



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אביגדור פלדמן

מעוררת

נגד

פקיד שומה תל אביב 5
ע"י ב"כ עו"ד מיכל רצילסקי
פרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

משיב

2

3

פסק דין

4

5

א. פתח דבר

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

1. חברת אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ (להלן – **המעוררת**) היא חברה פרטית המפעילה מספר מסעדות מזון.
2. בשנים 2011-2013 המעוררת העסיקה עובדים שמרביתם הם יוצאי אריתריאה וסודאן. בין עובדים אלה היו מי שנכנסו לישראל שלא כדין והחזיקו באשרות שהייה זמניות מכוח הוראת סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952. אשרת שהייה מכוח סעיף 2(א)(5) היא רישיון ישיבה זמני למי שנמצא בישראל אך ניתן עליו צו הרחקה עד ליציאתו או הרחקתו ממנה. יצוין כי חלק מהעובדים היו בעלי אשרה מסוג ב/1, שניתנה לפי סעיף 5(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974, אשרה המתייחסת לעובדים זמניים.
3. המעוררת לא שילמה בגין עובדים אלו את היטל העסקת עובדים זרים הקבוע בסעיף 45 לחוק התוכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן – **חוק הבראת הכלכלה**).
4. פקיד שומה תל אביב 5 (להלן – **המשיב**) הוציא למעוררת שומה במסגרתה היא חויבה בהיטל עובדים זרים בסכומים של 529,311 (בשנת המס 2011), 808,030 ש"ח (בשנת מס 2012) ו-1,015,811 ש"ח (בשנת מס 2013) (הסכומים הם במונחי קרן).
5. פסק דין זה עניינו בשתי טענות שהעלתה המעוררת כנגד השומה שהוציא לה המשיב:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראטיב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 הראשונה, המערערת טוענת כי המפקח שהוציא את השומה אינו מוסמך להוציא
2 שומת ניכויים. לגישה, נפקות פגם של העדר סמכות בהליך מנהלי גורם לבטלות
3 השומה.
- 4 השנייה, המערערת טוענת כי יש לאבחן את עניינה מההלכה שנפסקה על ידי בית
5 המשפט העליון בע"א 4946/16 סעד נ' מדינת ישראל (להלן – עניין סעד),
6 אשר אושרה בדיון נוסף בדנ"א 8496/17 ישרוטל בע"מ נ' פקיד שומה אילת
7 (להלן – הדיון הנוסף או עניין ישרוטל). לפי ההלכה, אין מקום להבחין,
8 לעניין תשלום היטל עובדים זרים, בין מעסיק של עובדים זרים המועסקים בארץ על
9 פי היתר לבין מעסיק של עובדים יוצאי אריתריאה או סודאן המחזיקים ברישיון
10 שהייה זמני בישראל ואינם מועסקים על פי היתר (להלן – עובדים מסתננים). זה גם
11 זה, ללא אבחנה ביניהם, העסקתם תהא חייבת בהיטל.
- 12 6. המערערת טוענת כי סוגית הטלת היטל עובדים זרים על עובדים מסתננים לא תמה
13 ולא נשלמה למרות הפסיקה של בית המשפט העליון. לטענתה, בפסיקת בית המשפט
14 העליון נותרו שאלות פתוחות, וכפוף להצגת תשתית ראייתית מתאימה, ניתן יהיה
15 להעמיד לבחינה מחודשת את שאלת הטלת ההיטל על העסקת המסתננים (ראו
16 החלטתי מתאריך 19.2.2019).
- 17 7. עניין לנו אפוא בניסיון (נוסף) לצאת חוצץ נגד הלכה פסוקה של בית המשפט העליון
18 בעניין סעד, אשר עתירה לקיים בה דיון נוסף נדחתה לפני כעשרה חודשים בלבד,
19 ולאחר שבתי המשפט המחוזיים חזרו ואישרו אותה בפסיקותיהם השונות (ראו ע"מ
20 (מחוזי ת"א) 54389-01-18 דניאל-אס-די-או-אס בע"מ נ' פקיד שומה חולון
21 (4.4.2019); ע"מ (מחוזי ת"א) 23405-10-17 ג.א.ש – ש.ב. בע"מ נ' פ"ש גוש דן
22 (10.4.2018); ע"מ (מחוזי ב"ש) 22271-11-13 שותפות סלוקי שלמה ובניו נ' פ"ש
23 אשקלון (5.6.2018)).
- 24 8. יצוין כי במספר פסקי דין נוספים נקבע כי אין להחריג את העסקתם של עובדים
25 מסתננים בענף הסייעוד המוסדי מתשלום ההיטל וכי הם אינם באים בגדר החריג
26 שבהגדרת "עובד זר" (ע"מ (מחוזי ת"א) 45494-01-16 מעונות יניב בע"מ נ' פקיד
27 שומה גוש דן (15.1.2019); ע"מ (מחוזי ת"א) 29530-03-18 ביחד עטרת אבות נ'
28 פקיד שומה גוש דן (6.3.2019); ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 15353-02-18 בית אבות
29 שלמה המלך בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (14.7.2019); ע"מ (מחוזי מרכז) 15031-
30 01-18 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא (30.4.2019)).
- 31 עוד יצוין, כי בשני פסקי דין שניתנו לאחרונה נקבע כי העסקת עובדים מסתננים
32 אינה זכאית להקלה הניתנת בחוק בשיעור ההיטל לענפים מסוימים, שכן העסקתם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראטיב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

אינה על פי "היתר להעסקת עובדים זרים" (ראו ע"מ 54834-12-18 עמי תעשיות
אלומיניום בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (7.10.2019); ע"מ (מחוזי מרכז) 11654-
01-18 דב שמירה ניקיון וכ"א בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקוה (24.9.2019); וראו
עמדה חולקת בעניין זה ב-ע"מ (מחוזי מרכז) 29283-08-16 טומי ווש בע"מ נ' פקיד
שומה רחובות (14.7.2019)).

ב. טענת העדר סמכות

ב.1. רקע וטענות הצדדים

9. בפתח הדברים אציין כי טענת המערערת לפיה המשיב הוציא את השומה בחוסר
סמכות נטענה על ידה לראשונה בשלב הערעור ולאחר שכבר הוגשו נימוקי הערעור
מטעמה.
במסגרת נימוקי הערעור המתוקנים הוספה טענת המערערת שעניינה חוסר סמכות
המפקח להוציא את שומת הניכויים (ראו, פרוטוקול מתאריך 13.2.2018, מע/1,
פרוטוקול מתאריך 26.2.2019 עמוד 33 שורות 32-33).
לעובדה שטענה זו לא הועלתה בשלב דיוני השומה וממילא לא נדונה במסגרתם יש
לתת משקל, כמפורט להלן.
10. המפקח שהוציא למערערת את השומה מטעם המשיב בשלב ב' הוא מר ברוך בלום.
בהתאם לפרסום ברשומות, מונה מר בלום לשמש עוזר פקיד שומה לעניין סעיפים
145, 150, 151 ו-152 לפקודת מס הכנסה (ילקוט הפרסומים 4407 מתאריך 9.5.1996
עמוד 3256, מש/3).
בתעודת ההרשאה של המפקח נכתב, בהתאם לפרסום ברשומות, כי "בתוקף
סמכותי לפי פקודת מס הכנסה הנני מרשה בזה את נושא תעודה זו לעשות כל
פעולה אשר פקיד השומה רשאי לעשותה עפ"י הסעיפים 135(2), 145, 150, 151,
152 ו-173א(א) לפקודת מס הכנסה...".
בכתב המינוי של מר בלום נכתב: "הריני להודיעך כי שר האוצר בתוקף סמכותו לפי
סעיפים 1 ו-229 לפקודת מס הכנסה ממנה אותך לשמש עוזר פקיד שומה לעניין
הפקודה" (ראו הודעה מטעם המשיב מתאריך 27.6.2019). יובהר כי בכתב המינוי
לא צוין סעיף סמכות ספציפי מפקודת מס הכנסה מכוחו מורשה מר בלום לפעול.
11. המערערת טוענת כי, מר בלום, המפקח שהוציא למערערת את השומה, לא הוסמך
בכתב לשום שומת ניכויים לפי סעיף 167 לפקודת מס הכנסה. לשיטתה, השומה
שהוצאה לה היא "שומת ניכויים" ולכן נדרשת הסמכה ספציפית ומפורשת של
המפקח לשום שומה "לפי סעיף 167 לפקודת מס הכנסה". מאחר שהסמכה כזו "לפי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראטיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 סעיף 167" לא ניתנה, מר בלום לא היה רשאי להוציא את השומה ופגם זה של העדר
2 סמכות יורד לשורש השומה ומביא לבטלותה.
3 12. בהקשר זה מוסיפה המערערת נדבך נוסף לטענתה לפיו, אפילו היה המפקח מוסמך
4 להוציא לה שומת ניכויים, דבר המוכחש על ידה, ממילא נדרשת הסמכה מפורשת
5 שלו **בחוק הבראת הכלכלה** להוציא את השומה. מאחר שאין חולק כי הסמכה כזו
6 לא הייתה בידי מר בלום, הרי שגם מטעם נוסף זה יש לראותו כנעדר סמכות להוציא
7 את שומת היטל העסקת עובדים זרים.
8 המערערת טוענת כי העדר סמכות המפקח להוציא את השומה מביאה לבטלותה
9 מעיקרה.

10 13. המשיב טוען, כי שומת הניכויים הוצאה בסמכות על ידי המפקח.
11 לשיטתו, שומת ניכויים היא נגזרת של סמכות השומה כללית הקבועה בפקודה מס
12 הכנסה בסעיף 145.
13 מאחר שאין חולק כי המפקח הוסמך לשמש עוזר פקיד שומה לצורך הוצאת שומה
14 לפי סעיף 145 לפקודה, ממילא יש לראותו כמי שהוסמך גם לעניין סעיף 167 לפקודה
15 לפיו **"דין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145"**. מכאן שהמפקח היה
16 מוסמך להוציא שומת ניכויים.
17 לחילופין טוען המשיב, כי גם אם נפל פגם בסמכות המפקח להוציא את השומה, אין
18 בכך להוביל בהכרח לבטלותה. בנסיבות העניין, יש ליישם את הדוקטרינה של
19 "הבטלות היחסית" ובהתחשב במהות הפגם, בשיהוי שנקטה המערערת בהעלאת
20 הטענה ובאינטרס הציבורי בגביית מס אמת, יש לדחות את הטענה על בטלות
21 השומה מחמת העדר סמכות.

2. המסגרת הנורמטיבית

23 14. המחוקק קבע בסעיף 45 לחוק הבראת הכלכלה חובת תשלום היטל על מי שמעסיק
24 "עובד זר" כהגדרתו בחוק עובדים זרים, התשנ"א-1991. כן נקבע מפורשות כי היטל
25 העסקת עובד זר יוטל על המעסיק ואין לנכותו במישרין או בעקיפין משכרו של
26 העובד.
27 15. סעיף 47 לחוק הבראת הכלכלה מחיל על היטל העסקת עובדים זרים את הוראות
28 פקודת מס הכנסה:
29 **"הוראות פקודת מס הכנסה יחולו, בשינויים המחויבים, על ההיטל באילו היה מס**
30 **שיש לנכותו מההכנסה של העובד הזר, לרבות ההוראות שענינן דיווח, גביה**
31 **ועונשין, אלא אם כן נקבע אחרת לענין מסוים לפי פרק זה, ויראו מעסיק שלא**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראטיב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

שילם את ההיטל כמי שניכה מס במקור ולא שילם אותו לפקיד השומה כאמור
בסעיף 219 לפקודה" [ההדגשה אינה במקור].

16. מסעיף 47 לחוק ההבראה מובן כי, מטעמי דיווח וגביה של ההיטל, בחר המחוקק
להשקיף על ההיטל כאילו היה מס שיש לנכותו מהכנסה ועל שומת ההיטל כאילו
הייתה שומת ניכויים. זאת, על אף העובדה, שמבחינה מהותית, ההיטל אינו מס בו
חייב העובד הזר ואין לנכותו מהכנסתו שלו אלא הוא מוטל על המעסיק, ועליו בלבד.
17. הסמכות לשום ניכויים קבועה בסעיף 167 לפקודת מס הכנסה, ונתונה לפקיד
השומה.

סעיף 167(א) לפקודה קובע: "אדם שהוראות סעיפים 161 או 164 חלות עליו ולא
ניכה מס כאמור בהם או לא מסר דו"ח כאמור בסעיפים 161 או 166, או מסר דו"ח
כאמור, אך לפקיד השומה יש טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון – רשאי
פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם היה חייב
לנכותו, ואין שומה זו פוטרת אותו אדם מכל אחריות אחרת לפי פקודה זו; דין
שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145".

18. סעיף 1 לפקודת מס הכנסה מגדיר פקיד שומה, כדלקמן: "פקיד שומה" – פקיד
ששר האוצר הרשהו לשום לפי פקודה זו, וכן סגן פקיד שומה, עוזר פקיד שומה או
גובה ראשי שהמנהל הרשה אותם בכתב בסמכות פלונית של פקיד שומה לפי
פקודה זו, או למלא תפקיד פלוני מתפקידיו; מינויים של פקיד שומה, של סגן פקיד
שומה, של עוזר פקיד שומה וגובה ראשי שהורשו כאמור יפורסם ברשומות".

19. סעיף 1 לפקודה מגדיר את המונח "מנהל" כך: "המנהל שנתמנה לפי סעיף 229,
לרבות סגן המנהל", וסעיף 229 לפקודה, קובע: "לביצוע הפקודה כראוי רשאי שר
האוצר למנות מנהל, פקידי שומה ופקידים אחרים או בני אדם אחרים הכל לפי
הצורך".

20. מלבד "פקיד ששר האוצר הרשהו לשום", מוגדרים כפקיד שומה גם "סגן פקיד
שומה" וגם "עוזר פקיד שומה" שהמנהל הרשה אותם בכתב לשמש בסמכות של
פקיד שומה.

ב.3. דין והכרעה

21. אקדים ואומר כי לא מצאתי לקבל את טענת המערערת על בטלות השומה מהטעם
שהוצאה בחוסר סמכות. להלן יפורטו נימוקיי.

22. ראשית, מבחינה מהותית היטל העסקת עובדים זרים אינו בגדר מס בו חייב העובד
הזר ואין לנכותו מהכנסתו שלו אלא הוא מוטל על המעסיק, ועליו בלבד (סעיף 45(ב)
לחוק הבראת הכלכלה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

רק מטעמי דיווח וגביה של ההיטל, בחר המחוקק להשקיף על ההיטל כאילו היה מס שיש לנכותו מהכנסה ועל שומת ההיטל כאילו הייתה "שומת ניכויים".
23. אולם גם אם מבחינה מהותית עסקינן ב"שומת ניכויים", אין לקבל את טענת המערערת על חוסר סמכות.

בע"מ 16788-03-12 נאות חוף האלמוג (1990) בע"מ נ' פקיד שומה אילת פסקאות 24-29 (17.6.2013) (להלן – עניין נאות חוף האלמוג) דן כב' השופט י' אלון בטענת המערערת לפיה דין השומה בטלות מהטעם שהמפקח שהוציא את השומה לא הוסמך להוציא שומת ניכויים לפי סעיף 167 לפקודת מס הכנסה. נקבע כדלקמן:
"מבחינה רעיונית ותכליתית שומת ניכויים עפ"י סעיף 167 מהווה נגזרת ממעשה ומסמכות השומה הכללית הקבועה בפקודה בסעיף 145 ובסמכויות ההכרעה בהשגה על שומה (סעיפים 150, 151 ו-152 לפקודה). המחוקק עצמו קובע בסעיף 167 (לעניין שומת ניכויים) כי: 'דין שומה לפי סעיף זה, כדין שומה לפי סעיף 145'.
על כן, פרשנות תכליתית ראויה, מחייבת כי 'פקיד ששר האוצר הרשהו לשום לפי פקודה זו...' - דהיינו לפי סעיפים 145 (סמכות השומה הכללית) וסעיפים 150, 151, 152 (סמכות ההשגה) - הוסמך מתוך כך לשום גם 'שומת עוללות' - כזו המוסדרת בסעיף 167 לפקודה. אכן, טוב היה אילו נוסח כתב המינוי דנן בפשטות המתחייבת והתכליתית - לאמור, הסמכת הנקובים באותו כתב המינוי 'לשום לפי פקודה זו' - דא, ותו לא. אולם - משנוסח כתב המינוי דנן כפי שנוסח - פרשנות היקף הסמכות שהוענקה בו תיעשה עפ"י בחינת מהות הסמכות שהוקנתה כפי שפורטו הדברים לעיל. איני מוצא הנמקה או הצדקה ולפיה אדם שהוסמך כדין על ידי שר האוצר בסמכויות השומה וההשגה המכוננות שבשלב קביעת חבות המס - יש להחריג מכלל הסמכה זו דווקא את 'שומת העוללות' שבסעיף 167 לפקודה - היא שומת הניכויים".

24. תמימת דעים אני עם מסקנה זו של בית המשפט בעניין נאות חוף האלמוג.
הסמכת המפקח מר בלום להוציא שומה לפי סעיף 145 לפקודת מס הכנסה כוללת בחובה גם את הסמכתו להוציא שומת ניכויים (ראו עמדה דומה בעניין ע"מ (מחוזי מרכז) 37101-10-11 רצון נ' מס הכנסה - פקיד שומה עמוד 27 (17.09.2014). פסק הדין אושר על ידי בית המשפט העליון בע"א 7553/14 רצון עמוס ואח' נ' מס הכנסה פקיד שומה (06.07.2015)).
משעה שהמפקח הוסמך להוציא שומה לפי סעיף 145 לפקודה, הרי שהוא מוסמך להוציא שומת ניכויים לפי סעיף 167 הקובע כי "דין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 חובת ניכוי מס במקור היא פועל יוצא ישיר מהנחת חבותו של פלוני במס ולכן
2 הסמכות הנתונה למפקח להוציא שומת מס הכנסה כוללת בחובה גם את הסמכות
3 להוציא שומת ניכויים למי שמשלם את ההכנסה.
4 אף קשה להלום תוצאה לפיה מר בלום הוסמך לשום את ההכנסות וההוצאות של
5 המערערת לפי סעיף 145 לפקודה, או לדון בהשגותיה על כל דבר ועניין, אולם
6 הסמכתו אינה כוללת את בחינת חובת הניכויים המוטלת עליה.
7 מכאן ששומת ניכויים לפי סעיף 167 לפקודה היא נגזרת מסמכות השומה הכללית
8 לפי סעיף 145.
9 25. מעדותו של מר עוזי בלשאי, המשמש כמנהל משאבי אנוש אצל המשיב, ניתן ללמוד
10 כי המשיב מסמך את כל מפקחי המס רק לפי סעיפים 145 ו-152-150 לפקודה וכי
11 עד שנת 2002 היו מקרים בודדים של הסמכה ספציפית לפי סעיף 167 לפקודה
12 במסגרת היחידה הארצית לשומה ולאור בקשה ספציפית של פקיד שומה זה.
13 מאז שנת 2002 עמדת רשות המיסים היא כי סעיפים 145, 152-150 מסמיכים את
14 המפקחים להוציא את כל סוגי השומות ללא אבחנה ביניהן: **"התפיסה היא שאלה**
15 **הסעיפים שצריכים לבצע את הפקודה"** (פרוטוקול מתאריך 26.2.2019 עמוד 26
16 שורות 12-5, עמוד 29 שורות 1-2).
17 26. אמנם, לפי הגדרת "פקיד שומה", יש להסמך מפקח מס ("עוזר פקיד שומה")
18 **"לשמש בסמכות פלונית של פקיד שומה לפי פקודה זו, או למלא תפקיד פלוני**
19 **מתפקידיו"**, אך פרשנות המשיב לפיה הסמכת מפקח מס בסמכות הספציפית לפי
20 סעיף 145 לפקודה כוללת בחובה את ההרשאה להוצאת שומות בכלל, ובכללן שומת
21 ניכויים לפי סעיף 167 לפקודה, היא פרשנות סבירה העולה בקנה אחד עם דרישת
22 ההסמכה שבפקודה.
23 27. על פי עדותו של מר בלשאי, המשיב פירש במשך שנים את החקיקה הרלוונטית
24 בפרשנות תכליתית לפיה, מפקח שהוסמך להוציא שומה לפי סעיף 145 לפקודה
25 מוסמך להוציא גם שומה לפי סעיף 167 לפקודה וזאת מכוח הקביעה כי דין שומה
26 לפי סעיף 167 כדין שומה לפי סעיף 145.
27 הגישה הרווחת כיום בפסיקת בית המשפט העליון היא כי על השופט האמון על
28 מלאכת פרשנות החוק להטות אוזן קשבת לפרשנותה של הרשות המנהלית. ככל
29 שפרשנות הרשות היא אפשרית וסבירה ומצויה בתוככי מתחם הסבירות יש לתת
30 לה משקל ולעיתים אף להעדיפה על פני פרשנות אחרת (וראו גם בג"ץ
31 2875/18 **התאחדות תאגידי כוח אדם זר בענף הבניין נ' ממשלת ישראל** פסקאות
32 27-29 לפסק דינה של כב' השופטת י' וילנר (18.06.2019)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראטיב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 בענייננו פרשנות המשיב את סעיפים 1 (הגדרת "פקיד שומה"), 145 ו- 167 לפקודה
2 היא אפשרית וסבירה.
- 3 28. יתרה מזו, למרות שהסמכתו של מר בלום לפי הפרסום ברשומות ולפי תעודת
4 ההרשאה הייתה לעניין סעיפים 145, 150-152, כתב המינוי שלו נוסח בלשון כללית
5 והקנה לו סמכות לשמש עוזר פקיד שומה "לעניין הפקודה", דהיינו, בכללותה,
6 לרבות הסמכות לשום ניכויים.
- 7 29. לפי עדותו של מר בלום, הוא קיבל הכשרה רשמית במסגרת המשיב לערוך שומות
8 ניכויים והוא בעל ניסיון מקצועי בן כ-20 שנים בעריכת שומות אלו (פרוטוקול עמוד
9 44 שורה 4). כן אישר בעדותו כי, כמקובל ברשות המיסים, מפקח יכול שיעבור
10 מתחום השומה לתחום הניכויים ולהיפך.
- 11 עוד למדנו מעדותו של מר עוזי בלשאי כי מפקחי מס, "עוזרי פקיד שומה" בלשון
12 הפקודה, עוברים הכשרה מקצועית הן לעניין קביעת ההכנסה החייבת בשומה, והן
13 לעניין ניכויים, קיזוזים, פטורים וכל סוגי התיקים שמש הכנסה עוסק בהם לרבות,
14 ביקורת בעסק, ספירות מלאי, עריכת ביקורות צולבות, השוואות הון וכיו"ב
15 (פרוטוקול עמוד 22 שורות 18-24, מש/1).
- 16 מעדותו של מר בלשאי עולה כי אין כל הבחנה בין מסלול ההכשרה של מפקחים
17 העוסקים בשומת ניכויים לבין מפקחים העוסקים בשומת הכנסות (עמוד 23 שורה
18 10).
- 19 30. לחילופין, אף אם הייתי מקבלת את טענת המערערת כי נפל פגם בהעדר האצלת
20 סמכות מפורשת לפי סעיף 167 לפקודה, הרי שהדין הישראלי מכיר גם באצילת
21 סמכות "מכללא", בנסיבות המתאימות.
- 22 כך למשל, בית המשפט עשוי להכיר בהאצלת סמכות, אף אם לא הואצלה במפורש,
23 כאשר סגן או עוזר של בעל הסמכות מפעיל את הסמכות לאורך זמן בידיעה ברורה
24 של בעל הסמכות (יצחק זמיר **הסמכות המינהלית** כרך ב 833 (2010)).
- 25 כמו כן, בית המשפט נוטה להכיר בלגיטימיות של האצלה מכללא של "סמכות
26 אנכית" כאשר הנאצל הוא גורם הכפוף לרשות מבחינה היררכית, וזאת להבדיל
27 מגורם חיצוני שאינו כפוף לה (בג"צ 9486/96 **איילון נ' ועדת הרישום על פי חוק**
28 **הפסיכולוגים**, תשל"ז-1977 (9.2.1998)).
- 29 ודוק, אין מדובר בענייננו במקרה בו למשיב לא הייתה הסמכות להוציא שומה לפי
30 סעיף 167 לפקודה. לפקיד השומה, במסגרתו עבד המפקח מר בלום, הייתה הסמכות
31 הכללית לשום לפי פקודת מס הכנסה, **בלא הגבלה כלשהי**. מכאן שאפילו אם נצא
32 מן ההנחה כי היה פגם בהאצלת הסמכות, משום שלא צוין סעיף הסמכות המפורש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראטיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 של המפקח, אין בכך לשנות את ההחלטה או לגרום עוול. אם נוסף לכך את העובדה
2 שלמר בלום היה הידע המקצועי וניסיון רב שנים בהוצאת שומת ניכויים, נגיע
3 למסקנה כי יהיה זה ראוי ונכון להכיר בסמכותו מכללא להוציא שומת ניכויים על
4 פי סעיף 167 לפקודה.
- 5 31. המערערת מסתמכת על פסק הדין בעניין אליצור קרית אתא (ע"מ (מחוזי חיפה)
6 22062-02-16 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה
7 עכו (07.03.2017) (להלן – עניין אליצור קרית אתא)), בטענתה כי לצורך הוצאת
8 שומת היטל העסקת עובדים זרים נדרשת הסמכה ספציפית של מפקח מס הכנסה
9 לפי חוק הבראת הכלכלה (סעיף 20 לסיכומים).
- 10 אולם, בחינת העניין מעלה כי אין הנדון דומה לראיה.
11 32. בעניין אליצור קרית אתא דובר בשומת מס שכר לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-
12 1975 שהוצאה על ידי מפקח שהוסמך להוציא שומה לפי פקודת מס הכנסה ולא לפי
13 חוק מע"מ.
- 14 בית המשפט קבע שם כי כאשר מנהל רשות המסים ביקש להאציל לגורמים הכפופים
15 לו את הסמכות להוציא שומת מס שכר היה עליו לעשות זאת מכוח הסמכות שניתנה
16 לו בחוק מע"מ ולא מכוח סמכותו לפי פקודת מס הכנסה. בית המשפט קבע כי תקנה
17 3 לתקנות מס ערך מוסף (מוסדות כספיים ומלכ"רים), התשל"ו-1976, "לא יצר[ה]
18 משוואה לפיה שומת מס שכר שווה לשומה לפי פקודת מס הכנסה, אלא רק נוצרה
19 משוואה באשר לדרכי הוצאת שומות מס שכר בדומה להוצאת שומות לפי פקודת
20 מס הכנסה".
- 21 33. אולם בענייננו מדובר בהיטל שנקבע לגביו כי יש לראותו "כאילו היה מס שיש
22 לנכותו מההכנסה של העובד הזר" וכי "יראו מעסיק שלא שילם את ההיטל כמי
23 שניכה את המס במקור ולא שילם אותו לפקיד השומה כאמור בסעיף 219". כמו
24 כן, חוק ההבראה קובע בסעיף 44(ב), סעיף ההגדרות, כי "לכל מונח בפרק זה
25 [הכוונה לפרק "היטל על העסקת עובדים זרים" בחוק ההבראה] תהיה המשמעות
26 הנובעת לו בפקודת מס הכנסה, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת", ובסעיף 46 לחוק
27 ההבראה נאמר כי: "מעסיק ישלם לפקיד השומה את ההיטל במועדים שנקבעו
28 לפי הוראות פקודת מס הכנסה לתשלום מס שניכה במקור מאותה הכנסה של
29 העובד הזר".
- 30 הנה כי כן, אין המדובר בענייננו בהשוואה של דרכי הוצאת שומת ההיטל לשומת
31 הכנסה אלא בקביעה מהותית כי יש לראות את ההיטל כאילו היה מס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

34. זאת ועוד, בעוד שבעניין **אליצור קרית אתא** לא הייתה מחלוקת כי למנהל רשות המיסים הייתה הסמכות להוציא שומת מס שכו, והפגם היה באי האצלת הסמכות למפקח לפי חוק מע"מ, לא ברור בעניינו מי הוא זה שרשאי, לשיטת המערערת, להוציא "שומת היטל העסקת עובדים זרים" ולהסמך מפקחים לעשות כן.
- מלשון סעיפים 44 ו-46-47 לחוק ההבראה עולה כי הסמכות לקביעת היטל העסקת עובדים זרים קשורה בטבורה לסמכות להוציא שומה על פי פקודת מס הכנסה.
- מכאן שהגורם המוסמך להוציא את שומת ההיטל הוא פקיד השומה המוסמך בתורו להסמך מפקחים להוציא שומות היטל וזאת מכוח ההסמכה שבסעיפים 145 ו-150-152 לפקודת מס הכנסה.
35. זאת ועוד, אף אם היה ממש בטענת המערערת על העדר הסמכות, לא היה בכך לגרום, בנסיבות העניין, לבטלות השומה (ראו לצורך השוואה גם את התוצאה בעניין **אליצור קרית אתא**, פסקאות 57-58, 64-70).
- כלל יסודי במשפט המנהלי קובע שלא כל פגם במעשה המנהלי, אף אם הפגם הוא של חוסר סמכות, מביא לבטלות המעשה כולו (עניין **אליצור קרית אתא** פסקאות 57-58).
- דוקטרינת הבטלות היחסית מעניקה לבית המשפט גמישות בבואו לקבוע מה התוצאה המתחייבת מקיומו של פגם מסוים במעשה המנהלי (ע"א 3178/12 **יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה** (17.11.2014)).
- בנסיבות עניינו, יישום תורת הבטלות היחסית מביא לתוצאה של קיום השומה ולא לבטלותה:
- ראשית**, אי פרסום ברשומות של מקור הסמכות הספציפית הוא פגם טכני בעיקרו. כאמור, לא מדובר במצב בו הרשות המנהלית אצלה את סמכותה מקום שהיה אסור לה לעשות זאת. אין מחלוקת כי מר בלום כפוף לרשות, כי הוכשר על ידה וכי הוא בעל הידע והניסיון המקצועי לערוך שומת ניכויים.
- שנית**, המערערת העלתה את הטענה על העדר סמכות בשלב מאוחר של ההליך, לאחר הגשת נימוקי הערעור מטעמה ולאחר שהחל הדיון בערעור. להעלאת הטענה בשלב זה יש השלכה ברורה על אפשרות תיקון הפגם שבהסמכה ועל יכולתו של המשיב להוציא שומה חדשה בגדרי המועדים הקבועים בפקודה. מכאן, ששיהוי המערערת פגע באינטרס הציבורי בהוצאת שומת מס אמת (פרוטוקול עמוד 46 שורות 20-21). שיקול זה מחזק את המסקנה כי אין להורות על ביטול השומה.
- בנסיבות אלה, אף אם נפל פגם בהסמכתו של המפקח, ואינני אומרת שכך, אין בכך כדי להביא לבטלות שומת ההיטל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 36. לאור כל האמור לעיל, דין טענת המערערת בדבר העדר סמכות להידחות.
- 2 ג. הלכת סעד ויישומה בנסיבות העניין
- 3 1.1. ההכרעה בעניין שלמה סעד
- 4 37. בעניין סעד נדונו בפני בית המשפט העליון כ-10 ערעורים שעניינם היטל העסקת
- 5 עובדים זרים בגין עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה שמחזיקים ברישיונות שהיה
- 6 זמניים מכוח סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל ("רישיון זמני לשיבת ביקור למי
- 7 שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל
- 8 או הרחקתו ממנה").
- 9 בית המשפט העליון דחה את הערעורים ושתי עתירות לקיום דיון נוסף נדחו אף הן
- 10 (ראו, דנ"א 8496/17 ישרוטל בע"מ נ' פקיד שומה אילת (31.05.2018)).
- 11 38. בית המשפט העליון קבע בעניין סעד כי החובה המוטלת על מי שמעסיק עובדים
- 12 יוצאי סודאן ואריתריאה לשלם היטל העסקת עובדים זרים, בדומה לחובה המוטלת
- 13 על מי שמעסיק עובדים זרים חוקיים, מתחייבת מלשונן ותכליתו, הן הסובייקטיבית
- 14 והן האובייקטיבית, של חוק הבראת הכלכלה.
- 15 39. בית המשפט מצא שאין מקום להבחין בין מעסיק של עובד זר על פי היתר למעסיק
- 16 של עובדים יוצאי אריתריאה וסודאן המחזיקים ברישיונות שהייה זמניים בישראל.
- 17 כשם שמעסיק הפועל באורח חוקי נדרש לשלם היטל, כך ראוי ונכון, ואף מקל
- 18 וחומר, לחייב בהיטל את מי שמעסיק עובדים בלא היתר. כל תוצאה אחרת תחטא
- 19 לעיקרון לפיו אל ייצא חוטא נשכר.
- 20 40. המערערת ביקשה לאבחן את עניינה מההלכה שנפסקה בבית המשפט העליון בעניין
- 21 סעד וזאת לאור "השוני בנסיבות המשפטיות והחברתיות הנוגעות למעמדם של מי
- 22 שהגיעו לישראל לא כמבקשי עבודה, אלא כפליטים הנסים מארצות מוכות אלימות
- 23 מלחמות ורעב" (ראו דברי פתיחה בסיכומי המערערת).
- 24 41. בסיכומים שהגישה המערערת הועלו טענות רבות הזהות ביסודן לטענות שהועלו
- 25 על ידי קבוצת המערערים בעניין סעד ונדחו שם מפורשות על ידי בית המשפט
- 26 העליון, לרבות במסגרת הדיון הנוסף. טענות אלו וודאי שאין מותב זה רשאי לקבל
- 27 לאור כלל התקדים המחייב. לגבי טענות נוספות שהעלתה המערערת, לא מצאתי
- 28 כי יש בהן לשנות מההלכה הפסוקה, כפי שיובהר להלן.
- 29 2.2. התייחסות פרטנית לטענות המערערת
- 30 ג.2.א. הטענה כי יש לראות את יוצאי אריתריאה וסודאן, שהם "מנועי הרחקה",
- 31 כתושבי ישראל הפטורים מהיטל העסקת עובדים זרים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

42. המערערת מבקשת להבחין בין עובדים שארצות מוצאם הם אריתריאה וסודאן לבין
עובדים זרים אחרים. לטענתה, לעובדים שהועסקו על ידי יש מעמד מיוחד של
"מנועי הרחקה" ולכן אין לראותם כמוחרגים מגדר תושבי ישראל (סעיפים 29-34,
46-50, 64-67, 121-128 ועוד).
43. על סוגיית כניסתם של עובדים זרים לישראל לצורכי תעסוקה חולשים חוק עובדים
זרים, התשנ"א-1991 (להלן – **חוק עובדים זרים**) וחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-
1952 (להלן – **חוק הכניסה לישראל**).
44. "עובד זר" מוגדר בחוק עובדים זרים כ"עובד שאינו אזרח ישראל או תושב בה".
אזכיר כי בערעור זה 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"**.
45. ישראל נוקטת במדיניות של אי הרחקה זמנית לגבי מסתננים ממדינות מסוימות,
זאת מכוח עקרון "אי ההחזרה" (Non Refoulement), המעוגן בסעיף 33 לאמנת
הבינלאומית בדבר מעמדם של פליטים משנת 1951, לפיו אין להרחיק אדם למקום
שבו נשקפת סכנה לחייו או לחירותו. המדינה מכירה במסתננים מאריתריאה
כזכאים להגנה קבוצתית זמנית ונמנעת מהחזרתם למדינתם על בסיס זה. לגבי נתיני
"הרפובליקה של סודאן", ניתנים אישורי שהייה זמנית מהטעם שאין יחסים
דיפלומטיים בין המדינות.
- מדיניות אי ההרחקה הזמנית מיושמת גם לגבי מסתננים שהגישו בקשת מקלט
וטרם הסתיים הטיפול בבקשתם (להרחבה ראו, בג"ץ 8425/13 **איתן מדיניות הגירה
ישראלית ואח' נ' ממשלת ישראל**, עמודים 25-27 (22.9.2014); בג"ץ 7146/12 **נג'ט
סרג' אדם ואח' נ' הכנסת**, פסקאות 8-11 לפסק הדין של כב' השופט פוגלמן
(16.9.2013); להרחבה נוספת ראו עניין **מעונות יניב בע"מ ועניין ביחד-עטרת אבות**,
לעיל סעיף 8).
46. שאלת תחולה ההיטל על העסקת יוצאי אריתריאה וסודאן כבר נדונה והוכרעה
בעניין **סעד**.
- באותו עניין, טענו המערערים טענות הזהות ביסודן לטענות אותן מעלה המערערת
כאן.
- בין היתר, נטען שם כי שגה פקיד השומה כאשר חייב בתשלום היטל את העסקתם
של מי שהם בגדר מבקשי מקלט הנהנים מהגנה קולקטיבית זמנית כפועל יוצא
ממדיניות אי הרחקתם למדינות מוצאם. כן הלינו המערערים שם על התמהמהות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראטיב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 המדינה בבחינתן של בקשות המקלט שהוגשו מטעמים (ראו, עניין סעד, פסקה כ
2 לפסק דינו של כב' השופט רובינשטיין).
3 טענה זו לא התקבלה על ידי בית המשפט העליון.
4 למרות שבית המשפט העליון היה מודע לסטטוס הייחודי של יוצאי אריתריאה
5 וסודאן, כמנועי הרחקה, ואף התייחס בהרחבה ל"עמימות המצבית" בעניינם (ראו
6 עניין סעד פסקאות ל"ג, מ"א ו-מ"ג לפסק דינו של כב' השופט רובינשטיין), נקבע כי
7 אין מקום לפטור את מעסיקיהם של עובדים אלו מתשלום היטל העסקת עובדים
8 זרים.
9 בית המשפט העליון ניתח את לשון חוק הבראת הכלכלה ואת תכליתו,
10 הסובייקטיבית והאובייקטיבית, והגיע למסקנה כי חיוב העסקתם של עובדים זרים
11 נתיני אריתריאה וסודאן בהיטל עולה בקנה אחד עם לשון חוק ההבראה ועם תכליתו
12 הסובייקטיבית והאובייקטיבית.
13 העובדה שבית המשפט ציין כי הכרעתו התקבלה שלא "בלי התלבטות", אין בה
14 ללמד שאין מדובר בהכרעה שלמה ומלאה.
15 47. בפסקת בית המשפט המחוזי בעניין רצון, שאושרה על ידי בית המשפט העליון,
16 נקבע כי תחולתו של ההיטל נפרסת על העסקתו של כל עובד אשר אינו בגדר "תושב
17 ישראלי", אלא אם הוחרג באופן ספציפי (ראו, ע"מ (מחוזי מרכז) 37101-10-11 רצון
18 נ' מס הכנסה - פקיד שומה (17.09.2014), שאומץ על ידי בית המשפט העליון ב-
19 ע"א 7553/14 רצון עמוס ואח' נ' מס הכנסה פקיד שומה (6.7.2015)).
20 48. צודקת המערערת בטענתה כי, המנגנונים השונים הקבועים בחוק עובדים זרים
21 אינם רלוונטיים בחלקם למסתננים או ל"מנועי הרחקה" (סעיפים 64-67
22 לסיכומים). אולם אין בכך להצדיק מתן תמריץ פיסקאלי בדמות פטור מהיטל
23 העסקת עובדים זרים. אדרבא, יש לנקוט משנה זהירות במתן העדפה להעסקת
24 מסתננים, על פני עובדים זרים אחרים, באופן שעשוי לשחרר את מעסיקיהם
25 מהחובות המוטלות על מעסיקיהם של עובדים זרים על פי החוק.
26 49. ודוק, הלכת סעד לא יצאה מן ההנחה כי אין שוני בין יוצאי אריתריאה וסודאן לבין
27 עובדים זרים אחרים.
28 הלכת סעד עניינה בקביעה כי אין מקום להבחין בין מעסיקיהם של עובדים זרים
29 לבין מעסיקיהם של יוצאי אריתריאה וסודאן בכל הנוגע לתשלום היטל העסקת
30 עובדים זרים, בהינתן כי ההיטל מוטל על המעסיק ולא על העובד (ראו סעיף 45(ב)
31 לחוק ההבראה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראטיב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

50. לאור כל האמור לעיל, אין לקבל את הטענה כי יש להבחין בין יוצאי אריתריאה
2 וסודאן, שהם "מנועי ההרחקה", לעובדים זרים אחרים באופן המאפשר לראות
3 בהם "תושבי ישראל" הפטורים מהיטל העסקת עובדים זרים.

ג.2.ב. טענת המערערת על שינוי הנסיבות מאז הלכת סעד

51. המערערת טוענת כי מאז הלכת סעד חל שינוי נסיבות מהותי שיש בו לשנות את
6 נקודת האיזון שבבסיס ההלכה ולהוביל למסקנה שונה. שינוי נסיבות זה נעוץ
7 לשיטתה ב"קריסת הסדר גירוש המסתננים למדינה שלישית".

8 המערערת מפנה בהקשר זה לבג"ץ 679/18 **סיגל קוק אביבי ו-118 אח' נ' ראש**
9 **הממשלה ושר החוץ ו-בג"ץ 733/18 אביגדור פלדמן נ' מדינת ישראל**, שם דן בית
10 המשפט העליון בכוונת המדינה לבצע הרחקה בפועל של המסתננים למדינות
11 שלישיות לפי "נוהל הרחקה למדינות השלישיות" או לפי "נוהל הרחקה למדינות
12 השלישיות ממרכז השהייה חולות".

13 העתירות האמורות נמחקו על רקע שינוי מדיניות הממשלה ואי הגעה למסגרת
14 הסכמית עם מדינה שלישית לביצוע מתווה ההרחקה (ראו החלטה מתאריך
15 10.4.2018).

16 המערערת טוענת כי הלכת סעד ניתנה על רקע הצהרת המדינה כי יש בידה תכניות
17 לגירוש המסתננים ועל כן נקבע כי ההיטל משתלב במאמץ המדינה להביא לגירושם
18 של עובדים אלה. משקדם הסדר הגירוש שוב לא ניתן לייחס בדיעבד להיטל כוונה
19 להשתלב במאמץ זה.

52. אין בידי לקבל טענה זו של המערערת.

53. עצם "קריסת הסדר הגירוש למדינה שלישית" אינו רלוונטי כלל ועיקר לעצם החיוב
22 בהיטל ואין בו לשנות את העובדה שעל פי דין יש לחייב את המערערת בתשלום
23 ההיטל.

24 טענת המערערת, לפיה בית המשפט קבע את ההלכה בעניין סעד על רקע תכניות
25 גירוש כאלה ואחרות של העובדים המסתננים, אין לה שום ביטוי בפסק הדין והיא
26 אינה מתיישבת עם הנימוקים שפורטו בו.

54. בעניין סעד התייחס בית המשפט להיטל כחלק ממערך חקיקתי שנועד להתמודד עם
28 תופעת ההסתננות, בצד אמצעים פיסקליים אחרים כגון פיקדון שכר העובד
29 והאיסור בדבר הוצאת רכושו מישראל (כב' השופט רובינשטיין, פסקה מ"ו).
30 כב' השופט שהם בעניין סעד הביע את החשש כי תוצאת גביית היטל העסקת עובדים
31 זרים, לצד חיוב המעסיק בהפקדת אחוז משכר העובד כפיקדון, תהא דחיקת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראטיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 רגליהם של יוצאי אריתריאה וסודאן משוק העבודה בישראל, על רקע הכוונה
2 המוצהרת להביא ליציאתם מהארץ במועד מוקדם ככל האפשר.
3 אולם על אף חשש זה, כב' השופט שוהם הצטרף למסקנה "כי אין להבחין, בהקשר
4 זה, בין מעסיק של עובד זר על פי היתר, לבין מעסיק של עובדים יוצאי אריתריאה
5 וסודן, המחזיקים ברישיונות שהייה זמניים... היטל זה מטרתו להביא, בסופו של
6 יום, לייקור עלות ההעסקה של העובדים הזרים, על מנת לעודד העסקה של
7 עובדים, תושבי ואזרחי מדינת ישראל. המדובר במטרה לגיטימית, ונראה כי אין
8 בסיס להתערב בה".

9 (יצוין במאמר מוסגר כי בבית המשפט העליון מתנהל הליך בנוגע לרכיב הפרשת
10 העובד בגובה 20% משכרו המעוגן בסעיף 1א1 לחוק עובדים זרים, וכן סעיף 1א4
11 לחוק עובדים זרים המעגן את חובת הניכוי המנהלי (בג"ץ 2293/17 אסתר צגיי
12 גרסגהר נ' כנסת)).

13 55. עינינו הרואות, כי אין דבר וחצי דבר הקושר בין סוגיית הגירוש הצפוי של המסתננים
14 או אפשרות הסדרת מעמדם בישראל לבין גביית ההיטל ממעסיקיהם.
15 העובדה כי פתרון מסוים לבעיה רוחבית, הנוגעת להגירה בלתי חוקית, לא צלח או
16 "קרס", אין בה כדי לשנות מחיובי מעסיקי המסתננים בתשלום היטל העסקת
17 עובדים זרים הקבוע בדין.
18 מכאן, שאין ב"קריסת הסדר הגירוש למדינה שלישית" כדי לשנות ממסקנת בית
19 המשפט בעניין סעד.

ג.2.ג. טענת המערערת על תכלית חוק ההבראה בראי החלטת ממשלה מס' 2068

20 56. המערערת טוענת כי, ההתייחסות בעניין סעד להחלטת ממשלה מס' 2068 מתאריך
21 7.10.2014, הדנה בהעלאת גובה שיעור ההיטל, כאמצעי לטיפול בתופעת ההסתננות,
22 מלמדת על התכלית "האמיתית" שביסוד הטלת ההיטל. תכלית זו אינה ייקור
23 העסקת העובד הזר, כך שיועדף העובד הישראלי על פניו, אלא "תכנית משולבת
24 ומתואמת לטיפול בתופעת ההסתננות הבלתי חוקית" (כנוסח הכותרת להחלטת
25 הממשלה). לטענת המערערת, הממשלה הפכה את ההיטל ל"מקל חובלים" נגד
26 העובדים המסתננים וחידדה אותו, לא כדי להבריא את המשק, אלא כדי להשתמש
27 בו לתכלית שונה וזרה לו שהיא גירוש העובדים המסתננים מישראל. בכך נעשה
28 שימוש פסול בהיטל העומד אף בניגוד לדברי ההסבר של חוק הבראת המשק.
29 57. חוששני כי אין בידי לקבל את הטענה.

30 58. החלטת ממשלה מס' 2068 קושרת בין "הטיפול בתופעת ההסתננות" – כלשון
31 כותרתה – לבין "הגדלת אפשרויות התעסוקה של ישראלים", ומבקשת לתקן את
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 חוק ההבראה באופן ששיעור היטל העסקת המסתננים יעמוד על 10% מעל ההיטל
2 הענפי הקבוע לעובד זר חוקי באותו ענף.
3 יוער כי תיקון זה לא יצא לפועל בסופו של יום, כך שנכון לעת הזו, החקיקה אינה
4 קובעת שיעור היטל גבוה יותר לעובדים מסתננים לעומת עובדים זרים חוקיים.
5 59. אין בעובדה שבית המשפט מצא כי היטל העסקת עובדים זרים משתלב במערך
6 החקיקתי הכולל ובמדיניות הממשלה בנוגע לטיפול בתופעת ההסתננות, הכולל גם
7 אמצעים פיסקליים נוספים כגון פיקדון שכר העובד והאיסור על הוצאת רכשו
8 מישראל, כדי לשנות את תכליתו העיקרית של ההיטל – עידוד העסקת עובדים
9 ישראלים.
10 60. מתאימים לכאן דברי כב' הנשיאה א' חיות בדיון הנוסף בעניין **ישרוטל**:
11 **"ההתייחסות בפסק הדין להחלטת הממשלה הובאה כחיזוק בלבד למסקנה ולפיה**
12 **לא ניתן היה לייחס למחוקק כוונה מכללא להחרגת מעסיקים של עובדים**
13 **מסתננים מחובת תשלום ההיטל"** (הדיון הנוסף, פסקה 8).
14 61. בהלכת **סעד** נאמר כי תכלית הטלת היטל העסקת עובדים זרים היא **"הקטנת סך**
15 **העובדים הזרים (בלא הבחנה מפורשת בין עובד אחד למשנהו) המועסקים**
16 **במקומם של עובדים ישראליים"** (כב' השופט רובינשטיין, פסקה מ"ו); נקבע כי
17 **"היטל זה מטרתו להביא, בסופו של יום, לייקור עלות ההעסקה של העובדים**
18 **הזרים, על מנת לעודד העסקה של עובדים תושבי ואזרחי מדינת ישראל"** (כב'
19 השופט שהם, פסקה 1).
20 לאור תכלית זו נקבע כי יש לפרש את חוק ההבראה באופן שהעסקת עובדים
21 מסתננים יוצאי סודאן ואריתריאה חייבת בתשלום ההיטל, בדומה להעסקתם של
22 עובדים זרים שנכנסו כחוק לישראל.
23 62. ממילא, החלטה מס' 2068 אינה רלוונטית לשנות המס שבמחלוקת, וככל
24 שהמערערת מבקשת לתקוף את חוקיותה לגופה, אין זה ההליך המתאים לכך.
25 **ג.2.ד. טענת המערערת כי ההיטל אינו מגשים בפועל את תכלית חוק ההבראה**
26 63. המערערת טוענת כי, ככל שתכלית הטלת ההיטל נועדה לצמצם את העסקת
27 העובדים הזרים בישראל על ידי ייקור העסקתם, המציאות מלמדת כי תכלית זו
28 אינה מתקיימת שכן סוגי העבודות בהן מועסקים העובדים המסתננים אינם
29 קורצים לעובדים ישראלים. מכאן שאין קשר בין ההיטל ובין מטרתו המקורית,
30 פתיחת מקומות עבודה לישראלים.
31 64. טענה זו אין לקבל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

65. גם אם אין "תור של ישראלים המשתרך לפני המסעדה וממתין לרגע שהמעביד
יפטר את הפליט כי עלות העסקתו בעקבות ההיטל מוגזמות ולא מוצדקות" (סעיף
73 לסיכומי המערערת), אין בכך לעקר את המטרה שעמדה מראש ביסוד הטלת
ההיטל, שהיא ייקור עלות ההעסקה של העובדים הזרים על מנת לעודד את
העסקתם של עובדים תושבי ואזרחי מדינת ישראל.
66. מילים אחרות, גם אם עובדי המערערת אינם "תופסים" מקומות עבודה של
ישראלים, ויודגש כי טענה זו כלל לא הוכחה על ידי המערערת, אין בכך לעקר מתוכן
את תכלית ההיטל שהייתה ונותרה לעודד העסקה של עובדים תושבי ישראל.
67. תכליתו של חוק הבראת הכלכלה הייתה לייקר את העסקתם של עובדים זרים
בישראל ובדרך זו לצמצם את העסקתם ולעודד העסקה של עובדים ישראלים.
הדבר נכון בפרט בעבודות המתאפיינות בשכר נמוך, שם קיימת סכנה ממשית כי
העובדים הזרים ידחקו את רגלי העובדים הישראלים. הטלת ההיטל על מעסיקים
כדוגמת המערערת, משתלבת עם תכלית זו ועם מדיניות הממשלה שלא להקל על
העסקת עובדים זרים בישראל, ובכללם על העובדים המסתננים.
68. זאת ועוד, כבר נקבע בעניין סעד כי הפגיעה במעסיקים בהקשר זה היא "פגיעה
הולמת שאף משרתת היטב את תכליתו – קרי, השתת העלויות החיצוניות הכרוכות
בהעסקתם של עובדים זרים על הנהנה מפעולה זו" (כב' השופט רובינשטיין, פסקה
מ"ט ועניין ישרוטל פסקה 8).
69. בהקשר זה יצוין כי, טענת המערערת לפיה אין אפשרות מעשית להעסיק ישראלים
בתחומי העבודה של העובדים המסתננים, אינה עולה בקנה אחד עם טענתה האחרת
לפיה הטלת ההיטל צפויה להרע את מצבם הכלכלי של העובדים המסתננים ולדחוק
את רגליהם משוק התעסוקה (סעיף 106 לסיכומים). אם יש ממש בטענת המערערת,
כי העובדים המסתננים לא תופסים מקומות עבודה של ישראלים, כי אז אין מקום
לחששה כי נשקפת סכנה למקומות העבודה של עובדים אלה בישראל כתוצאה
מהטלת ההיטל.
- מה גם, שחוק הבראת הכלכלה קובע איסור על ניכוי ההיטל מהכנסת העובד הזר
(ראו סעיף 45(ב) לחוק ההבראה) וחזקה על המעסיק שיפעל על פי הוראות הדין.
70. השאלה, אם מן הראוי לבטל את היטל העסקת העובדים הזרים על בסיס הטענה
(שלא הוכחה) כי הטלתו אינה מקיימת את תכליתו, אינה שאלה שיש להניח לפתחו
של בית המשפט אלא לפתחו של המחוקק הקובע את מדיניות המיסוי. קל וחומר
שכך, שעה שלא הונחה תשתית מתאימה ואין בידי בית המשפט הכלים המתאימים
להתמודד עם טענה מסוג זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראטיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ג.2.ה. טענת המערערת לגבי חוקיות חוק ההבראה

71. המערערת טוענת כי לאחרונה, בבג"צ 10042/16 צחי קוונטינסקי נ' כנסת ישראל (6.08.2017) (להלן – עניין קוונטינסקי), חרג בית המשפט העליון ממסורת פסיקתית רבת שנים (בג"צ 4885/03 מגדלי העופות), לפיה נמנע מלהתערב בהליך החקיקה, והורה על ביטול הוראת חוק מטעמים הכרוכים בהליך חקיקה חפוז ומשלא ניתנה לחברי הכנסת האפשרות להתעמק בה כראוי (בעניין מיסוי דירה שלישית).

לטענת המערערת, ייתכן ולאור ההלכה בעניין קוונטינסקי היה מקום לבטל את חוק הבראת הכלכלה במסגרת בג"צ מגדלי העופות. המערערת מבקשת להסיק מכך, כי ההסתמכות על כוונת המחוקק העומדת במרכזה של הלכת סעד, היא "בעייתית ביותר".

72. אין בידי לקבל טענה זו.

73. בעניין קוונטינסקי קבע כב' השופט נ' סולברג מבחן מכווין לפיו, לא די שהליך החקיקה יאפשר לחברי הכנסת לדעת על מה הם מצביעים, אלא נדרש שההליך החקיקה יאפשר לחברי הכנסת לגבש עמדה לגבי הצעת החוק שבנדון (שם, פסקה 59).

74. חוק הבראת הכלכלה דומה לחוק ההסדרים והוא מתאפיין בכך שהוא מורכב ממכלול של נושאים המשמשים "אמצעי סל" לבצוע חקיקה ותיקוני חקיקה בתחומים רבים ומגוונים. על אף הבעייתיות הגלומה במנגנון חקיקה מקוצר, לא די בשימוש בפרקטיקה זו כדי להביא לפסילתו של חוק. הביקורת השיפוטית על הליך החקיקה צריך שתהיה מהותית ועליה להתמקד בבחינת הדברים לגופם. ברם, המערערת לא העלתה כל טענה לגופם של דברים לעניין הליך חקיקתו של חוק הבראת הכלכלה ודי בכך כדי לדחות את טענתה כי חברי הכנסת לא ידעו את תוכן החוק עליו הם מצביעים.

75. זאת ועוד, בתורו אחר תכליתו הסובייקטיבית של חוק ההבראה, בית המשפט העליון התחקה אחר המטרה, הערכים, המדיניות והאינטרסים שחברי הרשות המחוקקת ביקשו, מבחינה סובייקטיבית, להגשים. במהלך זה בית המשפט קבע כי אוכלוסיית יוצאי אריתריאה וסודאן, אשר החלו להגיע לישראל באופן בלתי חוקי משנת 2007, אמנם לא עמדה מעיקרא לנגד עיניו של המחוקק בקבעו את ההיטל. ואולם, משתוקן חוק הבראת הכלכלה בשנים הבאות, ואף הוגדל במסגרת זו שיעורו של ההיטל, נקבע שלא ניתן ליחס למחוקק כוונה להחרגת מעסיקיהם של עובדים יוצאי אריתריאה וסודאן מחובת תשלום ההיטל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראטיב בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

76. זאת ועוד, המערערת התעלמה בטיעוניה מהאישור החוזר ונשנה של המחוקק לחוק הבראת הכלכלה.

לא ניתן לומר כי "פג תוקפו" של חוק ההבראה מקום בו המחוקק שב ואישר את החוק בקובעו שיעורי היטל שונים.

בנסיבות אלו, כוונת המחוקק עשויה להיות מוסקת מהאישור החוזר והמאוחר של החוק. אין מחלוקת כי בשנת 2009, כאשר המחוקק העלה את שיעור ההיטל, תופעת המסתננים מארצות אריתריאה וסודאן כבר הייתה מוכרת, ולכן לא ניתן לומר כי אוכלוסייה זו לא עמדה לנגד עיני הרשות המחוקקת בשעת תיקון החוק (ראו, הצעות חוק הממשלה 436, התשס"ו 16.6.2009, ס"ח מספר 2203 מתאריך 23.7.2009).

77. עוד יצוין כי סעיף 45 לחוק ההבראה, מכוחו חלה חובת תשלום ההיטל, הותקף בתקיפה ישירה בבג"צ בעניין בג"צ 2587/04 יצחק בוכריס ואח' נ' פקיד שומה חדרה (23.6.2005), ולא נמצא כי הוא עומד בסתירה לעקרונות הדין הבינלאומי.

78. המערערת טוענת כי "חוק הבראת המשק הוא למעשה בר מינן, המחובר בזכות המחוקק למכונת הנשמה, אך מוחו מת מזמן" (סעיף 120 לסיכומים).

עם כל ההבנה לתחושה הקשה של המערערת, ההיטל נקבע בחוק והמחלוקת בעניין תחולתו על עובדים מסתננים הוכרעה על ידי בית המשפט העליון בעניין סעד. כל שופט בישראל חייב לנהוג על פי ההלכה שנפסקה בבית המשפט העליון וביטול ההלכה יכול להיעשות רק על ידי בית המשפט העליון עצמו. לא מצאתי כי יש בטענותיה של המערערת בערעור כדי לאבחן את עניינה מגדרי ההלכה שנקבעה בעניין סעד ובכל הנוגע לשינויים שמבקשת המערערת להכניס בחקיקה, הרי שבית המשפט אינו הכתובת המתאימה לכך (ראו למשל, פרוטוקול מספר 1133 משיבת ועדת הכספים של הכנסת העשרים, 15.10.2018).

ג.2. טענת המערערת כי העובדים המסתננים הם "פליטים" הראויים להגנה של

הדין הבינלאומי

79. כחוט השני בסיכומי המערערת עוברת טענתה כי יש להתייחס לעובדים המסתננים כ"פליטים" ("פליטי אריתריאה וסודן" כלשון המערערת בסיכומיה), הראויים להגנה מכוח עקרונות המשפט הבינלאומי ואמנת הפליטים האוסרים על הפליה לרעה של פליטים בתחומי המס.

80. דא עקא, שהמערערת לא הוכיחה כי העובדים שהעסיקה בשנות המס הרלוונטיות הם "פליטים". המערערת אף לא הביאה ראשית ראיה לכך שמדובר ב"מבקשי מקלט".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 בכל הכבוד, המערערת אינה יכולה לצאת מתוך ההנחה שכל מי שנכנס לישראל
2 מסודאן או מאריתריאה הוא "פליט" או "מבקש מקלט".
3 81. מעבר לכך, בעניין סעד נקבע כי אין לראות במדיניות אי ההרחקה שבה נוקטת
4 המדינה ביחס לעובדים המסתננים משום קביעה פוזיטיבית בדבר זכאותם למעמד
5 של פליטים דה-פקטו.

ד. סוף דבר

7 הערעור נדחה.
8 המערערת לא השכילה להוכיח כי בפסיקת בית המשפט העליון בעניין סעד נותרו שאלות
9 פתוחות, אשר בהינתן תשתית ראייתית מתאימה, מאפשרות בחינה מחודשת של הטלת
10 היטל העסקת עובדים זרים על עובדים מסתננים.

לעניין הוצאות המשפט:

12 בפני המערערת עמדה משוכה גבוהה בעקבות ההלכה בעניין סעד והדברים הובהרו והודגשו
13 בפניה במהלך הדיונים בערעור.
14 רבות מהטענות שטענה המערערת כבר הוכרעו בעניין סעד ובדיון הנוסף בעניין ישרוטל ואף
15 במסגרת פסקי הדין שניתנו לאחר הלכת סעד (ראו לעיל סעיפים 7-8). לכן לא היה כל מקום
16 להעלותן מחדש בערעור זה.
17 להתנהלות דיונית זו של המערערת יש לתת ביטוי בפסיקת הוצאות המשפט בהליך.
18 משנדחתה גם טענת המערערת על העדר סמכות המפקח להוציא את השומה, שנטענה
19 במסגרת בקשתה לתיקון נימוקי הערעור, יש להעמיד את סכום ההוצאות בו תחויב על סך
20 של 45,000 ש"ח.

28 ניתן היום, כ"ג תשרי תש"פ, 22 אוקטובר 2019, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אוקטובר 2019

ע"מ 8420-09-16 אר.טו.אם קורפוראשיין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

יarden סרוסי, שופטת

1
2
3
4
5
6
7