GATS

16. העותרים טענו לפנינו, כי סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל סותר את עקרון אי ההפליה לפי הסכמי GATT ו-GATS. הסכם GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) מונה שני הסדרים עיקריים. הראשון הוא עיקרון המדינה המועדפת ביותר (Most Favored Nation), על-פיו כל מדינה שהנה צד להסכם חייבת להתייחס למדינה חברה אחרת באותו אופן בו היא מתייחסת ליתר המדינות החברות ביחס לענייני יבוא או יצוא. השני הוא הוראות שעניינן עקרון היחס הלאומי (National Treatment), על פיו סחורות מיובאות יזכו ליחס שאינו גרוע יותר מהיחס הניתן לייצור המקומי. השוואת היחס בין סחורות זרות למקומיות כוללת גם השוואה במיסוי (ראו: א' דורות, מ' רוטשילד דיני יבוא, מיסי יבוא והסחר הבינלאומי של מדינת ישראל 20 (1994) (להלן – דורות ורוטשילד)). דא עקא, שהסכם GATT מתייחס אך ורק לסחר בטובין, להבדיל מסחר בשירותים. מטרתו של הסכם GATT הייתה להביא לפירוק ולהפחתה בחסמי סחר בינלאומי על מוצרים וסחורות. אין הוא מטפל בסוגיות של הון אנושי (שם, בעמ' 19; וראו גם א' רייך "מדיפלומטיה למשפט: תהליך

היורדיזציה של יחסי הסחר הבינלאומיים במסגרת הסכמי גאט"ט והסכמי הסחר החופשי" עיוני משפט כב 351, 362 (1999)). אכן, הסכם GATT נועד לטפל בסחר בטובין, ולא בשירותים, הכוללים גם שירותי עבודה, ולכן, אין הוא רלבנטי לענייננו (ראו: נ' מונין "הסחר בשירותים והסכם גאט"ט" הרבעון הישראלי למסים כ"ז 36, 53, 58 (1999) להלן - מונין). ההיקש שמבקשים העותרים ללמוד מהסכם זה לעניין הבחנות בין עובדים זרים לעובדים מקומיים אינו במקומו, ודינו להידחות.

17. לבסוף, העותרים טוענים, שהאיסור על הפליה בשירותים המנוי בהסכם GATS חל גם על העסקת עובדים זרים, במובן זה שלא ניתן להפלותם בקשר למס המשתלם לגביהם. הסכם GATS (General Agreement on Trade in Services) מסדיר את נושא הסחר בשירותים, וקובע כללים דומים לאלה הקבועים בהסכם GATT. כך, למשל, על כל מדינה שהנה צד להסכם להעניק לשירותים ולספקי שירותים זרים יחס דומה לאלה שהיא מעניקה לכל מדינה חברה אחרת. כן נכלל בהסכם זה עיקרון היחס הלאומי, על-פיו המדינה צריכה להעניק לשירותים זרים יחס שאינו נופל מהיחס לשירותים מקומיים (דורות ורוטשילד, בעמ' 28(10) ראו גם מונין באופן כללי). ברם, הסכם GATS אינו חל באופן קטגורי על כל נושא סחר השירותים באשר הוא. ההסכם חל על שירותים בתחום העסקים, תקשורת, בניה והנדסה, הפצה, חינוך, פיננסים, בריאות, תיירות, תרבות וספורט (נ' מונין "הסכם גאט"ט – מבנה ועקרונות יסוד" הרבעון הישראלי למסים כח 36, 37 (2000)). על פניו, נראה שהעובדים להם מכוונים העותרים אינם נמנים עם קבוצה זו. יתר על כן, סעיף 2 לחלק הראשון של הסכם GATS מפרט ארבעה אופני הספקת השירותים עליהם חל ההסכם: הספקה חוצה גבול, שירותים המסופקים משטחה של מדינה חברה לצרכנים ממדינות אחרות, נוכחות מסחרית ונוכחות אנשים (שס, בעמ' 39). אף שהדבר לא נטען במפורש, נראה שכוונת העותרים הייתה לאמצעי ההספקה האחרון – שירותים המסופקים בידי אזרחי מדינה חברה אחת בשטחה של מדינה חברה אחרת. אולם, מדינה החברה בהסכם אינה מחויבת ליישם את כל ארבעת אופני ההספקה באופן מלא, אלא היישום נגזר מהתחייבויותיה הספציפיות לגבי כל אופן הספקה. בעניין זה מסרו המשיבים, כי באשר לדרך האספקה הרביעית – שעניינה מעבר עובדים ממדינה למדינה לצורך אספקת השירות – התחייבויותיה של ישראל מוגבלות רק לתנועת עובדים המסווגים כמנהלים, מנהלים בכירים ומומחים. העותרים, מצדם, לא חלקו על נתון זה, ולא הרימו את הנטל הנדרש להראות שעובדיהם נכנסים לקטגוריות אלה (ראו בג"ץ 6962/03 חברת מדיה מוסט בע"מ נ' המועצה לשידורי כבלים ולשידורי לוויין (לא פורסם)). משכך, נמצא שדין טענתם בעניין זה להידחות.

סוף דבר

18. לא מצאנו כי יש מקום להתערבותנו בהיטל המעסיקים על פי סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל, על בסיס הפרת איסור ההפליה באמנות למניעת כפל מס, באמנת ארגון העבודה הבינלאומי, ובהסכמי הסחר של ישראל. לאור כל זאת, דין העתירה להידחות.

העתירה נדחית. העותרים יישאו בהוצאות המשיבים בסכום כולל של 10,000

₪.

ה נ ש י א

השופטת מ' נאור:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט י' עדיאל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא א' ברק.

ניתן היום, ט"ז בסיון התשס"ה (23.6.2005).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ה נ ש י א