

**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

14 יולי 2019

ע"מ 15353-02-18 בית אבות שלמה המלך בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

בית אבות שלמה המלך בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד משה מילר

מעוררת

נגד

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

משיב

חקיקה שאוזכרה:

[חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952: סע' 2\(א\)\(5\), 3א\(ב\)](#)  
[חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004\), תשס"ג-2003: סע' 44, 44א\(3\), 45, 45א\(א\)](#)  
[חוק עובדים זרים, תשנ"א-1991](#)  
[כללי מס הכנסה \(נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי\), תשס"ז-2007: סע' 1](#)  
[פקודת מס הכנסה \[נוסח חדש\] - לא מרובד](#)  
[תקנות מס הכנסה \(זיכויים לעובד זר\), תשע"ה-2014](#)  
[תקנות הכניסה לישראל, תשל"ד-1974: סע' 5א](#)

מיני-רציו:

\* במוקד הדין עמדה השאלה, האם ניתן לראות בעובדים המסתננים שעסקו אצל המעוררת בסיעוד כמוחרגים מגדר המונח "עובד זר" לעניין סעיף 44א(3) לחוק ההבראה, אשר ממעט מתוכו "עובד זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי", ובהתאם לפטור את המעוררת מתשלום היטל העסקת עובדים זרים.

\* מסים – היטלים – היטל העסקת עובד זר

\* משפט מינהלי – עובדים זרים – העסקת עובדים זרים

.

המעוררת מפעילה בית אבות סיעודי. המעוררת לא שילמה בגין העובדים המסתננים את היטל העסקת עובדים זרים הקבוע בסעיף 45 לחוק להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן: "חוק ההבראה"), והמשיב הוציא למעוררת שומה במסגרתה חויבה בתשלום ההיטל.

.

בית המשפט קבע כלהלן:

על מנת שעובד זר בתחום הסיעוד יוחרג מההגדרה של "עובד זר" לפי חוק ההבראה, באופן שמעסיקו יזכה לפטור מתשלום היטל בגין העסקתו, עליו לעמוד בתנאי לפיו הוא "מועסק כדין במתן טיפול סיעודי" (סעיף 44(א)(3) לחוק ההבראה).

אין מחלוקת כי העובדים המסתננים מושא הערעור הועסקו אצל המעוררת בטיפול סיעודי (למעט 3% מהעובדים לגביהם הטלת ההיטל אינה שנויה במחלוקת). המחלוקת היא בשאלה איזה תוכן יש לצקת למונח "כדין" ביחס לעבודה בענף הסיעוד.

לא ניתן להלום תוצאה לפיה העסקתם של עובדים זרים בענף הסיעוד המוסדי תיחשב "כדין" כאשר הממשלה נוקטת מדיניות ברורה של אי מתן היתרי העסקה לעובדים זרים בענף זה. קל וחומר שלא ניתן להעניק בגין העסקה כאמור, שהרשות המנהלית אינה מתירה אותה ואינה מנפיקה היתרי העסקה בגינה, תמריץ פיסקאלי בדמות פטור מהיטל העסקת עובדים זרים. לעניין זה אין הבדל בין עובד זר שנכנס כחוק לישראל לבין עובד מסתנן שכן שניהם, בלי אבחנה בין אחד למשנהו, אינם רשאים לקבל היתר העסקה בענף הסיעוד המוסדי ולכן לא ניתן לומר כי העסקתם בענף זה היא "כדין".

כפועל יוצא, אין לקבל את טענת המעוררת כי די בעובדה שהעובדים המסתננים מועסקים בתחום הסיעוד כדי לפטור את העסקתם מתשלום היטל העסקת עובדים זרים. יש לדחות את טענתה כי העסקתם אצלה היא "כדין".

## פסק דין

### הקדמה

המעוררת מפעילה בית אבות סיעודי.

בשנות המס שבערעור (2012-2014) המעוררת העסיקה עובדים זרים, מרביתם יוצאי אריתריאה וסודן (להלן – **עובדים מסתננים**) שהחזיקו באשרות שהייה זמניות מכוח הוראת [סעיף 2\(א\)\(5\) לחוק הכניסה לישראל](#), התשי"ב-1952 (להלן – **רישיון 2(א)(5)**).

רישיון [2\(א\)\(5\)](#) הוא: "רישיון זמני לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה - עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה".

המעוררת לא שילמה בגין העובדים המסתננים את היטל העסקת עובדים זרים הקבוע [בסעיף 45](#) לחוק להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן – **חוק ההבראה**), והמשיב הוציא למעוררת שומה במסגרתה חויבה בתשלום ההיטל.

סכום ההיטל השנוי במחלוקת הוא: 561,144 ש"ח (בשנת מס 2012), 750,052 ש"ח (בשנת מס 2013) ו- 572,221 ש"ח (בשנת מס 2014) (הסכומים הם במונחי קרן).

בע"א [4946/16 שלמה סעד נ' פקיד שומה אשקלון](#) [פורסם בנבו] (12.9.2017) (להלן – **עניין שלמה סעד**) קבע בית המשפט העליון כי מעסיקים של עובדים, שנכנסו לישראל בניגוד לדין ומחזיקים ברישיונות שהיה זמניים מכוח [סעיף 2\(א\)\(5\)](#), חבים בתשלום היטל

העסקת עובדים זרים בדומה למעסיקים של עובדים זרים חוקיים (בקשה לדיון נוסף נדחתה במסגרת [דנ"א 8496/17 ישרוטל בע"מ נ' פ"ש אילת](#) [פורסם בנבו] (31.5.2018)).

אין מחלוקת בין הצדדים כי למערכת אין היתר להעסקת העובדים המסתננים ואין מחלוקת כי לעובדים המסתננים אין היתרי עבודה, לא באופן כללי ולא בתחום הסיעוד בפרט.

המחלוקת בין הצדדים היא בשאלה, האם ניתן לראות בעובדים המסתננים שעסקו אצל המערכת בסיעוד כמוחרגים מגדר המונח "עובד זר" לעניין [סעיף 44\(א\)\(3\)](#) לחוק ההבראה, אשר ממעט מתוכו "עובד זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי", ובהתאם לפטור את המערכת מתשלום היטל העסקת עובדים זרים.

אקדים ואומר, כי לאחר שקראתי בעיון את טענות המערכת לא מצאתי לשנות מהחלטותי בעניין **מעונות יניב** ובעניין **ביחד-עטרת אבות**, בהן קבעתי כי חיוב מוסד סיעודי בהיטל העסקת עובדים זרים, בדיון יסודו.

הקורא מוזמן לעיין בפסקי הדין בעניין **מעונות יניב ו-ביחד-עטרת אבות** ומופנה בעיקר לניתוח המסגרת הנורמטיבית להעסקת עובדים זרים בישראל באופן כללי, ובענף הסיעוד בפרט, לסקירת נסיבות השהייה המיוחדות של העובדים המסתננים בישראל ולדיון בטענות המערערות שם, **הזהות בעיקרן** לטענות שמעלה המערכת דכאן, ואין צורך לחזור על הדברים (ראו, [ע"מ \(מחוזי תל אביב-יפו\) 45494-01-16 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן](#) [פורסם בנבו] (15.01.2019); [ע"מ \(מחוזי תל אביב-יפו\) 29530-03-18 ביחד-עטרת אבות \(שותפות רשומה\) נ' פקיד שומה גוש דן](#) [פורסם בנבו] (06.03.2019)).

אציין כי כב' השופט ש' בורנשטיין דן גם הוא לאחרונה בשאלה שבמחלוקת וקבע, כי לא ניתן לומר שהעסקתם של מסתננים בעבודות סיעוד היא בבחינת העסקה "כדין" המקנה למעסיקיהם פטור מתשלום ההיטל (ראו, [ע"מ \(מחוזי מרכז\) 15031-01-18 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא](#) [פורסם בנבו] (30.04.2019) (להלן – עניין **עמל בשרון**)). משנאמרו הדברים, אפנה לבחינת טענות המערכת, דבר דבור על אופניו.

### **טענות המערכת לעניין מעמדם הייחודי של יוצאי ארצות סודאן ואריתריאה**

1. המערכת מתארת בהרחבה בסיכומיה את מצבם הייחודי של העובדים המסתננים יוצאי אריתריאה וסודאן. לטענתה, מצבם הייחודי מחייב פרשנות מצמצמת של חוק ההבראה באופן שאין לראות בהם כעונים על הגדרת "עובד זר" שבחוק **עובדים זרים** ולכן אין לחייב את מעסיקיהם בתשלום היטל העסקת עובדים זרים. לגישתה, העובדים, בעלי אשרה מסוג 2(א)(5), אינם אותם עובדים זרים שהמחוקק ראה לנגד עיניו ושאת אי העסקתם ביקש לתמרץ תוך עידוד העסקתם של עובדים ישראלים (ראו למשל, סיכומי המערכת סעיפים 7, 19.6, 27, 28 ועוד).
2. לשיטת המערכת, יש להתייחס לנסיבות המיוחדות של עובדים אלה ולבחון את מעמדם בהתאם למבחנים שנקבעו באמנת הפליטים.

3. עוד טוענת המערערת, שאין לייחס למחוקק כוונה להחיל את הגדרת "עובד זר" שבחוק ההבראה על מסתננים **בתחום הסיעוד**. המערערת מדגישה כי עובדים ישראלים אינם נלהבים לעבוד בסיעוד, וכך יוצא כי התכלית לעודד מעסיקים להעסיק עובדים ישראליים ממילא אינה מתממשת בתחום זה. המערערת מפנה לכך שהמחוקק הקנה הקלה מובנית בשיעור ההיטל בתחומים שבהם ישנה מצוקה קשה של עובדים ישראליים, כגון בענפי החקלאות, תעשייה, בניין וסיעוד ([סעיף 45 לחוק ההבראה](#)).
4. אין בידי לקבל את הטענה.
- שאלת תחולה ההיטל על יוצאי אריתריאה וסודאן, כבר נדונה והוכרעה בעניין **שלמה סעד**. לכן אין מקום למיחזור של טענות שהועלו ונדחו זה מכבר על ידי בית המשפט העליון, לרבות דחיית עתירה לדיון נוסף.
5. בעניין **שלמה סעד** נדון עניינם של עובדים מאריתריאה וסודאן המחזיקים באשרות שהייה על פי [סעיף 2\(א\)\(5\) לחוק הכניסה לישראל](#): **"רישיון זמני לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה"**.
- בית המשפט נתן דעתו ל"**מעמד האנדרוגני**" של עובדים אלו בישראל, אשר **"מחד גיסא, אינם שוהים במדינה על פי היתר אלא הסתננו אל תוך גבולותיה, ומאידך גיסא זוכים הם להגנה קולקטיבית, שבאה לידי ביטוי באי הרחקתם לארצות מוצאם ובהיעדר אכיפת האיסור כנגד העסקתם"** (כב' השופט א' רובינשטיין, פסקה מ"א).
6. בית המשפט העליון דחה את הטענה לפיה כל מי שנכנס לישראל מסודאן או מאריתריאה הוא בגדר "פליט". נדחו גם טענות המערערת שם כנגד התנהלות המדינה ביחס לבדיקתן של בקשות המקלט שהונחו לפתחה והוחלט כי אין מקומן להתברר בהליך שם (כב' השופט א' רובינשטיין, פסקה נ).
- דברים אלה יפים גם לענייננו.
7. בית המשפט העליון קבע כי, החובה המוטלת על מי שמעסיק עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה לשלם היטל העסקת עובדים זרים, בדומה לחובה המוטלת על מעסיק של עובדים זרים חוקיים, מתחייבת מלשונן ותכליתו, הן הסובייקטיבית והן האובייקטיבית, של חוק הבראת הכלכלה.
8. בתורו אחר תכליתו הסובייקטיבית של חוק ההבראה, התחקה בית המשפט העליון אחר המטרה, הערכים, המדיניות והאינטרסים שביקשה הרשות המחוקקת להגשים בהטלת ההיטל. בתוך כך, בית המשפט הגיע למסקנה כי אוכלוסיית יוצאי אריתריאה וסודאן, שהחלה להסתנן לישראל משנת 2007, אמנם לא עמדה מעיקרא לנגד עיני המחוקק בקבעו את ההיטל. אולם, משתוקן חוק הבראת הכלכלה בשנים שלאחר מכן, ואף הוגדל במסגרתו שיעורו של ההיטל, אין לייחס למחוקק כוונה להחרגת מעסיקיהם של עובדים יוצאי אריתריאה וסודאן

מחובת תשלום ההיטל. בית המשפט מצא כי היטל העובדים הזרים משתלב במערך החקיקתי הכולל שנועד לטפל בתופעת ההסתננות, לרבות נקיטת אמצעים פיסקליים כגון הפקדת חלק משכרו של עובד מסתנן בקרן ייעודית עד לעזיבתו את הארץ והאיסור החל עליו להוציא רכוש מישראל (כב' השופט א' רובינשטיין, פסקאות מ"ה-מ"ו).

9. נקבע כי תכלית הטלת היטל העסקת עובדים זרים היא "הקטנת סך העובדים הזרים (בלא הבחנה מפורשת בין עובד אחד למשנהו) המועסקים במקומם של עובדים ישראלים" (עניין שלמה סעד, כב' השופט א' רובינשטיין, פסקה מ"ו); "היטל זה מטרתו להביא, בסופו של יום, לייקור עלות ההעסקה של העובדים הזרים, על מנת לעודד העסקה של עובדים תושבי ואזרחי מדינת ישראל" (שם, כב' השופט שהם, פסקה 1).

על בסיס תכלית הטלת ההיטל נקבע כי אין מקום להבחין בין מעסיק של עובד זר, המחזיק בהיתר להעסקתו, לבין מעסיק של עובדים יוצאי אריתריאה וסודאן המחזיקים ברישיונות שהייה זמניים בישראל מכוח 2(א)(5). כשם שמעסיק הפועל באורח חוקי נדרש לשלם היטל, כך ראוי ונכון ואף מקל וחומר, לחייב בהיטל את מי שמעסיק עובדים בלא היתר.

כל תוצאה אחרת תחטא לעיקרון לפיו אל ייצא חוטא נשכר, והדברים מובנים.

10. די בכך כדי לדחות את טענות המערערת כי מעמדם של העובדים מארצות אריתריאה וסודאן, כמנועי הרחקה, מקנה למעסיקיהם פטור מתשלום היטל העסקת עובדים זרים.

11. לעניין טענת המערערת כי לא מתקיימת תכלית הטלת ההיטל בתחום הסיעוד המוסדי, אשיב בקצרה כדלקמן וארחיב על כך בפרק הבא:

ראשית, המערערת לא הוכיחה כי עבודה בתחום הסיעוד המוסדי אינה מבוקשת מעיקרא על ידי עובדים ישראלים, ודי בכך כדי לדחות את טענתה זו.

שנית, על התכלית שבבסיס מתן הפטור מהיטל בענף הסיעוד עמדתי בהרחבה בעניין ביחד-עטרת אבות פסקאות 23-30 והקורא מוזמן לעיין שם.

אפנה לחלק מהדברים שכתבתי שם: "המחוקק התכוון לפטור מהיטל רק העסקה של עובדים זרים בתחום הסיעוד הביתי משום שבתחום זה לא קיימת תחרות אמיתית בין עובד זר לעובד ישראלי ולא מתקיים החשש של דחיקת רגלי עובדים ישראלים משוק העבודה. בעת שהמחוקק החריג מתשלום ההיטל את העסקתו של עובד זר חוקי בתחום הסיעוד עמד לנגד עיניו המטופל הסיעודי הזקוק למטפל ברוב שעות היממה בביתו כאשר אין אפשרות ריאלית כי טיפול כזה יוענק לו על ידי עובד ישראלי ולכן אין טעם בייקור העסקתו של המטפל הזר על ידי הטלת ההיטל. לעומת זאת, במוסדות סיעודיים, כדוגמת זה המופעל על ידי המערערת, המדינה לא התכוונה להתיר לעובדים זרים להיכנס לישראל וליצור תחרות מול עובדים ישראלים ולכן תכלית ההיטל בעינה עומדת" (פסקה 30).

בענף הסיעוד המוסדי, להבדיל מענף הסיעוד הביתי, העבודה היא במשמרות באופן המאפשר לעובד לנהל חיים עצמאיים ולכן אופי העבודה עשוי להיות רלוונטי גם לעובדים ישראלים. ייקור העסקתם של עובדים זרים בענף הסיעוד המוסדי, באמצעות הטלת ההיטל, נועד למנוע את דחיקת רגלי העובדים הישראלים מענף זה ועולה בקנה אחד עם תכלית חוק ההבראה.

12. לאור זאת, יש לדחות את טענת המערערת כי מעמדם הייחודי של העובדים הזרים, יוצאי אריתריאה וסודאן, מחייב לפטור את העסקתם מתשלום ההיטל בכלל ובתחום הסיעוד המוסדי בפרט.

### טענות המערערת הנוגעות להעסקה בתחום הסיעוד

13. על מנת שעובד זר בתחום הסיעוד יוחרג מההגדרה של "עובד זר" לפי חוק ההבראה, באופן שמעסיקו יזכה לפטור מתשלום היטל בגין העסקתו, עליו לעמוד בתנאי לפיו הוא "מועסק כדין במתן טיפול סיעודי" (סעיף 44(א)(3) לחוק ההבראה).

אין מחלוקת כי העובדים המסתננים מושא הערעור הועסקו אצל המערערת בטיפול סיעודי (למעט 3% מהעובדים לגביהם הטלת ההיטל אינה שנויה במחלוקת). המחלוקת היא בשאלה איזה תוכן יש לצקת למונח "כדין" ביחס לעבודה בענף הסיעוד.

14. המערערת סבורה כי די בכך שאין מחלוקת כי העובדים המסתננים הועסקו ב"טיפול סיעודי" כדי לפטור אותה מתשלום ההיטל. לטענתה, משנקבע בעניין שלמה סעד כי חוק ההבראה חל על העסקת מסתננים המחזיקים ברישיונות שהייה מסוג 2(א)(5), כפי שהוא חל על עובדים זרים חוקיים, על כורחך אתה אומר כי מקום בו העסקתו של עובד זר חוקי פטורה מן ההיטל, כך יהא אף דינו של העובד המסתנן.

סעיף 44 לחוק ההבראה קובע כי, בתחום הטיפול הסיעודי יש להחריג את העסקת העובד הזר מחובת תשלום היטל, וחרג זה יש להחיל גם על העובדים המסתננים.

15. לשיטת המערערת, בעוד שהתנאי הדורש קיומו של "היתר", כתנאי להחרגת ההיטל, מחייב פעולה אקטיבית של פניה לרשויות וקבלת ההיתר, התנאי של "כדין" אינו מחייב פעולה אקטיבית ודי בכך שהמעסיק לא עבר על החוק כדי שיצא מתחולת ההיטל. המערערת טוענת כי, לאור התחייבות המדינה שלא לאכוף את איסור העסקתם של העובדים הזרים, יש לראותה כמי שעומדת בתנאי העסקה "כדין".

16. מוסיפה המערערת וטוענת כי חוק ההבראה אינו מבדיל בין מי שעובד בטיפול סיעודי בביתו של המטופל הסיעודי לבין מי שמועסק בטיפול סיעודי בבית אבות. לכן, עמדת המשיב לפיה החרגת עובד זר חלה רק ביחס לטיפול סיעודי ביתי, היא פרי פרשנותו השגויה ואין לה בסיס.

17. המשיב טוען כי, משאין מחלוקת שאין למערערת היתר להעסקת עובדים זרים בכלל ובתחום הסיעוד בפרט, לא ניתן לומר כי העסקתם של העובדים הזרים נעשתה על ידה "כדין" באופן הפוטר אותה מתשלום ההיטל.

לטענת המשיב, היתר כאמור לא רק שלא ניתן למערערת, אלא שהוא **לא יכול להינתן לה**, זאת לאור מדיניותה המוצהרת של המדינה שלא להעניק היתרים להעסקת עובדים זרים בתחום הטיפול הסיעודי בבתי אבות. עוד טוען המשיב כי אין שוני של ממש בין המונח "היתר" למונח "כדין" בלשון החוק. לשיטתו, מדובר בשוני טכני שנובע ממנגנונים שהוכנסו לחוק בעיתוי שונה.

18. בין שתי עמדות אלו נדרשת הכרעה.

צודק המשיב כי, בשנות המס הרלוונטיות לערעורים, מדיניות הממשלה המוצהרת הייתה לתת היתרים להעסקת עובדים זרים במתן טיפול סיעודי אך ורק בבית המטופל עצמו, שכן היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעוד הותנה במגורי העובד הזר בבית המטופל הסיעודי (לסקירת מדיניות הממשלה, שלא להעניק היתרים להעסקת עובדים זרים בתחום הטיפול הסיעודי בבתי אבות, ראו עניין **מעונות יניב** פסקאות 10-15 ו- 43-61; עניין **ביחד-עטרת אבות** פסקאות 23-45).

19. כפי שציינתי בהחלטותי הקודמות (ראו הפניות בסעיף 18 לעיל), לא ניתן להלום תוצאה לפיה העסקתם של עובדים זרים בענף הסיעוד המוסדי תיחשב "כדין" כאשר הממשלה נוקטת מדיניות ברורה של אי מתן היתרי העסקה לעובדים זרים בענף זה. קל וחומר שלא ניתן להעניק בגין העסקה כאמור, שכאמור הרשות המנהלית אינה מתירה אותה ואינה מנפיקה היתרי העסקה בגינה, תמריץ פיסקאלי בדמות פטור מהיטל העסקת עובדים זרים. לעניין זה אין הבדל בין עובד זר שנכנס כחוק לישראל לבין עובד מסתנן שכן שניהם, בלי אבחנה בין אחד למשנהו, אינם רשאים לקבל היתר העסקה בענף הסיעוד המוסדי ולכן לא ניתן לומר כי העסקתם בענף זה היא "כדין".

20. ודוק, שלילת הפטור מהיטל בגין העסקת עובדים זרים בתחום הטיפול הסיעודי בבתי אבות אינה נעוצה במעמד הייחודי של העובדים המסתננים. גם מעסיקים מוסדיים של "עובדים זרים חוקיים", דהיינו, כאלה שנכנסו כחוק לישראל ובידם אשרות עבודה, אינם יכולים לקבל היתר להעסקתם בתחום הטיפול הסיעודי. אלה כמו אלה לא ייחשבו כמועסקים "כדין" כאשר הם מועסקים בטיפול סיעודי בבתי אבות.

לכן, טענת המערערת כי, עניין **שלמה סעד** משווה בין עובדים מסתננים לעובדים זרים חוקיים לעניין הטלת ההיטל, ולכן גם לעניין החרגתו, אין בה לסייע.

21. משעה שלא ניתן להצביע על עובד זר "חוקי" כלשהו שניתן להעסיקו "כדין" בטיפול סיעודי בבתי אבות, לאור המדיניות המפורשת של הממשלה והחלטותיה בנושא, על כורחך אתה אומר שהעסקתם של העובדים המסתננים בתחום זה אף



היא אינה יכולה להיות "כדין", ולו מקל וחומר. **כל תוצאה אחרת תחטא לעיקרון לפיו אל ייצא חוטא נשכר.**

22. מתאימים לכאן דברי כב' השופט ש' בורנשטיין: **"בהינתן הדרישה כי לא כל עיסוק בסייעוד יהיה פטור מההיטל אלא רק עיסוק כדין, ובהינתן העובדה כי אין עובד זר כלשהו שהמערערת יכולה לקבל בגינו היתר העסקה במתן טיפול סיעודי – המסקנה היא כי העסקת המסתננים על ידי המערערת אינה פטורה מההיטל"** (עניין **עמל בשרון**, פסקה 27).

23. ודוק, בהליך זה אין אני נדרשת לדון בשאלה, אם נכון יהיה לראות בעובדים הזרים המחזיקים ברישיונות מסוג 2(א)5 כאילו הם מועסקים "לפי היתר" לצורך הטלת ההיטל, בהתחשב בנסיבות שהייתם הייחודית בישראל. לדיון בשאלה זו עשויה להיות נפקות, למשל, בסוגיית הפחתת שיעור ההיטל על מעסיקי עובדים מסתננים בענפים הרלוונטיים המנויים **בסעיף 45(א)** לחוק ההבראה (חקלאות, בניין, תעשייה) או בסוגיית הפטור מהיטל בגין העסקת עובדים מסתננים בענף הסיעוד **הביתי**.

כאמור, שאלה זו חורגת ממסגרת דיוננו כאן ואין מקום לטעת בה מסמרות לעת הזו (ראו בהקשר זה טענת המערערת בסעיפים 15 ו-29.7 לסכומיה, והאמור בעניין **מעונות יניב** בפסקאות 41-42).

אציין אך זאת, כי אף אם התשובה לשאלה זו הייתה חיובית, באופן שניתן לראות במסתננים כמועסקים "על פי היתר", לא היה בכך לסייע למערערת, שכן בענף הסיעוד **המוסדי** בו עסקין, **לא ניתן** לקבל היתרי עבודה, בין לגבי העסקה של עובד זר שנכנס כחוק לישראל ומחזיק ברישיון עבודה מסוג 1/ ובין לגבי העסקה של עובד שהסתנן לישראל ומחזיק ברישיון שהייה מסוג 2(א)5).

24. ככל שהמערערת מבקשת לצאת כנגד החלטות הממשלה ונהלי רשות האוכלוסין המתירים העסקת עובדים זרים בענף הסיעוד הביתי בלבד, הרי שמסגרת זו אינה המקום המתאים לתקיפה עקיפה שלהם (לסקירת החלטות הממשלה ונהלי רשות האוכלוסין וההגירה ושאר האסמכתאות ראו עניין **ביחד-עטרת אבות** פסקאות 31-45).

בעניין **מעונות יניב** כתבתי בהקשר זה את הדברים הבאים: **"הגם שקיימות טענות כבדות משקל כנגד התנהלות המדינה, המבקשת מצד אחד לגבות היטל בגין העסקה שלשיטתה אינה כדין אולם מצד שני אינה נאכפת על ידה ביוזעין, לא מצאתי כי הליך זה הוא המסגרת הנכונה לתקיפה עקיפה של החלטת הממשלה הקובעת כי, העסקת עובדים זרים בתחום הסיעוד תותר רק בתחום הסיעוד הביתי"** (שם, עמוד 12).

25. כפועל יוצא, אין לקבל את טענת המערערת כי, די בעובדה שהעובדים המסתננים מועסקים בתחום הסיעוד כדי לפטור את העסקתם מתשלום היטל העסקת עובדים זרים. כן יש לדחות את טענתה כי העסקתם אצלה היא "כדין".



**טענות המערערת לעניין מדיניות הממשלה בנוגע להעסקת העובדים המסתננים**

26. המערערת טוענת כי, מדיניות אי האכיפה שנוקטת הממשלה כלפי העסקתם של העובדים המסתננים, מתוך הכרה בזכותם להתפרנס בכבוד בתקופת שהייתם בישראל ועד להרחקתם ממנה, מלמדת על אישור העסקתם בפועל.

27. טענה זו אין לקבל.

בעניין **שלמה סעד** קבע בית המשפט העליון כי אין להסיק מקיומה של מדיניות אי אכיפת האיסור הפלילי על העסקת העובדים המסתננים, הנובעת מהכרתה של המדינה בקושי הכרוך במניעת פרנסה ממי ששוהים בישראל באופן זמני אך בלתי מוגבל, כי הייתה למחוקק כוונה לפטור את מעסיקיהם מתשלום היטל העסקת עובדים זרים (עניין **שלמה סעד**, כב' השופט א' רובינשטיין, פסקה מ"ו): **"על כן דומני, בכל הכבוד, כי מהלך פרשני המבקש להסיק מקיומה של מדיניות שנועדה לאפשר תעסוקה בעבור יוצאי סודאן ואריתריאה ולו ברמה המינימלית – קרי, באמצעות אי אכיפת האיסור אשר מוטל על העסקתם מעיקרא – בדבר כוונה לפטור את מעסיקיהם כליל מתשלומי היטל שמטרתו לאזן את השלכותיה הכלכליות השליליות של העסקת עובדים אשר אינם אזרחי ישראל או תושביה, הוא מעט מרחיק לכת"** (ראו גם [ע"ס 2594/11](#) **מדינת ישראל נ' באקארי**, [פורסם בנבו] פסקה 2 (21.3.2012)).

ראו גם עמדתו של כב' השופט ש' בורנשטיין: **"בשלב זה מדובר בעניין שהוא בבחינת 'הכרח בל יגונה' – אין לה ולא כלום עם השאלה העומדת במרכז ערעור זה והנוגעת לחובתם של המעסיקים לשלם היטל בגין העסקתם של מסתננים"** (עניין **עמל בשרון** פסקה 25).

28. מכאן, שאין בסיס לטענה כי מדיניות אי אכיפת האיסור הפלילי הופכת את מי שמעסיק עובדים מסתננים בבתי אבות למי שעושה זאת **"כדין"** ואת עבודת המסתננים למותרת על פי **"דין"** (**ביחד עטרת אבות**, פסקאות 10-22). וודאי שלא ניתן לבסס על מדיניות אי האכיפה האמורה תמריץ פיסקאלי בדמות פטור מהיטל.

29. בכל הנוגע להעסקת המסתננים בתחום הסיעוד המוסדי, המערערת טוענת כי המדינה הייתה ערה לתופעת העסקתם של עובדים אלו בבתי אבות **ואפשרה אותה בפועל**. לא רק זאת, אלא שהמדינה **הכשירה** את העובדים בקורסים מיוחדים בפקוחו של המוסד לביטוח לאומי (תעודות הכשרה צורפו כנספח 1 לנימוקי הערעור).

על רקע זה טוענת המערערת כי לא ניתן לומר שהעסקת המסתננים אינה **"כדין"**.

30. טענה זו אין לקבל.

כשם שהמדינה אינה מונעת מעובדים מסתננים לעבוד ולהתפרנס ואינה אוכפת את איסור העסקתם כך היא אינה מונעת מאותם עובדים מנועי הרחקה לרכוש מקצוע

ולקבל הכשרה מקצועית, כל עוד הם שוהים בישראל באופן זמני אך לזמן בלתי מוגבל. אין בהכשרתם של עובדים אלה, אף אם היא נעשית בפיקוח של אחת מזרועות הרשות המבצעת (במקרה כאן המוסד לביטוח לאומי), ללמד כי העסקתם היא "כדין" באופן הפוטר אותה מתשלום ההיטל.

הכשרת העובדים משרתת את המעסיק והיא פעמים רבות הכרחית, כך בכלל וכך בפרט בתחום הרגיש במיוחד של טיפול בקשישים סיעודיים ותשושי-נפש שהטיפול בהם דורש הכשרה והתאמה מיוחדים וכרוך לעיתים בלחץ פיסי ומנטלי ובשחיקה נוכח העבודה הקשה ושעות העבודה המרובות (ראו, להלן, עניין **איגוד בתי אבות** פסקה 2).

למעלה מן הצורך אציין כי ברשימת המוסכמות לא נכללה מוסכמה עובדתית בנוגע למידת מעורבותו של המוסד לביטוח לאומי בהכשרת המסתננים כמטפלים סיעודיים, כך שממילא המערערת לא הוכיחה את טענתה (עיון בנספח 1 לנימוקי הערעור מעלה כי מדובר בקורס שהמערערת היא זו ששילמה בגינו והיא שקבעה את המשתתפים בו).

31. המערערת טוענת בנוסף כי, בשנים הרלוונטיות לערעור, **המדינה לא תמחרה את**

**ההיטל בעלותו של יום אשפוז סיעודי**. מכך מבקשת המערערת להסיק כי המדינה לא ביקשה להטיל היטל על מעסיקים שמעסיקים עובדים זרים בענף הסיעוד המוסדי ולכן לא התחשבה בו בתמחור עלות האשפוז.

המשיב טוען כי המסקנה המתבקשת מכך היא בדיוק הפוכה. המדינה אינה מתמחרת את ההיטל בעלות יום אשפוז סיעודי משום שהיא מבקשת שלא לעודד את העסקתם של העובדים הזרים, כחלק ממדיניותה הכללית לייקר את העסקתם של העובדים הזרים בישראל ולעודד את העדפתם של העובדים הישראלים. המשיב מוסיף כי תמחור ההיטל בעלות יום אשפוז סיעודי אינו נמנה עם הצעדים שנקטה המדינה בעניין **איגוד בתי אבות** (ראו להלן).

32. עמדת המשיב מקובלת עלי.

העובדה שהמדינה לא תמחרה את ההיטל בעלות יום אשפוז סיעודי אינה מלמדת על כוונתה שלא להטיל את ההיטל בענף הסיעוד המוסדי או על כוונתה שלא להשית את עלות ההיטל על כתפי המעסיקים. בהקשר זה נקבע בעניין **שלמה סעד** כי השתתף ההיטל על המעסיק מהווה "פגיעה הולמת שאף משרתת היטב את תכליתו – קרי, השתתף העלויות החיצוניות הכרוכות בהעסקתם של עובדים זרים על הנהנה מפעולה זו" (עניין **שלמה סעד**, כב' השופט א' רובינשטיין, פסקה מ"ט).

33. מוסיפה המערערת וטוענת כי המדינה עצמה מעסיקה עובדים בעלי רישיון [2\(א\)5](#) בפרויקטים ציבוריים ואינה משלמת היטל בעבור העסקה זו (סעיף 28.10 לסיכומים).

ברם, טענה זו נטענה בעלמא ולא הוכחה ומשכך לא ניתן להתייחס אליה. בכל מקרה וכל עוד לא הוכח אחרת, אין לראות במערערת, שהיא חברה פרטית, כמי

שמעסיקה עובדים זרים עבור המדינה (המשיב הפנה בסיכומיו ל-[עת"ם \(מנהליים י-ם\) 28275-09-18](#) י.ב. **שיא משאבים בע"מ נ' משרד האוצר** [פורסם בנבו] פסקאות 12-14 (17.4.2019), שם נטענה טענה דומה בהקשר לענף הניקיון ותוצאותיה היו כי אין תופעה של העסקת עובדים מעין אלו במשרדי הממשלה).

34. לאחרונה, דן בית המשפט העליון בעתירה שהוגשה על רקע מצוקת כוח האדם בענף הסיעוד לקשישים בישראל ([בג"צ 918/17 איגוד בתי אבות ודיור מוגן בישראל נ' ממשלת ישראל](#) [פורסם בנבו] (31.12.2018) (להלן – עניין **איגוד בתי אבות**)).

במסגרת העתירה התבקש בית המשפט העליון להורות למדינה לפעול מידית להעסקתם של 6,000 עובדים זרים במחלקות הסיעודיות בבתי אבות או לחילופין להורות על תיקון הנוהל המאפשר כיום העסקת עובד זר בענף הסיעוד אך ורק על ידי מעביד פרטי.

בית המשפט העליון הורה על מחיקת העתירה תוך שהוא מציין כי **"יבוא של עובדים זרים כרוך בשלל סוגיות, ובשלב זה, כל עוד לא מוצו הפתרונות האפשריים, קשה להלום כי בית משפט זה יורה למדינה להתיר הבאתם של עובדים זרים לענף זה או אחר"** (שם, פסקה 8).

בית המשפט העליון לא מצא להתערב בהחלטת הממשלה, שלא לפתור את קשייו של ענף הסיעוד המוסדי באמצעות ייבוא עובדים זרים, והותיר אותה על כנה (לפחות לעת הזו) (החלטת ממשלה מספר 147 "מדיניות הממשלה בנושא עובדים זרים ועידוד תעסוקת ישראלים" (12.5.2009)).

### **טענת המערערת בעניין נקודות זיכו**

35. המערערת טוענת כי הסכמת המדינה להעניק נקודות זיכו לעובדים המסתננים, הגם שניתנה "לפנים משורת הדין", שקולה להסכמתה כי יש לראות בעובדים אלו כמי שמועסקים "כדין" (סעיפים 21.6-21.14 לסיכומים).

36. טענה זו אין בידי לקבל.

בעניין **שלמה סעד** נדונה שאלת זכאותם של העובדים המסתננים לנקודות זיכו. רשויות המס קבעו כי המסתננים אינם זכאים לנקודות זיכו משום שאינם בגדר "תושב חוץ זכאי", כהגדרתו [בסעיף 1](#) לכללי מס הכנסה (נקודות זיכו לתושב חוץ זכאי), התשס"ז-2007 כנוסחם בתקופה הרלוונטית. "תושב חוץ זכאי" הוא מי ש"שהייתו בישראל או באזור והעסקתו בישראל או באזור מותרות על פי דין". בתי המשפט המחוזיים שנדרשו לדיון בשאלה, האם העסקתם של העובדים המסתננים "מותרת על פי דין" לצורך הכרעה בשאלת זכאותם לנקודות זיכו, נחלקו בדעותיהם.

במהלך ניהול הליך הערעור בבית המשפט העליון חל שינוי בעמדת המדינה, שהודיעה על החלטתה, לפני משורת הדין, להעניק לעובדים המסתננים נקודות זיכוי מכוח כללי מס הכנסה, ובלבד שמעסיקיהם יוכיחו את אלה:

א. התשלומים בגין נקודות הזיכוי הגיעו בפועל לידי המסתננים;

ב. המסתננים לא החזיקו ברישיונות על פי [סעיף 2\(א5\) לחוק הכניסה לישראל](#) בהם נכתב במפורש כי אינם רשאים לעבוד או שהייתה בהם הגבלה גיאוגרפית; ג. אין מדובר במסתנן לגביו ניתנה הוראת שהייה במרכז השהייה חולות באופן שהמחזיק בה אינו רשאי לעבוד.

בשים לב לשינוי בעמדת המדינה קבע בית המשפט העליון בעניין **שלמה סעד** כי **"טוב עשתה איפוא המדינה בהחלטתה לזכותם מכוח הכללים לפני משורת הדין...משכך יוטעם, בלא שניטע מסמרות לגופם של דברים, כי אין בפסק דינו זה משום קביעה בדבר זכאותם של יוצאי סודאן ואריתריאה ב'דרך המלך' מכוח פרשנות פקודת מס הכנסה..."** (כב' השופט א' רובינשטיין, פסקה נ"ח).

37. לדעתי, אין לראות את הסכמת המדינה להעניק נקודות זיכוי למסתננים, בכפוף לתנאים האמורים, כשקולה להסכמתה כי שהייתם והעסקתם בישראל היא "כדין".

על מנת למנוע חזרות מיותרות, אפנה את הקורא לדיון בסוגיית הענקת נקודות זיכוי לעובדים המסתננים בעניין **מעונות יניב** פסקאות 29-33, 72-77.

בתמצית, שוכנעתי כי הסכמת המדינה בסוגיית נקודות הזיכוי נעשתה לצורכי פשרה בלבד, על רקע העובדה שהכללים האמורים בוטלו בתאריך 31.12.2014 ומשהיה ברור כי מדובר בסוגיה המתייחסת לעבר בלבד. לפי הכללים החדשים, [תקנות מס הכנסה \(זיכויים לעובד זר\)](#), התשע"ה-2014, בתחולה מתאריך 1.1.2015, "עובד זר חוקי בתחום הסיעוד" ייחשב רק מי שקיבל אשרה ורישיון ישיבה מסוג ב/1 לעבודה בישראל כאמור [בתקנה 5\(א\) לתקנות הכניסה לישראל](#), התשל"ד-1974 ושהארכת שהייתו בישראל מתבצעת לפי [סעיף 3א\(ב\) לחוק הכניסה לישראל](#). אין חולק כי עובד מסתנן אינו בא בגדר התקנות החדשות ולכן אינו זכאי לנקודות זיכוי החל משנת 2015. על רקע זה, הודיעה המדינה בעניין **שלמה סעד** כי, לפני משורת הדין, היא תסכים להכיר בנקודות זיכוי לעובדים מסתננים לגבי התקופה שעד תאריך 31.12.2014, תוך הדגשה כי לא כך לגבי התקופה שמתאריך 1.1.2015, שאז חלות התקנות החדשות.

מכאן ועד המסקנה אליה מנסה להוביל אותנו המערער, לפיה המדינה הסכימה להכיר בעובדים מסתננים כמועסקים בישראל "כדין", ובענף הסיעוד המוסדי בפרט, הדרך עוד ארוכה.

**טענת המערער בעניין חיוב "רטרואקטיבי"**

38. המערערת טוענת כי עסקינן בדרישת חוב רטרואקטיבית, בגין שנים אחורנית, הנעשית בנסיבות מיוחדות ובאופן המנוגד להתנהלות המדינה לאורך השנים. טענה זו, כמרבית טענותיה של המערערת יש לציין, כבר נדונה והוכרעה בעניין **שלמה סעד**. בית המשפט אמנם עמד שם על "אי הנוחות" שבהתנהלות רשות המיסים בהקשר לגביית היטל העסקת עובדים זרים באופן רטרואקטיבי, אולם קבע כי בסופו של יום מדובר בתשלום המוטל ביסודו על המעסיק ולפתחו רובצת האחריות לתשלום מס אמת במועד. מעבר לכך, המערערת אינה טוענת בסיכומיה דבר לעניין סכומי הקנסות או הריביות שנצברו על חבותה בהיטל ולכן לא ניתן להתייחס לכך במסגרת ההכרעה. לאור זאת, לא ניתן לומר שנפל פגם משפטי בהתנהלות הרשות, חרף הקשיות הלכאורית שבקנסות ובריביות שנצברו (עניין **שלמה סעד**, כב' השופט א' רובינשטיין, פסקה נ"ד).

### סוף דבר

39. על בסיס כל המפורט לעיל, הערעור נדחה.  
40. בהתחשב בעובדה שהצדדים השכילו להגיע לרשימת מוסכמות, ובכך ייתרו הליך של שמיעת הוכחות, המערערת תישא בהוצאות המשפט של המשיב בסכום של 20,000 ש"ח.

ניתן היום, י"א תמוז תשע"ט, 14 יולי 2019, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי 54678313

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

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