

**לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי**

**דניאל - אס - די - או - אס בע"מ**  
ע"יב"כעו"ד שי ארז

**מערערות**

**נגד**

**פקיד שומה חולון**  
ע"י ב" כ עו"ד אדם טהרני  
פרקליטות מחוז ת"א(אזרחי)

**משיב**

**מיני-רציו:**

\* נדחה ערעור של חברת עזר בתחום הבנייה על חיובה בהיטל העסקת עובדים זרים לפי סעיף 45(א) לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל.

\* מסים – מס הכנסה – היטל על העסקת עובדים זרים

המערערת – חברת עזר בתחום הבנייה, שבשנות המס שבערעור העסיקה עובדים זרים, נתיני אריתריה וסודאן שהסתננו לישראל ושניתן להם רישיון שהייה בישראל מכוח סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל, הגיש ערעור שעניינו בשאלת חיובה בהיטל עובדים זרים שהושת עליה.

בית המשפט דחה את הערעור ופסק כלהלן:

חיובם של מעסיקים עובדים זרים, נתיני אריתריה וסודאן שהסתננו לישראל ושניתן להם רישיון שהייה בישראל מכוח סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל, בהיטל עובדים זרים עולה בקנה אחד עם לשון חוק הבראת הכלכלה ועם תכליתו הסובייקטיבית ותכליתו האובייקטיבית.

יש לדחות את טענת המערערת, כי רק מאז הינתן בית המשפט העליון בעניין עמוס רצון (6/7/2015) ניתן לחייב מעסיק בהיטל. חובת תשלום ההיטל נקבעה עוד בשנת 2003 במסגרת חוק הבראת הכלכלה ומשכך אין לראות בשומות שנערכו על פיו מיסוי רטרואקטיבי פסול. פסק הדין בעניין רצון לא קבע את החבות בהיטל אלא אך פרש את הוראות חוק ההבראה שקבעו את החבות בהיטל החל משנת 2003.

אין לקבל את טענת המערערת כי אין לראות במבקשי מקלט משום עובדים זרים שהעסקתם חייבת בהיטל; גם הטענה לפיה הטלת ההיטל סותרת את התחייבויותיה הבינלאומיות של ישראל דינה דחייה; לא מוטלת על המשיב לבחון אישית את מעמדו של כל אחד ואחד מהעובדים ולהחליט לגבי כל אחד האם הוא תושב ישראל או עובד זר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אפריל 2019

ע"מ 54389-01-18 דניאל - אס - די - או - אס בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

דניאל - אס - די - או - אס בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד שי ארז

מערערת

נגד

פקיד שומה חולון  
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני  
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

משיב

2

3

### פסק דין

4

5

6

### פתח דבר

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

המערערת, שהינה חברת עזר בתחום הבניה, העסיקה בשנות המס שבערעור, 2012-2014, עובדים זרים, בין היתר, נתיני אריתריאה וסודאן שהסתננו לישראל ושניתן להם רישיון שהייה בישראל מכוח סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952 (להלן: **עובדים מסתננים**) (להלן: **רישיון 2(א)(5)**).

המערערת חויבה בגין העסקת המסתננים בהיטל העסקת עובדים זרים לפי סעיף 45(א) לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו- 2004), התשס"ג-2003 (להלן: **חוק הבראת הכלכלה**) (להלן: **היטל עובדים זרים או ההיטל**).

סכומי ההיטל בהם חויבה המערערת עומדים על הסכומים הבאים: לשנת 2012-316,331 ש"ח, לשנת 2013 – 355,762 ש"ח, לשנת 2014 – 168,147 ש"ח, ובסה"כ – 840,240 ש"ח (במונחי קרן).

השאלה היחידה שנותרה במחלוקת בין הצדדים עניינה חיוב בהיטל עובדים זרים שהושת על המערערת. מחלוקת קודמת שנפלה בין הצדדים, בעניין זקיפת שווי שימוש ברכב, באה על פתרונה מחוץ לכותלי בית המשפט ואין אני נדרשת לדון בה.

יצוין כבר כעת כי המחלוקת בערעור הנוגעת להשתתף ההיטל על המערערת נדונה זה מכבר ב-ע"א 4946/16 **סעד נ' פקיד שומה אשקלון** (12.9.2017) (להלן: **עניין סעד**), אשר עמו נשמעו ערעוריהם של כעשרה נישומים נוספים, כאשר שתי עתירות לקיום דיון נוסף על פסק הדין נדחו במסגרת דנ"א 8496/17 **ישרוטל נ' פקיד שומה אילת** (31.5.2018) (להלן: **עניין**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אפריל 2019

ע"מ 18-01-54389 דניאל - אס - די - או - אס בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 **ישראל).** ההלכה שיצאה מלפני בית המשפט העליון אך לפני שנה וחצי, כאשר עתירה לקיים  
2 בה דיון נוסף נדחתה אך לפני כעשרה חודשים, קבעה כי חיובם של מעסיקי עובדים זרים  
3 שהם נתיני אריתריאה וסודאן שהסתננו לישראל ומחזיקים ברישיון 2(א)(5) בהיטל עובדים  
4 זרים עולה בקנה אחד עם לשון חוק הבראת הכלכלה ועם תכליתו הסובייקטיבית ותכליתו  
5 האובייקטיבית. המערערת לא הצביעה על שוני רלוונטי בין נסיבות עניינה לנסיבותיהם של  
6 הנישומים שעניינם נדון בפסקי הדין האמורים באופן שמצדיק אבחון עניינה מההלכה  
7 שנפסקה. כל מה שעושה המערערת הוא למחזר טענות שנדחו במפורש בהלכה הפסוקה  
8 ולמעשה מתעלמת ממנה, כאילו לא הייתה.

9 במהלך הדיונים, הדגשתי בפני המערערת את המשוכות הגבוהות הניצבות בפניה נוכח  
10 פסיקתו הברורה של בית המשפט העליון ודברים אלה שוקפו היטב בפרוטוקול הדיון.  
11 לצערי, כל הצעותי למערערת לשקול לחזור בה מהערעור, לא נענו.

12 הזדמן לי לכתוב בשני מקרים בעניין היטל העסקת עובדים זרים בגין העסקת עובדים  
13 מסתננים, אם כי בהקשר להעסקה בענף הסיעוד המוסדי. לתמונה הכללית על המסגרת  
14 הנורמטיבית להעסקת עובדים זרים בישראל ולסקירת נסיבות השהייה המיוחדות של  
15 העובדים המסתננים בישראל, מוזמן הקורא לעיין בפסקי הדין: ע"מ 17-02-31708, 45494-  
16 01-16 **מעונות יניב בע"מ נ' גוש דן** (15.1.2019), 18-03-29530 **ביחד עטרת אבות (שותפות**  
17 **רשומה) נ' פ"ש גוש דן** (6.3.2019)) ואין צורך לחזור על הדברים.

18 להלן אדון בטענות המערערת, אחת לאחת, כפי שהובאו בנימוקי הערעור ובסיכומים  
19 מטעמה.

20 אקדים וציין כי דין הערעור להידחות, מהנימוקים שיפורטו להלן.

### א. טענת המערערת כי לא הייתה מודעת לחיובה בהיטל אלא בסוף שנת 2016

21 1. המערערת טוענת בסעיף 6 לסיכומיה כי אין מקום לחיובה בהיטל מהטעם שלא היה  
22 ידוע לה על אודות קיומו של ההיטל עד לסוף שנת 2016 (פרוטוקול דיון מתאריך  
23 24.2.2019 עמוד 7 שורות 16-17).

24 2. דין טענה זו להידחות מכמה טעמים.

25 3. **ראשית**, במסגרת נימוקי הערעור טענה המערערת (סעיפים 39-42) כי **"מנהל**  
26 **המערערת מצא עצמו במצב משפטי בלתי ברור בשנת 2011 כאשר החלו רשויות**  
27 **המס לדרוש את התשלום של היטל עובדים זרים על מסתננים שלא הובאו במסודר**  
28 **לישראל. בעקבות ספקות וכן חוות דעת משפטיות שונות אשר קיבל, מנהל**  
29 **המערערת נגש אישית אל רשות המס בשנת 2012 לערך ושאל לגבי החיוב בהיטל**  
30 **עובדים זרים"**.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אפריל 2019

ע"מ 54389-01-18 דניאל - אס - די - או - אס בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 הנה כי כן, מנימוקי הערעור עולה כי כבר בשנת 2011 היה ידוע למערערת כי רשויות  
2 המס דורשות לשלם היטל עובדים זרים. כתוצאה מכך, המערערת נדרשה לטענתה  
3 לחוות דעת משפטית בעניין ההיטל ואף מנהל המערערת פנה אישית לרשויות המס  
4 בשנת 2012 בעניין זה. זו הייתה הגרסה המקורית של המערערת. במהלך הדיון שינה  
5 מנהל המערערת את גרסתו וטען כי כלל לא ידע על ההיטל עד לדצמבר 2016  
6 (פרוטוקול עמוד 10 שורה 7).

7 טענתה החדשה של המערערת היא בגדר שינוי חזית ודינה להידחות ולו מטעם זה  
8 (אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי עמודים 146-148 (מהדורה 12, 2015); ע"א  
9 8871/07 יודפת מושב עובדים להתיישבות חקלאית בע"מ נ' נגוהות בע"מ  
10 (12.07.2011); רע"א 8600/12 שירותי בריאות כללית נ' שמחה משטה פסקה 7  
11 (03.02.2013): "הכלל היסודי הוא "כי בית המשפט יפסוק על יסוד כתבי הטיעון  
12 בלבד, ועל סמך העדויות שניתנו במסגרת הטענות ... ולא על סמך איזה דבר מפתיע  
13 שבעדות אחד הצדדים, ובמיוחד אם לא אושר הדבר על-ידי יריבו").

14 יתירה מכך, טענתה החדשה של המערערת מושתתת על טענות עובדתיות שסותרות  
15 את נימוקי הערעור ולכן דינה להידחות גם מן הטעם של השתק שיפוטי (רע"א  
16 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6) 625, 633  
17 (2005), לפיו השתק שיפוטי יכול להתעורר מקום בו אחד מבעלי הדין מעלה טענות  
18 עובדתיות או משפטיות סותרות באותו הליך עצמו. ראו גם תקנה 72(ב) לתקנות סדר  
19 הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 הקובעת את האיסור על העלאת טענות עובדתיות  
20 חלופיות כנגד אותו בעל דין בכתב הטענות).

21 זאת ועוד, צודק המשיב כי עדות מנהל המערערת בעניין זה (כמו גם בעניין פנייתו  
22 כביכול לרשות המיסים, בעניין קיומה של חוות דעת משפטית ובעניין שאר טענותיו)  
23 היא עדות יחידה של בעל דין אשר לפי סעיף 54 לפקודת הראיות [נוסח חדש],  
24 התשל"א-1971 לא ניתן לקבלה ללא סיוע או ללא קיומו של טעם מיוחד.

25 4. **שנית**, מעבר לכך שמנימוקי הערעור עולה כי החיוב בהיטל היה מוכר למערערת ואף  
26 היו לה חוות דעת משפטיות בעניין, היטל עובדים זרים הוטל מכוח חוק ההבראה  
27 שחוקק כבר בשנת 2003. די בכך כדי לקבוע כי הוא חל על המערערת בשנות המס  
28 הנדונות. כמו כן, היה על המערערת להכיר, וודאי שכך שעה שהמערערת הסתייעה  
29 בשירותיו של רואה חשבון (עמוד 10 שורות 6-7). אין להלום טענה של נישום כי הוא  
30 פטור מחבות במס משום שלא הכיר, לטענתו, את הדין. חבות במס, ככל חבות  
31 אזרחית אחרת, אינה תלויה בהכרת הנישום את הדין.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אפריל 2019

ע"מ 18-01-54389 דניאל - אס - די - או - אס בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 ברור מאליו כי על המערערת, המנהלת עסק במסגרתו היא מעסיקה עובדים זרים
- 2 לרבות עובדים מסתננים, להכיר את הוראות הדין הרלוונטיות לתחום עיסוקה,
- 3 לרבות על ידי העסקתם של אנשי מקצוע בעלי בקיאות. ככל שלא עשתה כן, אין לה
- 4 להלין אלא על עצמה. ככל שהעסיקה אנשי מקצוע ואלה חרגו למיטב שיפוטה
- 5 מאמות מידה מקצועיות מקובלות, בכך שלא מסרו לה מידע על הוראות הדין, הרי
- 6 שטענותיה על טיב הייצוג שקיבלה מקומן בהליך אחר. בכל מקרה, אין בטענה זו
- 7 דבר וחצי דבר שמצדיק את אי תשלום ההיטל על ידי המערערת.
- 8 **ב. טענת המערערת כי רשות המיסים לא הציגה ראיות על חיוב מעסיקים אחרים בהיטל**
- 9 5. המערערת טוענת בסעיף 8 לסיכומיה כי המשיב לא הציג ראיות לכך שחייב תאגידים
- 10 אחרים בהיטל וכן לא הציג ראיה לדרישת החוב באופן פרטי מהמערערת.
- 11 6. דין טענה זו להידחות.
- 12 7. מעצם קיומם של פסקי דין של בתי המשפט המחוזיים שדנו בסוגיית הטלת ההיטל
- 13 נקל להבין כי רשות המיסים הוציאה שומות חיוב בהיטל למספר לא מבוטל של
- 14 נישומים, גם ביחס לשנות מס מוקדמות מאלו שבענייננו: ראו, למשל, ע"מ
- 15 (מינהליים ת"א) 8339-01-15 **כלי ניקה. י. בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5**
- 16 (25.09.2016) (שומות לשנים 2009, 2011, 2012); ע"מ (מחוזי באר שבע) 59357-11-11
- 17 14 **מאה אחוז גיוס והשמת כח אדם בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון** (29.06.2016)
- 18 (שומות לשנים 2009 ו- 2012); ע"מ (מחוזי באר שבע) 58167-12-12 **ג. ארזים ניהול**
- 19 **ותפעול בע"מ נ' פקיד שומה אילת** (28.10.2014) (שומות לשנים 2008-2010); עמ"ה
- 20 (מחוזי תל אביב-יפו) 1061/07 **טלרום משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-**
- 21 **יפו 5** (27.11.2008); ע"מ (מחוזי באר שבע) 26687-01-14 **ואקאנס מלונות בע"מ נ'**
- 22 **פקיד שומה אילת** (17.08.2016) (שומות לשנים 2008-2012); ע"מ (מנהלי באר שבע)
- 23 17507-11-13 **טלרן אחזקות ונקיון (אילת) בע"מ נ' פקיד שומה אילת** (27.09.2016)
- 24 (שומות לשנים 2005-2010)).
- 25 **ג. טענת המערערת כי רק מאז הינתן פסיקת בית המשפט העליון בעניין עמוס רצון**
- 26 **(6.7.2015) ניתן לחייב מעסיק בהיטל**
- 27 8. המערערת טוענת בסעיפים 18-27 לסיכומיה כי אין להחיל עליה את ההיטל באופן
- 28 "רטרואקטיבי", ובכל מקרה לא לפני הינתן פסק הדין בבית המשפט העליון בעניין
- 29 **עמוס רצון** אשר אישר את הטלת ההיטל בגין העסקת עובדים זרים (ע"א 7553/14
- 30 **רצון עמוס נ' מס הכנסה** (6.7.2015) (להלן: **עניין רצון**). עוד טוענת המערערת כי
- 31 גביית ההיטל לתקופה שקדמה לפסק הדין בעניין **רצון** תביא לקריסתה ולקריסת
- 32 חברות רבות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אפריל 2019

ע"מ 54389-01-18 דניאל - אס - די - או - אס בע"מ נ' פקיד שומה חולון

9. דין טענות אלו להידחות.
10. חובת תשלום ההיטל נקבעה עוד בשנת 2003 במסגרת חוק הבראת הכלכלה ומשכך אין לראות בשומות שנערכו על פיו מיסוי רטרואקטיבי פסול. פסק הדין בעניין **רצון** לא קבע את החבות בהיטל אלא אך פרש את הוראות חוק ההבראה שקבעו את החבות בהיטל החל משנת 2003 (עניין **סעד**, פסקה נ"ד).
11. למען שלמות התמונה אציין כי בעניין **רצון** בית המשפט המחוזי אימץ את עמדת רשות המיסים לפיה העובד הזר אינו בעל מעמד של תושבות ישראלית, מהסיבות המפורטות שם, ועמדה זו התקבלה גם על ידי בית המשפט העליון, שציין בפסק דינו כי "**כפי ששבנו והדגשנו בפני המערערים בדיון על-פה, הפרשנות שהציעו מוקשית ואינה מתיישבת עם לשונו של החוק**" (ראו, עניין **רצון**; ע"מ (מחוזי מרכז) 37101-10-11 **רצון נ' מס הכנסה - פקיד שומה** (17.09.2014)).
12. מכל מקום, ההיטל מוטל מכוחו של סעיף 45 לחוק הבראת הכלכלה, דהיינו מכוח חוק. אי ידיעת הדין או העלאת טענות על ידי נישומים אחרים בדבר הפרשנות הנכונה של הדין אינה סיבה מספקת לאי תשלום ההיטל שהוטל על המערערת מכוח החוק.
13. טענת המערערת כי גביית ההיטל עלולה להוביל לקריסתה, כמו גם לקריסת חברות רבות, נדחתה בדיון הנוסף בעניין **ישרוטל** (פסקה 8). שם, בית המשפט אישר את הקביעה בעניין **סעד** (פסקה מ"ט) כי "**המדובר לדידי בפגיעה הולמת שאף משרתת היטב את תכליתו [של ההיטל] – קרי, השתת העלויות החיצוניות הכרוכות בהעסקתם של עובדים זרים על הנהנה מפעולה זו**".
- ממילא, המערערת לא תמכה את טענתה בדבר החשש לקריסתה בתשתית עובדתית מתאימה.
- מכל מקום, בהתחשב בחוסר הבהירות ששרר, המשיב פרסם נוהל המפחית, בתנאים מסוימים, את הקנסות והריביות שנצברו על ההיטל ואף אפשר פריסה של חוב המס לתשלומים (עניין **סעד** פסקה נ"ד). נראה כי יש בכך מענה מסוים לקושי הכלכלי לו טוענת המערערת. יצוין כי הנוהל שקבע את ההקלות פורסם לציבור הרחב, כך שלמערערת, כמו לשאר הנישומים, הייתה האפשרות לפנות לרשות בבקשה לפרוס את החוב בהתאם לנוהל.
- ד. **טענת המערערת כי אין לראות במבקשי מקלט משום עובדים זרים שהעסקתם חייבת בהיטל**
14. המערערת טוענת בסעיפים 51-70 לסיכומיה כי אין לראות במבקשי מקלט משום עובדים זרים שהעסקתם חייבת בהיטל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אפריל 2019

ע"מ 54389-01-18 דניאל - אס - די - או - אס בע"מ נ' פקיד שומה חולון

15. דין טענה זו להידחות מכמה טעמים.
16. **ראשית**, המערערת לא הביאה כל ראיה לכך כי העובדים המסתננים שעבדו אצלה בשנות המס הנדונות הם בגדר "מבקשי מקלט". מטעם זה יש לדחות גם את טענתה כי לא ניתן להטיל את ההיטל בטרם הוכרע מעמד מבקשי המקלט.
- שנית**, טענה זו נדונה בעניין **סעד** ונדחתה (פסקאות נ-נ"א). בית המשפט העליון קבע כי אפילו היו העובדים המסתננים מוכרים כפליטים דה-פקטו, לא היה בכך למנוע את חיוב העסקתם בהיטל.
- שלישית**, צודק המשיב בטענתו כי "עובד זר" מוגדר בחוק עובדים זרים כמי שאינו אזרח ישראל או תושב בה. הא ותו לא. לעניין הגדרת "עובד זר" אין רלוונטיות לשאלה אם יש בידו אשרת עבודה, אם לאו, ומהן נסיבות שהייתו בישראל, האם כמבקש מקלט או כמי שבקשתו למקלט אושרה. די בכך שמדובר בעובד שאינו אזרח או תושב ישראל על מנת שיראוהו כ"עובד זר" לעניין חוק עובדים זרים שהעסקתו חייבת בהיטל, אלא אם מדובר בעובד שמועט מהגדרת "עובד זר" במסגרת חוק ההבראה (סעיף 44(א) לחוק הבראת הכלכלה).
- ה. **טענת המערערת כי הטלת ההיטל סותרת את התחייבויותיה הבינלאומיות של ישראל**
17. המערערת טוענת בסיכומיה (סעיפים 43-50) כי הטלת ההיטל על העסקת עובדים מסתננים סותרת את התחייבויותיה הבינלאומיות של ישראל.
18. דין טענה זו להידחות.
19. טענה זו נדחתה בעניין **סעד** ונקבע כי אפילו ניתן היה לראות בעובדים המסתננים משום פליטים דה-פקטו לא היה בהטלת היטל על העסקתם כדי לסתור את עקרונות המשפט הבינלאומי (שם, פסקאות נ-נ"א). בית המשפט העליון קבע כי אמנת הפליטים נוגעת למישור היחסים שבין רשויות המס לפליטים עצמם ואילו ההיטל מושת על המעסיקים, כך במיוחד נוכח העובדה שסעיף 45(ב) לחוק הבראת הכלכלה קובע כי אין לגלג את התשלום לפתחם של העובדים ("ההיטל לא ינוכה, במישורין או בעקיפין, מההכנסה של העובד הזר"). גם בעניין **בוכריס** (בג"ץ 2587/04 **יצחק בוכריס נ' פקיד שומה חדרה** פסקה 9 (23.06.2005)) נקבע כי היטל העסקת עובדים זרים אינו מפר את עקרון אי האפליה החל במיסוי הבינלאומי.
20. מובן כי גם אין ממש בטענות המערערת כי נוכח העובדה שלא בוצעו בדיקות רפואיות לעובדים המסתננים יש להחריג אותם מגדר עובדים זרים. כאמור, בהגדרת "עובד זר" לא נקבעו תנאים נוספים למעט התנאי הדורש כי העובד אינו אזרח ישראל או תושב ישראל.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אפריל 2019

ע"מ 54389-01-18 דניאל - אס - די - או - אס בע"מ נ' פקיד שומה חולון

### ו. טענת המערערת כי הטלת ההיטל מהווה הפרה בוטה של התחייבות המדינה בבג"צ

#### קו לעובד

21. המערערת טוענת כי הטלת ההיטל סותרת את התחייבות המדינה בבג"צ 6312/10

עמותת קו לעובד נ' הממשלה (16.1.2011) (להלן: עניין קו לעובד) לאפשר לעובדים

מקור פרנסה נאות המונע מהם חרפת רעב.

22. טענה זו דינה להידחות מכמה טעמים.

23. ראשית, המערערת לא שכנעה מדוע יהיה בהטלת ההיטל למנוע פרנסה מהעובדים

המסתננים. בעניין סעד נדחתה טענה זו נוכח כדאיות העסקתם של העובדים

המסתננים על ידי המעסיקים. בית המשפט ציין כי אין נשקפת לעובדים אלה פגיעה

של ממש כתוצאה מן ההיטל ובכל הנוגע לפגיעה בקניין המעסיקים הרי "המדובר

לדידי בפגיעה הולמת שאף משרתת היטב את תכליתו [של ההיטל] – קרי, השתת

העלויות החיצוניות הכרוכות בהעסקתם של עובדים זרים על הנהנה מפעולה זו"

(פסקה מ"ט).

שנית, המדינה התחייבה במסגרת הדיון בעניין קו לעובד שלא תאכוף בשלב זה את

האיסור הפלילי כנגד מעסיקי עובדים מסתננים. לא ניתן לראות בשום אופן

בהצהרה זו של המדינה משום וויתור על הטלת ההיטל.

בעניין ביחד עטרת אבות כתבתי בהקשר זה את הדברים הבאים: "הסדר אי אכיפת

האיסור הפלילי על העסקת העובדים המסתננים לא נועד אלא ליצור איזון בין

העובדה שהמדינה מסרבת לתת אישורי עבודה בישראל לאותם עובדים לבין הכרה

בצורך של אותם עובדים להתפרנס כאשר הם שוהים בישראל באופן זמני אך בלתי

מוגבל. אין בהסדר זה כדי לגבש זכויות למעסיקים, כגון פטור מהיטל, שלא הייתה

כל כוונה להעניק" (פסקה 19).

### ז. טענת המערערת כי יש לבחון באופן פרטני את מעמדם של כל אחד מהעובדים אותם

#### העסיקה

24. המערערת טוענת בסיכומיה (סעיפים 36-42) כי היה על המשיב לבחון אישית את

מעמדו של כל אחד ואחד מהעובדים ולהחליט לגבי כל אחד האם הוא תושב ישראל

או עובד זר.

25. טענה זו אין לקבל מכמה טעמים.

26. ראשית, המערערת לא הציגה ראיות לתמיכה בטענותיה ולא הביאה ולו עובד אחד

על מנת שיעיד על מעמדו האישי, כטענתה.

המערערת אישרה בסיכומיה (סעיף 2) כי לכל אחד מעובדיה הוצא רישיון זמני

לשהייה בישראל לפי סעיף 2(א)(5). בנסיבות אלו יש לקבוע כי עובדי המערערת





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אפריל 2019

ע"מ 54389-01-18 דניאל - אס - די - או - אס בע"מ נ' פקיד שומה חולון

מושא הערעור הם "עובדים זרים" כמשמעות המונח בחוק הבראת הכלכלה ובחוק  
עובדים זרים. בעניין סעד נקבע כי על מעסיקי עובדים, שהם יוצאי אריתריאה  
וסודאן המחזיקים ברישיון 2(א)5, לשלם היטל עובדים זרים.  
להשלמת התמונה יצוין כי בחינת מעמדו של עובד כ"תושב", אם לאו, כמשמעותו  
בהגדרת "עובד זר" בחוק עובדים זרים תיעשה באספקלריא של חוק הכניסה  
לישראל ולא של פקודת מס הכנסה (עניין רצון-מחוזי, אושר ב-רצון-עליון).  
שנית, ככל שיש למערערת טענות לגבי סוג האשרה שבידי עובד כזה או אחר  
מעובדיה הרי שטענות אלו מקומן מול רשות האוכלוסין, שאינה צד להליך זה, ולא  
בהליך הנדון המתנהל מול רשות המיסים. בעניין סעד נקבע במפורש כי העסקת  
עובדים מסתננים המחזיקים ברישיון שהייה 2(א)5 חייבת בהיטל העסקת עובדים  
זרים. ואידך זיל גמור.

### ח. טענת המערערת כי השומה הוצאה באיחור ולכן התיישנה

27. המערערת טוענת בסעיף 16 לסיכומיה כי נציג המשיב אישר כי שומת ההיטל הוצאה  
באיחור של 3-4 שנים.  
28. דין טענה זו להידחות.  
29. העובדה שהשומה הוצאה כעבור 3 או 4 שנים (תלוי בשנת המס הרלוונטית) אין בה  
ללמד על התיישנות השומה. מטבע הדברים, רשות המיסים קובעת לנישומים  
שומות בדיעבד. נציג המשיב העיד כי השומה הוצאה בתוך סד הזמנים הקבוע בסעיף  
145(א)2 לפקודת מס הכנסה והמערערת לא הפריכה טענה זו.  
30. רק על מנת לסבר את אוזנה של המערערת, בעניין סעד דן בית המשפט העליון  
בערעורים מאוחדים של מעסיקים אשר העסיקו עובדים מסודאן ואריתריאה וחויבו  
על ידי רשות המיסים בתשלום היטל העסקת עובדים זרים בעבור שנים אחורנית:  
לדוגמא, למערער בהליך ע"א 4946/16 הוצאה בתאריך 26.1.2014 שומה בעבור  
השנים 2008-2011; למערערת בהליך ע"א 6952/16 הוצאה בתאריך 2.11.2014  
שומה לשנות המס 2009-2012; למערערות בהליך ע"א 8249/16 הוצאו בין השנים  
2013-2014 שומות לשנות המס 2008-2012 ועוד.

### ט. טענת המערערת כי נאמר למנהלה, בעקבות פנייתו לרשות המיסים, כי עניין ההיטל

#### מצוי בדיון משפטי ואין לדעת אם צריך יהא לשלמו

31. המערערת טוענת בסעיף 12 לסיכומיה כי מנהלה פנה לרשות המיסים ושם נמסר לו  
כי עניין הטלת ההיטל מצוי בדיון משפטי ואין לדעת האם יהיה צורך בתשלומו.  
המערערת למעשה טוענת כי הסתמכה על אמירה זו וכעת היא נדרשת לשלם חוב  
שתפח לממדים עצומים באופן שאין ביכולתה לשלמו (סעיף 13 לסיכומיה).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אפריל 2019

ע"מ 18-01-54389 דניאל - אס - די - או - אס בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 32. טענה זו אין לקבל.
- 2 33. מנהל המערערת לא ידע להצביע על הגורם אליו פנה ברשות המיסים ומה בדיוק
- 3 נאמר לו. במסגרת חקירתו הנגדית נשאל מנהל המערערת "האם יש לך איזה שהוא
- 4 תיעוד בכתב שמתעד את הפניות שלך לרשות המיסים באופן ספציפי?" והשיב כי
- 5 "למה לי לפנות? איך אני יכול לפנות אם לא ידעתי על החוק הזה" (פרוטוקול, עמוד
- 6 9 משורה 33 עד עמוד 10 שורה 1). במקום אחר הסביר כי הביקור היה במנהל
- 7 האוכלוסין בחיפה בשנת 2013 ושם נאמר לו כי "החובה שלי היא לשלם מס ותלושי
- 8 שכר כישראלי ובנוסף לזה ביטוח בריאות" (פרוטוקול עמוד 9 שורות 31-32, עמוד
- 9 10 שורה 3).
- 10 34. המערערת לא הוכיחה התקיימות יסודותיה של הבטחה שלטונית והסתמכות עליה.
- 11 בנוסף, וכאמור לעיל, טענה זו סותרת עובדתית את טענות המערערת כפי שנטענו
- 12 בסעיפים 39-42 לנימוקי הערעור מטעמה.
- 13 י. טענת המערערת בעניין עיכוב גביית ההיטל
- 14 35. המערערת טוענת בסעיף 17 לסיכומיה כי טענת נציג המשיב לפיה אינו יודע אם
- 15 גביית ההיטל עוכבה היא "התחמקות היות והמידע על גביית ההיטל בשנים הללו
- 16 מצויה בידי רשות המס".
- 17 36. לא ירדתי לסוף טענה זו של המערערת.
- 18 37. ראשית, אף אם אניח כי גביית ההיטל הוקפאה זמנית על ידי המשיב, ברי כי אין
- 19 בהקפאת הגבייה כדי לבטל את עצם החיוב בהיטל. הקפאה של חיוב אין דינה כדין
- 20 ביטול החיוב.
- 21 שנית, המערערת כלל לא הוכיחה כי המשיב הקפיא את גבייתו של ההיטל בעניינה
- 22 או כי היה קיים נוהג אי הכיפה שפורסם לציבור. המערערת לא הציגה ולו ראשית
- 23 ראיה שיש בה לבסס את טענתה זו. אדרבא, הפסיקה המאוזכרת בסעיף 7 לעיל
- 24 מלמדת כי המשיב הוציא שומות לנישומים אחרים ביחס לשנות מס מוקדמות מאלו
- 25 שבענייננו ולא הקפיא את הגביה (ראו גם עניין ע"מ (מחוזי באר שבע) 53151-01-12
- 26 ישרוטל ניהול מלונות (1981) בע"מ נ' פקיד שומה אילת (28.05.2013) שם דן בית
- 27 המשפט בחיוב היטל עובדים זרים לגבי שנת המס 2007).
- 28 שלישית, טענת המערערת אינה מדויקת. נציג המשיב לא העיד כי אינו יודע אם
- 29 גביית ההיטל עוכבה אלא טען כי "לדעתי לא הייתה שום סיבה להקפיא את החוב
- 30 הזה, מפני שאנחנו המשכנו להוציא חיובים שומות 03 ואפילו שומות בהסכם..."
- 31 (פרוטוקול, עמוד 18 שורות 24-28) וכן: "אם זה היה, אני מניח שהייתי יודע על זה.
- 32 על קיומה של הוראה כזאת" (עמוד 19 שורה 13).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אפריל 2019

ע"מ 18-01-54389 דניאל - אס - די - או - אס בע"מ נ' פקיד שומה חולון

38. לעניין טענת המערערת על תפיחת החוב לממדים עצומים, יש להפנות לנהל שקבעה רשות המיסים המאפשר פריסה לתשלומים של חוב המס וכן הפחתה או ביטול, בתנאים מסוימים, של הקנסות והריביות. נוהל זה נולד על רקע קביעת בית המשפט העליון כי החיוב בהיטל חוקי, אך "ראוי בגדרי הגינות כי בעת הגביה תתחשב הרשות באי הבהירות שנוצרה, גם בעקבות פסיקות סותרות, בנושאי קנסות וריביות, כמובן בכל מקרה לגופו" (עניין סעד פסקה נ"ד).

יא. טענת המערערת כי הסתמכה בתום לב על חוות דעת של אנשי מקצוע בשאלת החבות בהיטל

39. המערערת טוענת בסעיף 13 לסיכומיה כי הסתמכה בתום לב על חוות דעת של אנשי מקצוע בשאלת החבות בהיטל וכי הסתמכות זו מלמדת כי פעלה באופן סביר כאשר החליטה שלא לשלם את ההיטל עד להכרעה בבית המשפט העליון.

40. טענה זו דינה להידחות מכמה טעמים.

41. ראשית, המערער העיד כי לא הייתה כל חוות דעת (עמוד 10 שורות 8-9 "ש: הייתה לך חוות דעת משפטית בעניין? ת: לא. הסתמכתי על מה שנאמר לי והרואה חשבון והמדינה לא העירה לי על זה").

המערערת לא הציגה כראיה מטעמה כל חוות דעת משפטית ואף לא צרפה אותה לנימוקי הערעור מטעמה.

42. שנית, ענייננו בחיוב אזורי ולא בשאלה הנוגעת לאחריות פלילית. יתרה מכך, אף בדין הפלילי, הסייג לאחריות הפלילית בשל טעות במצב המשפטי הוא מצומצם (סעיף 34 ל"חוק העונשין, התשל"ז-1977) והטוען להגנה זו נדרש להוכיח כי הקדיש מאמץ לבירור הדין תוך שימוש באמצעים סבירים. למשל, אם הסתמך על עצת עורך דין, על העצה להיות רצינית על פניה ואף ראוי כי תעלה על כתב (ע"פ 845/02 מדינת ישראל נ' תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית לי, פ"ד סב(3) 307 (2007)).

סוף דבר

43. בהתבסס על כל המפורט לעיל, הערעור נדחה.

44. הגיעה העת לפסיקת ההוצאות:

בפני המערערת עמדה משוכה גבוהה נוכח הפסיקה הברורה של בית המשפט העליון ודברים אלה שוקפו לה היטב במהלך הדיונים. לצערי, כל הצעותי למערערת לשקול לחזור בה מהערעור, לא נענו. בנסיבות אלה, ההוצאות אמורות להיות ריאליות ולשקף את המשאבים השיפוטיים והמשאבים הדיוניים של הצדדים שהושקעו בניהול ההליך.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אפריל 2019

ע"מ 54389-01-18 דניאל - אס - די - או - אס בע"מ נ' פקיד שומה חולון

אשר על כן, אני מחייבת את המערערת בתשלום הוצאות המשפט של המשיב בסך של 45,000 ש"ח. סכום זה ישולם תוך 30 ימים מהיום אחרת יישא הצמדה וריבית החל מהיום.

ניתן היום, כ"ח אדר ב' תשע"ט, 04 אפריל 2019, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת