



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערות

1. דקל עובדים זרים בע"מ
2. לו-באן משאבים בע"מ
3. צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד שמעון כהן ושירה פרלא
4. עמלים משאבי אנוש בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד דורון לוי ואיתן לדר

נגד

משיב

פקיד שומה גוש דן
פקיד שומה גוש דן
פקיד שומה חולון
פקיד שומה תל אביב 5
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6

פתח דבר

7

1. עניינם של הערעורים המאוחדים שבכותרת בטענת המערערות, כי דין חיובן בהיטל

8

העסקת עובדים זרים לפי סעיף 45(א) לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני

9

חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004),

10

התשס"ג-2003 (להלן: "חוק ההבראה", "ההיטל") – להתבטל, מהטעם שחיוב זה

11

סותר את סעיפי אי ההפליה שבאמנות למניעת מיסי כפל עליהן חתומה מדינת

12

ישראל.

13

2. המערערות פועלות בתחום הבנייה ועונות להגדרת קבלן כוח אדם להעסקת עובדים

14

זרים בענף הבניין כהגדרתו בחוק העסקת עובדים על ידי קבלני כוח אדם, התשנ"ו-

15

1996.

16

אין מחלוקת כי עובדי המערערות עונים להגדרת "עובד זר" לפי חוק עובדים זרים,

17

התשנ"א-1991 ("עובד זר" – עובד שאינו אזרח ישראלי או תושב בה"). מקום

18

מושבים הקבוע הוא בסין, מולדובה, רומניה ובולגריה (להלן: "מדינות המוצא").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

3. בין מדינות המוצא ובין מדינת ישראל נחתמו אמנות למניעת מיסי כפל ובהן סעיף
אי הפליה המופיע כסעיף 24 באמנת המודל של ארגון ה-OECD וכסעיף 25 באמנות
המס הרלוונטיות למדינות המוצא.
4. המערערות טוענות כי בחינה מהותית וכלכלית של ההיטל מלמדת, כי על אף
שהמחוקק אסר על המעסיק לגלגל את ההיטל לפתחו של העובד הזר (לפי סעיף 45(ב)
לחוק ההבראה), ועל אף שהחבות המשפטית לתשלום ההיטל מוטלת על המעביד,
כוחות השוק יגרמו להשתתף ההיטל על העובד הזר באמצעות הפחתת משכורתו
"ברוטו" וכתוצאה מכך לפגיעה בשכרו "נטו".
- המערערות תמכו את טענתן זו בחוות דעת כלכלית של פרופ' עומר מואב. לפי חוות
הדעת, בשוק חופשי שלא מתקיימות בו נקודות קיצון, כגון תשלום שכר מינימום
לעובד (שאינו חולק שאינו מתקיים בענייננו), כוחות השוק יגלגלו בהכרח, לפחות
חלק מההיטל, על העובד הזר באמצעות הפחתת שכרו ברוטו.
5. לטענת המערערות, התוצאה של גלגול ההיטל על העובד הזר מהווה הפליה פסולה
לפי הוראות אמנות המס.
- בהינתן העליונות הנורמטיבית של אמנת המס על החקיקה הפנימית, בהתאם
להוראת סעיף 196 לפקודת מס הכנסה, דינו של ההיטל להתבטל.
6. עוד טוענות המערערות כי הטלת ההיטל על שכר העובדים הזרים עולה כדי הפלייתו
של המעסיק לפי הוראת אמנת המס.
- לטענתן, הטלת ההיטל על משכורות העובדים הזרים שקולה, מבחינה כלכלית, לאי
התרת חלק מהוצאות המשכורת בחישוב הכנסתו החייבת של המעסיק, וזאת בניגוד
להוראות האמנות הדורשות, כי לא יהיה הבדל באופן התרת הוצאות משכורת
לצורכי מס בין מעסיק של עובד זר לבין מעסיק של עובד מקומי.
7. המערערות העלו טענה נוספת, במסגרת הליך הוכחות משלים, לפיה הן הופלו לרעה
בהשוואה לתאגידי אחרים עימם חתם המשיב על הסכמי פשרה לביטול מחצית
מקרן חוב ההיטל, וזאת בנסיבות זהות.
- המערערות מבקשות כי המשיב יחיל עליהן את אותם הסכמי פשרה.
- פסק הדין בעניין בוכריס**
8. בשנת 2004 הוגשה עתירה לבית המשפט העליון, בשבתו כבג"צ, במסגרתה התבקש
סעד של ביטול ההיטל (בג"צ 2587/04 בוכריס נ' פקיד שומה חדרה (23.6.2005)),
(להלן: "עניין בוכריס").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

9. בדומה למערערות בענייננו, העותרים בעניין **בוכריס** הפנו לסעיף אי ההפליה באמנה למניעת מיסי כפל וטענו כי הטלת היטל העסקת עובדים זרים מביאה לידי הפרת ההוראה.
10. בית המשפט העליון דחה את טענת העותרים כי הוראת סעיף 45(א) לחוק ההבראה, מכוחה מוטל ההיטל, אינה עולה בקנה אחד עם התחיבויותיה הבינלאומיות של מדינת ישראל במסגרת האמנות למניעת מיסי כפל וקבע כך:
- "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'" (פס' 9).
11. בית המשפט העליון אף דחה את טענת העותרים לפיה: "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 מיסי כפל".
12. בית המשפט העליון דחה את טענת העותרים על "הגלגול הכלכלי של ההיטל" משני טעמים:
- האחד, העותרים לא הניחו תשתית עובדתית לכך שההיטל מגולגל לשכר העובדים הזרים.
- השני, סעיף 45(ב) לחוק ההבראה אוסר באופן מפורש לגלגל את ההיטל על שכר העובדים. הפרתה של הוראה זו גוררת אחריה סנקציה. בית המשפט העליון קבע כי חזקה היא שהוראה זו מקוימת על ידי המעסיקים, ובמידה שלא, כי קיומה נאכף על ידי רשויות אכיפת החוק (פס' 10).
13. בית המשפט העליון בעניין **בוכריס** הוסיף וקבע כי הוכחה בדיעבד כי סכום ההיטל גולגל לשכר העובדים אינה קלה ומעוררת בעיות מורכבות, שכן הדבר תלוי במשתנים רבים: "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,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 או שמא רק חלקו; האם הגלגול יבוא לידי ביטוי באופן מפורש, או שמא משכורתו
2 של העובד תפחת בשיעור דומה לשיעור ההיטל; כיצד יש למדוד את הגלגול, האם
3 יש להשוות בין משכורות העובד בתקופות שונות, האם לערוך השוואות ענפיות,
4 ועוד שאלות כאלה ואחרות" (פס' 10).

5 14. בענייננו, המערערות טוענות כי, בניגוד לעותרים בעניין **בוכריס**, הן הניחו תשתית
6 עובדתית לכך שההיטל מגולגל לשכר העובדים.
7 המערערות הצטיידו בחוות דעת כלכלית שלטעמן מוכיחה בבירור כי ההיטל מביא
8 לפגיעה בשכרו ברוטו של העובד הזר, וכפועל יוצא בשכרו נטו, באופן המפר את
9 הוראת אי ההפליה הקבועה באמנות המס.
10 תוצאת ההפרה היא בטלות ההיטל לאור העליונות הנורמטיבית של הוראות האמנה
11 במקרה של סתירה בינן לבין החקיקה הפנימית בישראל.
12 עוד טוענות המערערות כי עלה בידיהן לסתור את החזקה, לפיה הוראת סעיף 45(ב)
13 לחוק ההבראה נאכפת בפועל, שכן אין אף גורם שיכול לאכוף גלגול כלכלי. שכר
14 ברוטו של עובד נקבע, וכך אף ראוי שיהיה, על פי כוחות השוק הקובעים את הביקוש
15 ואת ההיצע. המדינה אינה מתערבת בהסכמי השכר שבין עובד למעבידו וממילא אין
16 באפשרותה לאכוף את הגלגול הכלכלי, שכן ההיטל מגולם בשכר ולא ניתן לבדודו
17 כמרכיב עצמאי.

18 בנוסף, המערערות טוענות כי טענתן על הפליה בניגוד להוראת אמנת המס מתקיימת
19 גם מנקודת מבטו של המעסיק, וזאת לאור אי ההכרה במלוא הוצאות השכר בגין
20 העסקת עובד זר בהשוואה להעסקת עובד מקומי. לטענתן, טענה זו לא נטענה בעניין
21 **בוכריס** וזו הפעם הראשונה שסוגיה זו נבחנת לעומקה.

22 15. במאמר מוסגר אציין כי המערערות בחרו לתקוף את ההיטל בתקיפה עקיפה,
23 במסגרת ערעורי מס על השומות שהוצאו להן. משמעות הדברים היא, כי אף אם
24 תתקבל טענתן, ביטול החיוב בהיטל יחול רק על עובדים זרים שבין מדינות מוצאם
25 לבין מדינת ישראל נחתמה אמנת מס הכוללת את סעיף אי ההפליה.

המסגרת החוקית לחיוב בהיטל

26 16. סעיף 45 בחוק ההבראה קובע:
27
28 "א) מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 20% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם
29 בשנת המס (בפרק זה – ההיטל) ואם העובד הזר מועסק על ידו לפי היתר להעסקת
30 עובד זר בענפים אלה יהא שיעור ההיטל כמפורט להלן...בענף הבניין – 15%.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 (ב) ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין מההכנסה של העובד הזר".
- 2 17. בתי המשפט עמדו בהרחבה בפסיקותיהם על תכלית ההיטל.
- 3 בעניין **בוכריס** קבע בית המשפט העליון כי תכלית ההיטל היא לתמרץ באופן שלילי
- 4 את העסקת העובדים הזרים בישראל (פס' 8) (ראו גם ע"מ (מחוזי מרכז) 10-37101-11
- 5 **רצון נ' פקיד שומה** (17.9.2014) שאושר בע"א 7553/14 **רצון נ' פקיד שומה**
- 6 (6.7.2015)).
- 7 18. בע"א 4946/16 **סעד נ' פקיד שומה אשקלון** (12.9.2017) (להלן: "עניין סעד") קבע
- 8 בית המשפט העליון, בהקשר להטלת ההיטל על העסקת מסתננים מארצות סודאן
- 9 ואריתריאה, כי תכלית ההיטל היא "לאזן את השלכותיה הכלכליות השליליות של
- 10 העסקת עובדים אשר אינם אזרחי ישראל או תושביה" (פס' מ"ו לחוות דעתו של
- 11 כב' השופט א' רובינשטיין).
- 12 עוד נקבע כי הטלת ההיטל היא "פגיעה הולמת שאף משרתת היטב את תכליתו –
- 13 קרי, השתת העלויות החיצוניות הכרוכות בהעסקתם של עובדים זרים על הנהנה
- 14 מפעולה זו" (שם, פס' מ"ט).
- 15 אתייחס לקביעות אלו של בית המשפט העליון גם בהמשך הדברים.
- 16 19. עיון בדברי ההסבר להצעת חוק ההבראה מלמד כי כוונת המחוקק הייתה לייקר את
- 17 עלות העסקתו של העובד הזר (ה"ח 262, 350).
- 18 יצוין כי שיעור ההיטל על פי סעיף 45(א) לחוק ההבראה תוקן מעת לעת ובמסגרת
- 19 חוק ההסדרים לשנים 2009 ו-2010 (חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה
- 20 ליישום התכנית הכלכלית לשנים 2009 ו-2010), התשס"ט-2009) הועמד על שיעור
- 21 של 20% מסך כל הכנסת העבודה ששולמה לעובד הזר. כחריג, בענף המסעדות
- 22 האתניות, בענף התעשייה ובענף הבניין עומד שיעור ההיטל על 15% ובענף החקלאות
- 23 על שיעור של 0%. עיון בדברי ההסבר מלמד כי, גם בפעם זו, כוונת המחוקק הייתה
- 24 לייקר את עלות העסקתו של העובד הזר במטרה לעודד העסקה של עובדים
- 25 ישראלים (ה"ח 348, 395-393).
- 26 **הוראות אמנות המס - סעיפים 24.1, 24.4 לאמנת המודל של ארגון ה-OECD**
- 27 20. המערערות טוענות כי החיוב בהיטל עומד בסתירה להתחייבויות הבינלאומיות של
- 28 ישראל במסגרת הוראות האמנות למניעת מיסי כפל המקבילות להוראת סעיף 24
- 29 לאמנת המודל של ארגון ה-OECD.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

21. למען הנוחות, אציג את ההוראות הרלוונטיות בסעיפי אי ההפליה באמנה למניעת מיסי כפל שבין ממשלת מדינת ישראל ובין ממשלת הרפובליקה העממית של סין (להלן: "אמנת המס"):
- סעיף 25.1 לאמנת המס עם סין (סעיף 24.1 לאמנת המודל): "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".
- סעיף 25.3 לאמנת המס עם סין (סעיף 24.4 לאמנת המודל): "למעט מקום שחלות הוראות סעיף 9(1), סעיף 11(6) או סעיף 12(6), ריבית תמלוגים, ותשלומים אחרים שמשלם מיזם של מדינה מתקשרת לתושב של המדינה המתקשרת האחרת, יהיו, לעניין קביעת הרווחים החייבים במס של אותו מיזם, ניתנים לניכוי לפי אותם תנאים כאילו שולמו לתושב של המדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה..."
- הערות מקדימות שדי בהן כדי לדחות את טענות המערערות בעניין סעיף 25.1 לאמנת המס**
22. המערערות טוענות כי גביית ההיטל עומדת בסתירה להתחייבויותיה של מדינת ישראל במסגרת סעיפי אי ההפליה שבאמנות למניעת מיסי כפל עליהן חתמה עם מדינות המוצא של העובדים הזרים.
- לעניין סעיף 25.1 לאמנת המס עם סין, המערערות טוענות כי הטלת ההיטל על העסקת העובד הזר יוצרת הפליה ופוגעת בשכרו נטו, בהשוואה לעובד מקומי. כך לטענתן, משום שעל מנת שמעסיק יוכל להמשיך להשיא את רווחיו, כוחות השוק יגללו בהכרח את ההיטל, או לפחות את חלקו, לשכרו של העובד הזר באופן שיגרום להפחתת שכרו במונחי ברוטו ובהתאמה להפחתת שכרו נטו.
- המערערות טוענות כי גלגולו הכלכלי של ההיטל על שכרו של העובד הזר מפלה אותו לרעה, וזאת בניגוד להוראת סעיף 25.1 לאמנת המס.
- בהתחשב בעליונותה הנורמטיבית של אמנת מס ביחס לחקיקה הפנימית בישראל (סעיף 196 לפקודת מס הכנסה), על בית המשפט לקבוע כי על חוק ההבראה לסגת מפני אמנת המס באופן המבטל את יישומו של ההיטל במקרים הנדונים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

23. כהערה מקדימה אציין, כי סעיף 25.1 לאמנת המס עוסק בהפליה על בסיס
1 "אזרחות" ולא בהפליה על בסיס "תושבות". התפיסה המקובלת היא שמדינה
2 מתקשרת זכאית לתת הקלות מס לתושביה בלבד ואין בכך משום הפליה לרעה של
3 תושביה הזרים.
4
5 אזכיר כי "עובד זר" מוגדר כ- **"עובד שאינו אזרח ישראלי או תושב בה"** (סעיף 1
6 לחוק עובדים זרים) (במאמר מוסגר אציין כי, למרות נוסח ההגדרה, הכוונה היא
7 למי שאינו אזרחי ישראלי וגם אינו תושב ישראלי).
8 נניח, לדוגמה, שני עובדים המועסקים בענף הבניין. אחד מהם הוא אזרח סין ותושב
9 סין, ולכן ייחשב "עובד זר" שהעסקתו חייבת בהיטל, והשני הוא אזרח סין ותושב
10 ישראל, שאינו "עובד זר" ולכן העסקתו אינה חייבת בהיטל. במקרה זה, לא ניתן
11 לומר כי חיוב העסקתו של העובד הזר בהיטל נוגדת את סעיף 25.1 באמנת המס שכן,
12 אף בהנחה שמתקיימת הפליה, הפליה זו מקורה בתושבותם השונה של העובדים
13 ולא באזרחותם השונה. כאמור, הפליה על בסיס "תושבות", אינה עומדת בסתירה
14 לסעיף אי ההפליה שבאמנת המס.
15 בהנחה שקבוצת השוויון (העובדים המקומיים) אליה יש להשוות את עובדי
16 המערערת היא כמתואר בדוגמא לעיל, פשיטא שלא מתקיימים התנאים לקיומה של
17 הפליה לפי סעיף 25.1 לאמנת המס.
18 כך תהא התוצאה גם במקרה בו קבוצת השוויון, אליה יש להשוות את העובדים
19 הזרים שהם אזרחי סין ותושבי סין (שהעסקתם חייבת בהיטל), כוללת עובדים
20 מקומיים שהם אזרחי ישראל ותושבי ישראל (שהעסקתם אינה חייבת בהיטל). גם
21 במקרה זה לא ניתן לומר כי ההפליה נובעת בהכרח מאזרחותם השונה של העובדים.
22 יתכן וההפליה, תחת הנחת קיומה, נובעת מהיותם תושבי מדינות שונות. כאמור,
23 הפליה על בסיס "תושבות" אינה נוגדת את הוראת סעיף 25.1 לאמנת המס.
24 כעת נניח דוגמא אחרת שבה אחד העובדים הוא אזרח סין ותושב סין, ולכן "עובד
25 זר" שהעסקתו חייבת בהיטל, והעובד השני הוא אזרח ישראל ותושב סין, שאינו
26 "עובד זר" ולכן העסקתו אינה חייבת בהיטל. מקרה זה, שאינו שכיח במציאות, הוא
27 המעורר את שאלת קיומה של הפליה פסולה על בסיס "אזרחות" לפי סעיף 25.1
28 לאמנת המס.
29 ברם, המערערות לא הוכיחו מדוע יש להשוות את עובדיהן לקבוצת שוויון זו ומדוע
30 דווקא היא זו הרלוונטית לענייננו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

24. זאת ועוד, כבר בפתח הדברים אבהיר, כי אין חולק כי המערערות לא שילמו את
2 סכום ההיטל השנוי במחלוקת וממילא לא נשאו בכל הוצאה בגינו.
3 משכך, המערערות אינן רשאיות לטעון כי ההיטל – שלא שולם על ידן – "גולגל"
4 לשכר עובדיהן הזרים.
5 די בכך כדי לדחות את טענת המערערות כי הגלגול הכלכלי של ההיטל לשכר
6 העובדים מפר את הוראת אי ההפליה שבאמנת המס.
7 עוד יובהר בפתח הדברים, כי אף אם יימצא מעסיק אשר הפר את הוראת סעיף 45(ב)
8 לחוק ההבראה וגלגל את ההיטל לשכר עובדיו הזרים, אין בכך לגרוע מזכותו של
9 אותן עובד לתבוע את מעסיקו בערכאות המשפטיות.
10 תכליתו של סעיף 45(ב) היא להגן על העובדים הזרים באופן שההיטל לא יגולגל
11 לשכרם, ובמידה שהדבר נעשה, לא רק שצפוי כי יינקטו הליכים כנגד המעסיק המפר
12 אלא קמה לעובד הזר, שכלפיו בוצעה ההפרה, הזכות המשפטית לתבוע את מעסיקו
13 בערכאות המשפטיות בגין הפחתת שכרו (ראו זכויות העובדים בסעיפים 4-2 לחוק
14 עובדים זרים).
15 הנה כי כן, בהינתן סעד לעובד כנגד ההפרה, לא ניתן לומר כי הטלת ההיטל עומדת
16 בסתירה להוראת סעיף 25.1 לאמנת המס.
26. זאת ועוד, קבלת טענת המערערות תוביל לתוצאה אבסורדית לפיה מעסיק שהפר
17 את החוק וגלגל את ההיטל לשכר עובדיו הזרים, בניגוד להוראת סעיף 45(ב) לחוק
18 ההבראה, דווקא פעולה זו של הגלגול האסור היא-היא שגם תפטור אותו מתשלום
19 ההיטל, בהסתמך על טענת אי ההפליה שבאמנת המס.
20 תוצאה לפיה, אין לאכוף את החוק על המערערות רק משום שהן בחרו שלא לקיים
21 אותן, אינה מתקבלת על הדעת.
22 הטיב לתאר זאת המשיב בסיכומיו, כי "משל היה אותו מעסיק הברון מינכהאוזן
23 שגילה תושייה רבה והציל עצמו (ואת סוסו) מטביעה בביצה בה החל שוקע על ידי
24 כך שאחז בשערות ראשו ומשך אותן בחוזקה" (סעיף 23 לסיכומי המשיב).
25 יתירה מכך, צודק המשיב בטענתו כי, קו הטיעון של המערערות לא רק שאינו מפחית
26 את ההצדקה לגבות מהן את ההיטל, אלא אף מעצים אותה.
27 שכן, אם המערערות טוענות כי ההיטל גולגל על ידי "כוחות השוק" לשכר העובדים
28 הזרים, כלומר, הן טוענות ששילמו לעובדיהן שכר נמוך יותר בגלל ההיטל, איך הדבר
29 מתיישב עם העובדה שהן לא שילמו בפועל את ההיטל לרשויות המס?
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 נראה אפוא שהמערערות מבקשות לעשות עושר ולא במשפט, דהיינו, גם ליהנות
2 מהפחתת שכר עובדיהן בשיעור ההיטל (או חלקו) וגם להימנע מתשלומי לרשות
3 המס. זאת, בהסתמך על הטענה כי הפחתת השכר, על ידי אותם כוחות שוק שכביכול
4 אינם בשליטתם, עומדת בניגוד לאיסור ההפליה באמנת המס וגורמת לבטלות
5 ההיטל.
6 די בכך כדי שלא לפטור את המערערות מתשלום ההיטל.
7 28. בהקשר זה יצוין, כי הפסיקה המפורטת בסיכומי המערערות בעניין ת"א (שלום י-
8 ס) 2379/07 פרי הגליל בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ (5.2.2012) ובעניין ע"א 180/99
9 מנהל מס קנייה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ, פ"ד נז(3) 625 (2003), לא רק שאינה
10 משרתת את טיעוניהן, אלא עומדת להן לרועץ.
11 באותם פסקי דין נקבע כי מס ששולם ביתר על ידי העוסק, גולגל במלואו על
12 לקוחותיו. לאור זאת נקבע, בהתאם לחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או
13 בחסר), התשכ"ח-1968, כי העוסק אינו זכאי להשבת המס, כדי להימנע מתוצאה
14 של עשיית עושר ולא במשפט.
15 כך גם בענייננו.
16 קו הטיעון של המערערות מוביל לכך שההיטל גולגל לשכר עובדיהם, הווה אומר,
17 שכר העובדים הזרים הופחת, אולם בפועל ההיטל לא שולם.
18 ביטול ההיטל בנסיבות אלו יוביל לעשיית עושר ולא במשפט בידי המערערות.
19 29. בזיקה לאמור לעיל, צודק המשיב בטענתו כי דין קו הטיעון של המערערות להידחות
20 גם מכוח הכלל לפיו "לא יהא חוטא נשכר" ומכוח עיקרון תום הלב וניקיון הכפיים
21 המנחה במשפט (דנ"א 2308/15 פקיד שומה רחובות נ' דמארי, פס' 49 (12.9.2017);
22 ו"ע 17-08-34577 דוד גיא נ' מנהל מסמ"ק ת"א (12.8.2019); ת"א (מחוזי ת"א)
23 17-01-13807 דוד קניג נ' פ"ש ת"א 3 פס' 63 (1.5.2018)).
24 בהתאם לכללים אלו, אין להלום כי מי שהפר את החוק, ייהנה מפירות הפרתו.
25 סעיף 45(ב) לחוק ההבראה קובע מפורשות כי חל איסור לגלגל את ההיטל לשכר
26 העובדים.
27 תוצאה לפיה, דווקא המעסיק החוטא, שהפר את הוראת סעיף 45(ב) וגלגל את
28 ההיטל לשכר עובדיו, דווקא הוא יהא פטור מתשלומי שבה "יוצא
29 חוטא נשכר" ובכך היא סותרת את תקנת הציבור. תוצאה לפיה, מי שפעל בניגוד
30 לדין יזכה לקבל את פרי חטאו, היא פגומה מבחינה מוסרית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 יוצא אפוא, שככל שמעסיק מגלגל יותר מההיטל לשכר עובדיו, ההצדקה לגבות
2 ממנו את ההיטל הולכת וגוברת, ולא להיפך.
3 וכפי שציין המומחה מטעם המערערות: **"מי שלא ישלם את ההיטל אז ברור מטבע**
4 **הדברים שההיטל נשאר, הוא נשאר אצלו"** (פרוטוקול מתאריך 19.12.2018, עמ' 9
5 ש' 23-24).
6 טענת המערערות כי "כוחות השוק" של היצע וביקוש הם שמגלגלים את ההיטל על
7 שכר העובדים הזרים, ולא המעסיק, אין לה על מה לסמוך.
8 30. זאת ועוד, פועל יוצא של קו הטיעון של המערערות, לפיו ההיטל גולגל כלכלית על
9 שכר העובדים הזרים, הוא כי, לא הן, אלא העובדים הזרים, הם אלו שנשאו בפועל
10 בנטל תשלומי של ההיטל. אם כך, העובדים הזרים הם אלו שאמורים ליהנות
11 מביטול ההיטל, ולא המערערות.
12 בחוות דעת המומחה צוין כי: **"...אלא שלפחות עבור חלקים נרחבים מהעובדים**
13 **הקיימים היום בישראל, ההיצע הינו בקירוב קשיח לחלוטין, ולפיכך העובדים**
14 **הזרים נושאים בכל נטל המס"** (חוות הדעת, עמ' 27 פס' 4.4).
15 לאור זאת, יש להציב את השאלה הפשוטה, על שום מה המערערות הן אלו שהגישו
16 את הערעורים דנו? הרי מי שנושא כלכלית בנטל ההיטל, ולכן ראוי כי ייהנה
17 מהשבתו היה ותקבל הטענה על הפליה, הוא העובדים הזרים, ולא המערערות.
18 31. בהקשר זה יוער כי, המערערות טוענות כי, לא הן, אלא כוחות השוק הם שגורמים
19 לגלגולו של ההיטל על שכר העובדים ולהפחתת שכרם בהתאמה.
20 לפי הגיונו של קו טיעון זה, במקרה שתקבל טענתן על הפליה וההיטל יבוטל, כוחות
21 השוק הם גם אלו שצפויים לכאורה להעלות את שכר העובדים הזרים בחזרה כלפי
22 מעלה לפי שיעור ההיטל.
23 לפיכך, צודק המשיב בטענתו כי, המערערות אמורות להיות אדישות מבחינה
24 כלכלית הן להטלת ההיטל והן לביטולו שכן, כך או כך, הן לא יפסידו ולא ירוויחו
25 בגינו.
26 והנה, למרות זאת, אנו רואים כי המערערות מוצאות לנכון לנהל את ההליכים
27 המשפטיים דנו לביטול ההיטל.
28 32. ועוד בהקשר זה, הדעת נותנת כי אף אם מחר יבוטל ההיטל, המערערות ינהגו באופן
29 רציונאלי ועדיין יבקשו לשלם לעובדיהן הזרים את השכר הנמוך ביותר האפשרי
30 מבחינתן על מנת להשיא את רווחיהן. תחת הנחה זו, אין יסוד להניח כי ביטול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 ההיטל יגרום למערערות להעלות את שכר העובדים. יוצא אפוא שצודק המשיב
2 בטענתו, כי קבלת טענת המערערות לא תפתור את ההפליה שכנגדה הן מלינות.
3 33. יתירה מכך, אין להלום תוצאה לפיה, מעסיק, שלא גלגל את ההיטל לשכר עובדיו,
4 יהיה חייב בתשלום ההיטל ואילו מעסיק, שגלגל את ההיטל לשכר עובדיו, יופטר
5 מתשלומו ובכך יימצא נהנה פעמיים, גם מהפחתת שכר עובדיו הזרים וגם מביטול
6 חבותו בתשלום ההיטל.
7 ההצדקה לגבות את ההיטל ממעסיק שגלגל את ההיטל לשכר עובדיו, לעומת מעסיק
8 שפעל כדין ולא גלגל את ההיטל, היא מקל וחומר.
9 34. צודק המשיב בטענתו כי קבלת טענת המערערות תוביל לתוצאה לפיה הן לא יידרשו
10 לשלם היטל עובדים זרים בעוד חברות אחרות במצבן, שקיימו את החוק, ישלמו את
11 ההיטל. תוצאה לפיה, דווקא מי שמפר את החוק ייחנה מיתרון תחרותי בשוק בו
12 הוא פועל, תעודד את הפרת החוק:
13 "אכיפה בלתי אפקטיבית פוגעת בעקרון שלטון החוק ועלולה להוביל למצב בו שני
14 נישומים בעלי נתונים כלכליים דומים אינם נושאים באותו הנטל. אכיפה בלתי
15 אפקטיבית עלולה ליצור אקלים מסחרי בו חברה המשלמת כחוק את מלוא
16 המיסים המוטלים עליה, אינה מסוגלת להציע ללקוחותיה תנאי עסקה תחרותיים,
17 אשר יאפשרו לה להתמודד עם חברה יריבה אשר מתחמקת מתשלום מסים
18 'ובזכות' כך יכולה להציע תנאי עסקה נוחים יותר. אקלים זה עלול ליצור מצב בלתי
19 נסבל בו ייצא החוטא נשכר לא פעם אחת כי אם פעמיים – הן בשל החיסכון
20 בתשלום המס והן בשל הרווח הכספי הנובע מהיתרון התחרותי המוענק לו אגב כך.
21 נראה אפוא כי ייעול מנגנון הגבייה נועד גם 'לחזק את אמונתם של הצייתנים לחוק
22 כי בשלמם...אינם נותרים 'טיפשים'..." (רע"א 3542/10 אגף המכס והמע"מ נ'
23 זייתון תעשיות שמנים בע"מ פס' 36 (18.5.2014)).
24 35. ויובהר, טענת המערערות לפיה כלל המעסיקים מגלגלים את ההיטל לשכר העובדים
25 הזרים, כפועל יוצא של "כוחות השוק", אין בה להסיר מעליהן את האחריות לגלגול
26 ההיטל על עובדיהן. ניסיון המערערות להתפללות משפטית לפיה כוח חיצוני הוא
27 שאחראי לגלגול ההיטל, ולא הן, אין בו לשנות את העובדה שהן חלק מאותם
28 "כוחות שוק" שגלגלו (כך לטענתן) את ההיטל לשכר העובדים.
29 36. המערערות טוענות בסיכומיהן כי אין להן צורך לכמת את חלק ההיטל שלטענתן
30 מגולגל על העובדים. לטענתן, די בכך ששקל אחד מגולגל על העובדים הזרים כדי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 להביא לבטלותו: "סעיף אי האפליה אינו סעיף כמותי, אלא הוא מופעל בכל מקרה
2 בו התקיימה אפליה אסורה, ללא קשר לסכום האפליה...מהוראות האמנה
3 לענייננו עולה כי סכום הגלגול אינו רלוונטי, כל שרלוונטי לצורך הפעלתו של
4 הסעיף הוא שאכן מתקיים גלגול כלכלי" (סעיף 20.1 לסיכומי המערערות).
5 בכל הכבוד הראוי, לטענה זו אין על מה לסמוך.
6 אף אם אצא מנקודת הנחה כי חלק מההיטל אכן מגוגל כלכלית על שכר העובדים,
7 כטענת המערערות, מובן כי אין בכך להביא לבטלותו של מלוא שיעור ההיטל אלא,
8 לכל היותר, לבטלות החלק היחסי אשר הוכח כי גולגל.
9 למה הדבר דומה? נניח שתושב מדינת אמנה מחויב בישראל במס בשיעור של 28%
10 לעומת תושב ישראל המחויב על אותה הכנסה ובנסיבות זהות במס בשיעור של 25%.
11 פועל יוצא של קבלת טענת הפליה, בהקשר זה, הוא ביטול שיעור המס שביסוד טענת
12 ההפליה, דהיינו, שיעור של 3%. אין כל יסוד לגישה לפיה קבלת טענת הפליה מבטלת
13 את מלוא חיובו במס של תושב החוץ.
14 בענייננו, המערערות העדיפו שלא לטעון מהו שיעור ההיטל שמגולגל על שכר
15 העובדים הזרים, וממילא לא הוכיחו אותו.
16 לא בכדי, המומחה מטעם המערערות אינו נוקב בחוות דעתו את השיעור בו ירד
17 כביכול שכרם של העובדים הזרים כתוצאה מההיטל: "לכן אין בחוות הדעת הזאת
18 שום נסיון לכמת. כל מה שיש בחוות הדעת הזאת טענה שבהכרח חלק מתגלגל אל
19 העובד אבל בלי שום נסיון לכמת את זה כי אני חושב שבהינתן הסיטואציה
20 הספציפית אין לי אפשרות לכמת בצורה נקיה" (עמ' 14 ש' 29 עד עמ' 15 ש' 3).
21 התוצאה היא שהמערערות לא הוכיחו מה שיעור ההיטל שגולגל, אף בהנחה שגולגל,
22 ולכן שיעור זה אינו ידוע. די בכך כדי לשמוט את הקרקע מתחת טענתן כי יש להורות
23 על ביטול ההיטל שגולגל, וזאת מבלי לפגוע בערד הדיון שנערך לעיל ובמסקנותיו.
24 37. אחרון בסדר הדברים, אם כי לא אחרון בחשיבותו, אציין כי גם לשון סעיף 25.1
25 לאמנת המס אינה תומכת בעמדת המערערות.
26 פרשנות, כידוע, מתחילה בלשון הסעיף (ע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק
27 הונגריה בע"מ, פס' 30-26 (26.1.2020)).
28 סעיף 25.1 אינו עוסק במי שנושא בחבות הכלכלית בתשלומו של ההיטל אלא במי
29 שנושא בחבות המשפטית לתשלומו. אין מחלוקת, כי החבות המשפטית לתשלום
30 ההיטל מוטלת על המעסיק ולא על העובד הזר. לאור זאת, לא ניתן לומר כי נוסח





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 הסעיף תומך בטענה כי הטלת ההיטל מפלה לרעה את העובד הזר בהשוואה לעובד
2 מקומי.
- 3 ועוד מבחינת נוסחו של סעיף 25.1, לא ניתן לומר כי העובד הזר "subjected"
4 ("כפוף") למס גבוה יותר מעובד מקומי, שכן אין בפקודת מס הכנסה סעיף שמטיל
5 על העובד הזר שיעור מס גבוה יותר משיעור המס המוטל על עובד מקומי.
- 6 זאת ועוד, אף אם ימצא מי שיאמר כי קיימות שתי אפשרויות פרשניות לנוסח סעיף
7 25.1 לאמנת המס, כללי הפרשנות המקובלים והחזקה הפרשנית בדבר הרמוניה
8 נורמטיבית דוגלים באימוץ פרשנות שנותנת תוקף לנורמות המשפטיות ולא
9 בפרשנות שמביאה לביטולה של האחת מפני רעותה (אהרן ברק **תורת הפרשנות**
10 **הכללית** 542-543 (1992)).
- 11 הוה אומר, כאשר אנו נדרשים לתת פירוש לנורמות משפטיות, סעיף 25.1 לאמנת
12 המס מזה וסעיף 45(ב) לחוק ההבראה מזה, יש לעשות מאמץ פרשני על מנת לקיים
13 את ההוראות זו בצד זו ולא לאמץ פרשנות שמביאה לסתירה ביניהן.
- 14 38. כפועל יוצא, די בטעמים שפורטו לעיל, קל וחומר במשקלם המצטבר, כדי לשמוט
15 את הקרקע מתחת טענת המערערות, כי דין החיוב בהיטל להתבטל מהטעם שהוא
16 סותר את הוראת סעיף 25.1 באמנת המס.
- 17 39. למען שלמות התמונה, אדון להלן גם לגופן של טענות המערערות, כי ההיטל מגולגל
18 בפועל לשכר העובדים הזרים וכי ההוראה האוסרת על גלגולו של ההיטל (סעיף 45(ב)
19 לחוק ההבראה), אינה נאכפת ולא יכולה להיאכף. על כך להלן.
- 20 **הוראת סעיף 25.1 באמנה למניעת כפל מס בין מדינת ישראל לרפובליקה**
21 **העממית של סין**
- 22 **טענת המערערות כי ההיטל מגולגל לשכר העובדים הזרים**
- 23 40. אזכיר כי המערערות טוענות כי, מבחינה עובדתית, ההיטל, או חלקו, מגולגל לשכר
24 העובדים הזרים ומפחית את הכנסתם במונחי ברוטו, ולכן גורם לירידה בשכרם נטו,
25 באופן המפלה עובד זר בהשוואה לתושב ישראל ועומד בסתירה להוראת אמנת המס
26 האוסרת על הפליה.
- 27 המערערות טוענות כי פועל יוצא של קיומה של הפליה אסורה הוא ביטול ההיטל
28 לאור עליונותה הנורמטיבית של אמנת המס (סעיף 196 לפקודת מס הכנסה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 41. דא עקא, שהמערערות לא הניחו כל תשתית עובדתית לטענתן כי ההיטל, או חלקו,
2 אכן מגולגל לשכר העובדים הזרים.
3 חוות דעת המומחה שהוגשה מטעם המערערות אינה מתיימרת להניח תשתית
4 עובדתית אלא להציג תיאוריה כלכלית בסיסית לפיה השתת מס על מעסיקים גורמת
5 לחלוקת נטל המס בינם לבין העובדים.
6 ויובהר, בית המשפט אינו מחויב לקבל את מסקנות חוות הדעת של המומחה מטעם
7 המערערות רק משום שהמשיב לא הגיש חוות דעת נגדית לסתור אותה (ע"פ 5203/98
8 חסון נ' מדינת ישראל, פ"ד נו(3) 274, 287 פס' 10 (2002)).
9 42. לעמדת המומחה מטעם המערערות, שוק העובדים הזרים בענף הבנייה בישראל אינו
10 מתאפיין במקרי קיצון שעשויים לשנות את תיאוריית הגלגול, כגון שכר מינימום,
11 היצע עבודה גמיש לחלוטין או ביקוש קשיח לחלוטין והעדר אפשרות למעבר בין
12 מעסיקים בתוך ישראל.
13 לעמדת המומחה, התיאוריה הכלכלית הגורסת כי נטל ההיטל יתחלק בין המעסיק
14 והעובדים, תקפה לשוק הישראלי, שנעדר את מקרי הקיצון הנ"ל, ותוביל לירידה
15 בשכר העובדים הזרים בענף הבניה בישראל ולהפלייתם לרעה.
16 43. בכל הכבוד הראוי, לא ניתן לבסס מסקנה משפטית על תיאוריה כלכלית המנותקת
17 מעובדות המקרה הקונקרטי הנבחן. צודק המשיב בטענתו, כי אין ענייננו בשדה
18 המחקר המדעי אלא בשדה המשפט בו על טוען טענה לבסס תשתית עובדתית
19 ולהוכיח אותה בראיות קבילות וממשיות.
20 מאחר שתשתית עובדתית כזו לא הונחה, אין מנוס מהמסקנה כי המערערות כשלו
21 בהוכחת העובדות שעל בסיסן נבנתה התיאוריה הכלכלית של המומחה מטעמן.
22 44. כך, למשל, המומחה אישר בחקירתו הנגדית כי לא בדק את תלושי המשכורת של
23 העובדים הזרים אלא ערך חישובים עקיפים כדי לאמוד את שכרם הממוצע.
24 כן אישר כי לא בדק מה היה השכר הממוצע של עובד סיני בשנים קודמות והאם
25 חלה ירידה בשכרו בעקבות הטלת ההיטל: "ש: אבל לא בדקת אם השכר נטו
26 השתנה? ת: כפי שאמרתי אני לא בדקתי בצורה אמפירית את השינויים לאורך זמן
27 בשכר... " (עמ' 9 ש' 28 עד עמ' 10 ש' 2).
28 כן אישר, כי למרות שהתייחס למשכורת ממוצעת של עובד זר, לא בדק את שיעור
29 השינוי שחל במשכורות של עובדים אלו במהלך השנים (עמ' 14 ש' 9-1).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 לאור העובדה שלא נערכה בחינה אמפירית, לא נבדקו מסמכים או נתונים שיכלו
2 לאשש או להפריך את המסקנה כי שכר העובדים הזרים ירד בפועל כתוצאה מהטלת
3 ההיטל, לא ניתן לומר, בכל הכבוד הראוי, כי חוות הדעת מרימה את הנטל להוכיח
4 את הירידה בשכר העובדים הזרים ואת הקשר הסיבתי בין הטלת ההיטל לירידה
5 בשכר.
- 6 45. רק על מנת לסבר את האוזן, ניתן היה, למשל, לעיין מדגמית בתלושי המשכורת של
7 העובדים הזרים לאורך השנים וללמוד מהם, האם שכר העובדים השתנה בהתאמה
8 להעלאת שיעור ההיטל במהלך אותם שנים.
- 9 מאחר שבענייננו מדובר במערערות שקיימות מזו תקופה, ובנסיבות בהן שיעור
10 ההיטל השתנה במהלך השנים (8%-10% בשנים 2006-2009 לעומת 15% בשנת 2009
11 ואילך), לא הייתה מניעה לספק למומחה מטעמן מאגר נתונים רחב לצורך ביסוס
12 מסקנות חוות דעתו.
- 13 46. זאת ועוד, בהינתן כי המערערות חדלו לשלם את ההיטל זה כמה שנים, לא הייתה
14 כל מניעה לבדוק האם חל שינוי בשכרם של העובדים כתוצאה מכך.
- 15 עצם העובדה שהמערערות נמנעו מהצגת ראיות, ואף לא ביקשו מהמומחה מטעמן
16 כי יבסס את חוות דעתו על הנתונים הקונקרטיים, מקימה לחובתן חזקה שבעובדה
17 כי היה באותן ראיות לפעול לרעתן, דהיינו, כי העלאת שיעור ההיטל במהלך השנים
18 לא גולגלה בפועל לשכר העובדים הזרים.
- 19 47. בחוות דעת המומחה נמצא פרק שעניינו "מחקרים אמפיריים" ובו נסקרו מחקרים
20 שונים שנעשו כולם מחוץ לישראל (מעמ' 20 פס' 3.3 ואילך).
- 21 מאחר שאף אחד מהמחקרים האמפיריים לא בוצע בישראל ואף לא אחד מהם עוסק
22 במקרה הדומה לענייננו, יש קושי ללמוד מאותם מקרים ולבסס עליהם מסקנה.
23 צודק המשיב בטענתו, כי מעצם קיומם של מחקרים אמפיריים ניתן ללמוד כי בחינה
24 אמפירית היא בת ביצוע, ומשעה שלא נערכה בענייננו, חוות הדעת לוקה בחסר
25 משמעותי.
- 26 48. מחוות הדעת עולה כי ישנם מקרי קיצון מסוימים בהם לא יהיה נכון לומר כי השתת
27 ההיטל מובילה לירידה בשכר העובדים הזרים. מקרים אלו כוללים תשלום שכר
28 הזהה לשכר מינימום (אין מחלוקת כי מקרה קיצון זה לא מתקיים בענייננו), היצע
29 עבודה גמיש לחלוטין או ביקוש קשיח לחלוטין. המומחה מטעם המערערות קבע כי
30 מקרי קיצון אלו לא מתקיימים בנסיבות העניין (עמ' 29-23 לחוות הדעת).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 עם זאת, ביטוי מסוים להיצע עבודה גמיש, במובן זה שיש לעובדים הזרים יכולת
2 מסוימת להכתיב את שכרם, נמצא בעדותו של מר אלדד ניצן, יו"ר התאחדות
3 תאגידי כוח אדם זר בלשכת המסחר תל אביב, אשר אישר את הדברים הבאים
4 בחקירתו הנגדית:
- 5 "ש: יכול להיות שעובדים סינים נניח הגיעו לקומה 5 או 6 ויגידו אנחנו מפסיקים
6 לעבוד אם לא משלמים לנו עוד כסף?....אם כן, יכולים ברמה כזו או אחרת גם
7 להכתיב את השכר שלהם, זה יהיה הוגן להגיד את זה. ת: נכון. בגלל ההיצע
8 וביקוש. בגלל ההיצע, ש: בגלל כוחות השוק. ת: בגלל המחסור, בגלל כוחות השוק.
9 אמרת נכון" (עמ' 37 ש' 18-3).
- 10 בנסיבות אלו, קשה לקבוע, כמסקנה נחרצת, כי ההיטל בהכרח מגולגל על שכר
11 העובדים הזרים (חוות דעת המומחה, פס' 4.4).
- 12 לגבי טענת המערערות, כי לפחות חלק מההיטל מגולגל על שכר העובדים, הרי
13 שטענה זו לא הוכחה וממילא לא ניתן לקבוע את שיעור ההיטל המגולגל, מה ששומט
14 את הקרקע מתחת טענת ההפליה.
- 15 49. בהקשר זה יצוין, כי גם העובדה, שלא נמצא כי ננקטו הליכים משפטיים על ידי
16 העובדים הזרים בטענה על ירידה בשכרם, עשויה לתמוך בעמדת המשיב כי ההיטל
17 לא גולגל עליהם בפועל (וראו הערת המשיב בסעיף 26 לסיכומיו כי הרשות
18 המוסמכת בסין הודיעה שהחליטה שלא להגיב בעניין תיק הסכמה הדדית שהרשות
19 המוסמכת בישראל עדכנה אותה על פתיחתו בזיקה לפניית המערערות).
- 20 50. גם מנקודת המבט של ביקוש המעסיקים לעובדים זרים שלהם מומחיות ייחודית,
21 קשה לומר כי הביקוש אליהם הוא בלתי קשיח, מה שעשוי ללמד כי לעובדים אלו
22 היכולת להשפיע על גובה שכרם (חוות הדעת, פס' 4.5; כעולה מחקירתו הנגדית של
23 מר ניצן, עמ' 36 ש' 5 עד עמ' 37 ש' 18: "בגלל שחסרים עובדים מקצועיים, בגלל
24 שהם מאוד מקצועיים והם בכמות קטנה, זה מעלה את המחיר"; עמ' 39 ש' 21-16:
25 "היום אין תחליף לעובדים הזרים בעבודות הרטובות. הענף היום נשען על העובדים
26 הזרים"; עמ' 42 ש' 4-2: "...חוזרים חזרה לבסיס המרכזי של היצע וביקוש.
27 חסרים את העובדים האלה, השכר שלהם עולה כל הזמן...").
- 28 51. לסיכום הדברים עד כה, המערערות טוענות כי, בניגוד לעותרים בעניין בוכריס, הן
29 הצליחו לסתור את החזקה שבסעיף 45(ב) לחוק ההבראה ולהוכיח את גלגול ההיטל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 על העובד הזר. לטענתו, הן הצליחו להניח תשתית עובדתית המוכיחה כי ההיטל
2 מגולגל בפועל לשכר העובדים.
3 בכל הכבוד הראוי, המערערות לא הוכיחו כי חלה ירידה בשכרם של העובדים הזרים
4 כתוצאה מהטלת ההיטל. חוות דעת המומחה מטעמן יוצאת מנקודת הנחה שחלה
5 ירידה כזו אולם היא לא נתמכה בראיות רלוונטיות.
6 ללא בחינה אמפירית הנשענת על נתונים קונקרטיים של העובדים הזרים, בהקשר
7 לערעורים דנן, לא ניתן לקבוע כי הוכחה הירידה הנטענת בשכר העובדים. בחינה
8 אמפירית כאמור נעדרה מחוות דעת המומחה (בהקשר זה אציין כי המערערות
9 טוענות טענות סותרות לעניין גובה שכר העובדים הזרים כך שיש לקבל "בעירבון
10 מוגבל" את טענותיהן בקשר עם הירידה בשכר העובדים: בחוות דעת המומחה צוין
11 כי שכרם הממוצע של העובדים הזרים עומד על כ- 9,448 ש"ח (פס' 2.4 לחוות הדעת)
12 ואילו בנימוקי הערעור המתוקנים צוין כי שכר העובדים עולה על פעמיים השכר
13 הממוצע במשק (ס' 9)).
14 מאחר שהמערערות לא הוכיחו את הירידה הנטענת בשכר העובדים הזרים, ממילא
15 הן אינן רשאיות לטעון כי ההיטל הוא שגרם לירידה בשכרם.
16 הוזה אומר, אף אם הייתה מוכחת הירידה בשכר העובדים הזרים, ולא היא, לא
17 הוכח כי יש לייחס את הירידה הנטענת בשכר דווקא להטלת ההיטל ולא לגורמים
18 אפשריים אחרים. לדוגמה, אם הנתונים היו מראים כי השכר הממוצע של עובדים
19 זרים ושל עובדים ישראלים בענף הבנייה ירד בשיעור זהה בתקופה מסוימת, היה
20 קושי לייחס את הירידה בשכר להיטל דווקא.
21 יוצא אפוא שהמערערות לא הוכיחו את הקשר הסיבתי בין הטלת ההיטל לירידה
22 בשכרם של העובדים הזרים, אף בהנחה שהיו מוכיחות את הירידה בשכר.
23 52. העולה מן המקובץ הוא שהמערערות לא הוכיחו את טענתם כי ההיטל גולגל לשכר
24 העובדים הזרים.
25 **טענת המערערות כי ההוראה האוסרת על גלגול ההיטל אינה נאכפת**
26 53. כאמור, המערערות לא הצליחו לסתור את החזקה שבסעיף 45(ב), לפיה ההוראה
27 האוסרת על גלגול ההיטל אכן מקוימת.
28 משלא ניתן לקבוע כי ההיטל מגולגל בפועל על שכר העובדים, ממילא לא ניתן לומר
29 כי המדינה נמנעת מאכיפת איסור הגלגול. ברור כי המדינה אינה יכולה לנקוט
30 בהליכי אכיפה כלפי מי שרק בתיאוריה הפר את הדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 אך גם אם היה עולה בידי המערערות להוכיח כי החזקה האוסרת על הגלגול נסתרה
2 בנסיבות עניינן, הן לא הוכיחו כי רשויות החוק נמנעות מאכיפת איסור הגלגול. ליתר
3 דיוק, המערערות לא הוכיחו כי, כעניין שבמדיניות, רשויות אכיפת החוק נמנעות
4 מאכיפת איסור גלגול ההיטל על שכר העובדים הזרים.
5 54. בעניין בוכריס נקבע כי "חזקה על הרשות המבצעת שתאכוף את איסור הגלגול, כפי
6 שקבע המחוקק...נאמנה עלינו הצהרת המשיבים לפיה איסור הגלגול נאכף, ולא
7 נמצא לנו טעם לקבוע שהחוק אינו נאכף בפועל או שאין בכוונת המשיבים לאוכפו,
8 כפי שטענו העותרים" (פס' 11).
9 55. המערערות הפנו בסיכומיהן לעדויות נציגי המשיב וניסו ללמוד מהן כי המשיב אינו
10 אוכף את הוראת סעיף 45(ב) לחוק האוסרת על גלגול ההיטל על העובד.
11 אלא, שבכל הכבוד, טועות המערערות בסוברן כי מתפקידו של המשיב לבחון אם הן
12 ממלאות אחר חובותיהן החוקיות כמעסיקות עובדים זרים.
13 המערערות לא הוכיחו כי הממונה על זכויות העובדים הזרים בתחום דיני העבודה
14 (סעיף 1 כב לחוק עובדים זרים) אינו אוכף את הדין, קל וחומר כי הוא נמנע מכך
15 כעניין של מדיניות.
16 זאת ועוד, טענת המערערות כי אין "ביכולתו" של המשיב לאכוף את סעיף 45(ב)
17 לחוק, משום שההיטל מגולם במשכורתו הכוללת של העובד הזר ולא ניתן לבדוד את
18 רכיב ההיטל מסך תשלומי המשכורת, אינה משרתת אותן לצורך הוכחת טענתן על
19 גלגול ההיטל בפועל לשכר העובד.
20 56. המערערות 1-3 הפנו בסיכומיהן להחלטת בית הדין לבוררות בינלאומית בעניין
21 Occidental Exploration and Production Company v. Republic of Ecuador
22 באותה החלטה הותר החזר מע"מ ליצואנים, למעט בענף הנפט. בית הדין לבוררות
23 קבע, בנסיבות המיוחדות של אותו מקרה, כי לא ניתן להפלות בין ענפים שונים
24 לעניין החזרי המע"מ. בהיקש לענייננו, כלל החברות שמעסיקות עובדים זרים
25 מחויבות בתשלום ההיטל ואין התייחסות מפלה ביניהן ולכן אין בהחלטה זו לסייע
26 למערערות.
27 57. כפועל יוצא מכל האמור לעיל, המערערות לא הוכיחו כי גביית ההיטל עומדת
28 בסתירה להתחייבויותיה הבינלאומיות של מדינת ישראל במסגרת סעיף 25.1
29 לאמנת המס עליה חתמה. המערערות לא הוכיחו כי היטל העסקת עובדים זרים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 גולגל על שכר העובדים הזרים וממילא לא העמידו את התשתית הנדרשת לביסוס
2 טענת ההפליה הנטענת על ידן.
3 אפנה כעת לבחון את טענת המערערות, כי טעם נוסף לביטול ההיטל הוא כי הטלתו
4 עומדת בניגוד להוראת סעיף 25.3 לאמנת המס שבין ממשלת מדינת ישראל
5 לממשלת הרפובליקה העממית של סין.
6 הוראת סעיף 25.3 באמנה למניעת כפל מס בין מדינת ישראל לרפובליקה
7 העממית של סין
8 58. לנוחות הקורא, אביא בשנית את נוסח הוראת סעיף 25.3 לאמנת המס (המקבילה
9 להוראת סעיף 24.4 לאמנת המודל):
10 "למעט מקום שחלות הוראות סעיף 9(1), סעיף 11(6) או סעיף 12(6), ריבית
11 תמלוגים, ותשלומים אחרים שמשלם מיזם של מדינה מתקשרת לתושב של
12 המדינה המתקשרת האחרת, יהיו, לעניין קביעת הרווחים החייבים במס של אותו
13 מיזם, ניתנים לניכוי לפי אותם תנאים כאילו שולמו לתושב של המדינה
14 המתקשרת הנזכרת ראשונה...".
15 59. סעיף זה קובע כי תשלומים שמשלם מיזם של מדינה מתקשרת לתושב של המדינה
16 המתקשרת האחרת יהיו ניתנים לניכוי לפי אותם תנאים כאילו שולמו לתושב
17 המדינה הראשונה.
18 60. המערערות טוענות כי מצב בו לא ניתן מגן מס מלא על הוצאות השכר, רק בשל
19 העובדה שהן שולמו לתושב המדינה האחרת, מהווה הפליה פסולה של המעסיק לפי
20 סעיף 25.3 לאמנת המס.
21 לטענתן, הטלת ההיטל על הוצאות השכר של העובדים הזרים משמעותה הכלכלית,
22 מנקודת מבטו של המעסיק, היא אי התרת חלק מאותן הוצאות בניכוי בחישוב
23 הכנסתו החייבת (בהתאם לשיעור המס שחל על המעסיק ושיעור ההיטל בשנת המס
24 הנבדקת).
25 לטענת המערערות, הטלת מס נוסף על הוצאה המשולמת לתושב מדינת אמנה,
26 בדמות ההיטל המוטל על משכורות העובדים זרים, שקולה לאי ניכוי מלוא הוצאות
27 השכר של העובדים הזרים. בכך מופלה לרעה מעסיק עובדים זרים בהשוואה
28 למעסיק עובדים מקומיים, באופן המקים לו טענת הפליה אסורה לפי סעיף 25.3
29 לאמנת המס. לאור עליונותה הנורמטיבית של אמנת המס, דינה של החקיקה
30 הפנימית שמכוחה מוטל ההיטל, להתבטל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 המערערות הצטיידו בחוות דעת של מומחה מתחום החשבונאות, ד"ר גד פניני, לפיה
2 הטלת ההיטל על שכר העובדים הזרים מביאה לתוצאת מס הזזה לאי התרת 45%
3 מהוצאות השכר בחישוב הכנסתו החייבת של המעסיק (תחת הנחת שיעור מס
4 חברות של 25% ושיעור היטל של 15%).
5 61. בכל הכבוד הראוי, טענה זו אין בידי לקבל.
6 62. ראשית, טענה זו אינה יכולה לדור בכפיפה אחת עם טענת המערערות על הגלגול
7 הכלכלי של ההיטל לשכר העובד הזר. שכן, בבסיס טענת הגלגול מצויה ההנחה כי
8 מי שנושא כלכלית בהיטל הוא העובד הזר, ולא המעסיק. כעת, טוענות המערערות
9 כי המעסיק הוא זה שנושא בפועל בתשלום ההיטל ולכן מצבו שקול למי שלא הותרו
10 לו בניכוי מלוא הוצאות השכר של עובדיו הזרים. אלו שתי טענות סותרות ביחס
11 לשאלה מי נושא בפועל בהיטל. המערערות אינן רשאיות לדבר בשני קולות.
12 די בכך כדי לדחות את טענת המערערות על הפליה אסורה לפי סעיף 25.3 לאמנת
13 המס.
14 63. שנית, אף לגישת המערערות, תוצאת הטלת ההיטל מביאה לאי הכרה רק בחלק
15 מהוצאות השכר (לפי חוות הדעת של ד"ר פניני, שיעור ההוצאה שלא יותר בניכוי,
16 בעקבות הטלת ההיטל, תלוי בשיעור מס החברות לעומת שיעור ההיטל בשנת המס
17 הנבחנת. ראו טבלה בעמ' 9 לחוות דעתו).
18 ברם, המערערות לא הוכיחו, בראיות קונקרטיות, איזה חלק מהוצאות השכר של
19 העובדים הזרים לא יותר להן בשנות השומה בעקבות הטלת ההיטל.
20 מכאן, שלא עלה בידיהן להוכיח את שיעור ההפליה הנטען לפי סעיף 25.3 לאמנה ודי
21 בכך כדי לדחות את טענתן.
22 64. בכפוף לאמור לעיל ולמען שלמות התמונה, אציין כי, גם מטעמים נוספים, אין ממש
23 בטענת המערערות כי הטלת ההיטל עומדת בסתירה לסעיף 25.3 לאמנת המס.
24 מבחינת לשון הסעיף אין כל בסיס לטענת המערערות.
25 עיון בלשון סעיף 25.3 לאמנה מלמד כי הסעיף עוסק בהתרת הוצאה. אולם, ענייננו
26 אינו בניכוי "הוצאה" אלא בהטלת "היטל" על שכר העובדים הזרים, בדומה למיסוי
27 עקיף.
28 לכך יש להוסיף כי לשון הסעיף עוסקת בתשלום המשולם ל"תושב חוץ", ואילו
29 בענייננו ההיטל משולם למדינה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

65. זאת ועוד, פרשנות המערערות את סעיף 25.3, באופן הקורא לתוכו את מה שאין בו, היא מאולצת ודחוקה ומערבבת מין בשאינו מינו (ניכוי הוצאה במישור המעביד לעומת הטלת ההיטל על שכר העובדים).
- לו ביקשו נסחי האמנה למנוע מיסוי עקיף של צריכת שירותים של תושבים זרים בישראל היו עושים זאת באופן ישיר והדבר היה מקבל ביטוי מפורש בלשון האמנה. כך, ביתר שאת, כאשר משמעות קבלת פרשנות המערערות היא ביטול היטל שהוטל בחקיקה הפנימית של מדינת ישראל.
- בנסיבות אלו היה על המערערות להראות כי פרשנותן היא היחידה שאפשרית, ולא היא.
66. יתירה מכך, תכלית הוראת סעיף 25.3 היא למנוע הפליה ספציפית שנובעת מכך שמדינות מסוימות מתירות ניכוי של הוצאות ריבית, תמלוגים וכיו"ב ששולמו לתושב המדינה אך מטילות מגבלות ואף אוסרות לגמרי ניכוי כאמור כאשר מקבל התשלום הוא תושב חוץ (דורון לוי ואיתן אסנפי מיסוי בינלאומי עמ' 1429).
- תכלית זו אינה מתקיימת בענייננו, שכן הוצאות השכר של העובדים הזרים (וגם ההיטל) מותרות בניכוי לצורך חישוב הכנסתן החייבת של המערערות, בדיוק כפי שמותרות בניכוי הוצאות השכר של העובדים המקומיים. סעיף 17 לפקודת מס הכנסה (שעניינו הוצאות המותרות בניכוי) אינו מבחין בין הוצאת שכר של עובד מקומי ובין הוצאת שכר של עובד זר.
67. המערערות 1-3 הפנו בסיכומיהן לפסק דין זר בעניין Millenium Inforcom Technologies v. Assistant Commissioner Of Income (31.1.2008) באותו מקרה נקבע כי, במקרה בו חלות הוראות שונות על תושב מדינת אמנה בהשוואה לתושב מקומי, לעניין ניכוי הוצאה הכפופה לניכוי מס במקור, מתקיימת סתירה עם הוראת אי ההפליה באמנת המס.
- עניינו של פסק דין זה בנסיבות שונות מאלו הנדונות כאן ולכן אין בו לסייע למערערות. אין בענייננו הוראות שונות החלות לפי הדין הפנימי על עובד זר בהשוואה לתושב ישראל לעניין ניכוי הוצאת שכר.
68. כפועל יוצא מהאמור לעיל, יש לדחות את טענת המערערות כי הטלת ההיטל מנוגדת להוראת איסור ההפליה שבסעיף 25.3 לאמנת המס.
69. אחרון בסדר הדברים, אם כי לא אחרון בחשיבותו, אציין כי טענת המערערות על הפליה אינה מתיישבת עם ההלכה בעניין סעד לפיה ההיטל נועד "לאזן את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 השלכותיה הכלכליות השליליות של העסקת עובדים אשר אינם אזרחי ישראל או
2 תושביה" וכי הוא אינו אלא "פגיעה הולמת שאף משרתת היטב את תכליתו – קרי,
3 השתת העלויות החיצוניות הכרוכות בהעסקתם של עובדים זרים על הנהנה
4 מפעולה זו" (פס' מ"ו, מ"ט בהתאמה לחוות דעתו של כב' השופט א' רובינשטיין).
5 על רקע זה קשה לקבל את טענת המערערות כי ההיטל גורם להפליה.
6 אדרבא, לאור העובדה, שככלל, עלות העסקתו של עובד זר נמוכה מעלות העסקתו
7 של עובד ישראלי, נועד ההיטל לייקר את העסקתו של העובד הזר ובדרך זו לקדם
8 שוויון בין עובד זר לעובד ישראלי ולגרום להשתת העלויות החיצוניות הכרוכות
9 בהעסקתו של העובד הזר על מי שנהנה מכך, הלא הם מעסיקיו.
10 להווי ידוע, שהיית העובדים הזרים בישראל, בפרט בהיקפים גדולים, גורמת למדינה
11 הוצאות ישירות ועקיפות ומהווה נטל תקציבי כבד על אוצר המדינה. חיוב המעסיק,
12 שהוא הנהנה הישיר מהעסקת העובדים הזרים, בתשלום ההיטל, נועדה לאזן את
13 ההשלכות הכלכליות הללו.
14 70. מערערת מס' 4 (עמלים משאבי אנוש בע"מ) טענה בחלק ג' לסיכומיה כי מאחר
15 שהעסקת עובד זר בענף הבניין מחויבת ב"דמי היתר" מכוח הוראה ספציפית (סעיף
16 11א) (לחוק עובדים זרים), יש לבטל את החיוב בהיטל כדי למנוע מיסוי כפול.
17 בכל הכבוד, לא מצאתי לקבל את טענתה.
18 מעבר לעובדה שהצדק עם המשיב כי טענה זו נטענה לראשונה בסיכומי המערערת
19 ולכן מהווה הרחבת חזית אסורה, אף לגוף העניין אין לקבלה.
20 ראשית, העובדה שקיימים שני אמצעים פיסקאליים להגשמת תכלית החקיקה
21 לייקור העסקתם של העובדים הזרים בענף הבניין היא הנותנת כי יש בשניהם יחדיו
22 כדי להגשים את מדיניות המחוקק ואין בה ללמד על ביטולו של האחד מפני השני.
23 שנית, אין לקבל את הטענה כי הטלת ההיטל, מכוח חוק ההבראה שהוא חוק כללי,
24 נדחית מפני דמי היתר, החלים בענף הבניין מכוח הוראת דין ספציפית בחוק
25 עובדים זרים. גם בחוק ההבראה התייחס המחוקק באופן "ספציפי" לענף הבניין,
26 כאשר במסגרת סעיף 45א) קבע לגביו היטל מופחת בשיעור של 15%.
27 **טענת המערערות על אכיפה בררנית**
28 71. לאחר סיום הליך שמיעת ההוכחות, בתאריך 27.2.2019, הוגשה בקשה על ידי
29 המערערות, במסגרתה טענו כי הסכם שנערך עם חברת סחלב אספקת כוח עובדים
30 בע"מ (להלן: "סחלב") מפלה אותן לרעה ועולה כדי אכיפה בררנית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

72. בקשה שנייה בעניין טענה זו הוגשה על ידי המערערות בתאריך 1.4.2019 לגבי חברת
עינת כוח אדם, חברת טוטאל שירותי כוח אדם בע"מ וחברת איתן אמי עובדים זרים
לבניין בע"מ (להלן: "איתן אמי").
- לבקשה מתאריך 1.4.2019 צורף תצהירו של מר ניצן, יו"ר התאחדות תאגידי כוח
אדם זר, ממנו עולה כי ההתאחדות רואה בחתימה על הסכמי פשרה עם תאגידי
בעלי נסיבות זהות, לביטול 50% מקרן החוב של ההיטל, משום הפליה פסולה.
73. בתאריך 18.4.2019 השיב המשיב לשתי הבקשות וצרף שלושה תצהירים: תצהיר של
גב' מלאך שהוחלף בהמשך בתצהירה של גב' סגאוקר (ראו החלטתי מתאריך
14.11.2019) ביחס למנכות א' ו-ב', תצהיר של מר מלמד ביחס למנכה ג' ותצהיר של
גב' מונסוניגו ביחס למנכה ד'.
74. בתאריך 2.5.2019 הגיבו המערערות לתשובת המשיב וביקשו להורות על חשיפת
הסכמי הפשרה שנחתמו עם התאגידי האחרים. לחלופין, ביקשו לקבוע ישיבת
הוכחות לצורך חקירת נותני התצהירים מטעם המשיב. כן התבקש "לזמן את כל
אחד מהנישומים האחרים כעדים מטעמן של המערערות" (פס' 8 לבקשה).
75. בתאריך 20.11.2019 התקיימה ישיבת הוכחות במסגרתה נשמעה חקירתם הנגדית
של שלושת המצהירים מטעם המשיבים.
- באותה ישיבה, הוגשו לעיני בית המשפט בלבד, בהסכמת המערערות, העתקים
מושחרים של הסכמים ותרשומות פנימיות שנערכו עם ארבע המנכות (גם סכומי
המס הושחרו).
76. בתאריך 9.12.2019 התקיימה ישיבת הוכחות נוספת אליה זומן באמצעות בית
המשפט רו"ח עופר, מייצגה של סחלב.
- עם סיום שמיעת ההוכחות, הוגשו סיכומים משלימים בכתב מטעם הצדדים בעניין
טענת המערערות על אכיפה בררנית.
77. בפתח הדברים אציין, כי עיון בפסיקת בתי המשפט מלמד כי ההלכה היא שטענת
אכיפה בררנית תתקבל רק במקרים חריגים ויוצאי דופן:
- בעניין ע"א 256/17 הרשקוביץ נ' רשות המיסים, פס' 17 (18.8.2019) דחה בית
המשפט העליון טענת הפליה בקובעו כי הסכמי פשרה שיסודם בטעות אינם יכולים
לבסס טענת אפליה: "טענה זו, אשר נשענה על כך שבהליך אחר ולגבי מייבאים
אחרים נחתם הסדר פשרה בעניינם – כאשר המשיבה הבהירה כי מדובר בשני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 מייבאים בלבד והדבר נעשה עקב טעות – אינה יכולה לסייע למערערים בהליך
2 כאן".

3 בעניין רע"א 7998/17 פלוני נ' רשות המיסים פס' 7 (13.11.2017) קבע בית המשפט
4 העליון כי "בנוסף, גם אם היה מקרה בודד בו המשיבה נדרשה לבחינת השומה
5 העצמית – הרי שלא ניתן לבסס טענת אפליה על מקרה יחיד".

6 בעניין ע"מ (מחוזי מרכז) 26342-01-16 ברודקום סמיקונדקטורס ישראל בע"מ נ'
7 פ"ש כפר סבא פס' 19-20 (19.11.2017) נקבע כי "בהליך דנן יידרש בית המשפט
8 לבחון את שיקול דעתו של המשיב בעריכת הצווים, ואם יימצא כי המשיב פעל
9 כהלכה, ממילא אין כל רלוונטיות לשאלה מה נעשה במסגרת הסדרים עם נישומים
10 אחרים. ברי כי אם יימצא שהשומה בענייננו נכונה לגופו של עניין, לא יידרש
11 המשיב ליישם דרך פעולה אחרת...אך ורק בכדי להשוות את התוצאה בעניינה של
12 המערערת לתוצאות שהתקבלו אצל נישומים אחרים".

13 בעניין ע"מ (מחוזי ת"א) 1742-09-13 חכ"ל בניה ופיקוח נ' פשמ"ג, פס' 118
14 (11.10.2018) נקבע כי "וממה נפשך: אם גישת המשיב לא הייתה צודקת כלל, אזי
15 ערעור זה היה מתקבל, ואם גישתו כן מוצדקת, מן הראוי כי יושת מס כדין על
16 המערערת, והעובדה שמבני תעשייה ודרבן 'זכו מן ההפקר', אולי בשל מחדל מצד
17 המשיב, איננה מעלה ומורידה וודאי אינה מובילה למסקנה כי יש להגדיל את
18 הפגיעה בקופה הציבורית".

19 בעניין ע"מ (מחוזי חיפה) 57468-12-17 פינקלשטיין נ' פ"ש חיפה, פס' 27-28
20 (16.7.2018) נקבע כי "בוודאי שאין לקבוע כי השופט היושב בדיון יהא חייב לקבוע
21 ולפסוק לפי גישתו השגויה של המשיב בענייננו של הנישום האחר, רק בשל טענת
22 אפליה".

23 78. בסופו של דבר, על בית המשפט לשאול את עצמו האם השומה המונחת בפניו היא
24 נכונה לגופה.

25 העובדה שנערך הסכם פשרה שגוי עם נישום אחר, אינה מקנה לנישום שעניינו
26 מתברר את הזכות לחייב את הרשות לקבוע פשרה זהה גם בעניינו.
27 לו הייתה הרשות מחויבת לחתום על הסכם זהה עם נישומים אחרים, באופן המנציח
28 את שגיאתה, היה הדבר פוגע באופן בלתי מוצדק בקופה הציבורית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 כל עוד מדובר בטעות ביישום הדין או בהפעלת שיקול דעת, במקרים הבודדים בהם
2 הייתה סטייה ממדיניות אחידה ועקבית של רשות המיסים, קשה יהיה לבסס
3 באמצעותם טענת הפליה.
4 79. שונה הייתה התוצאה לו היה עולה בידי הנישום להוכיח כי מדיניות רשות המיסים
5 אינה אחידה או אינה ברורה.
6 לעניין הסעד שיוענק לנישום במקרה בו יוכח כי מדיניות רשות המיסים אינה אחידה
7 או ברורה, כתבתי בעניין ע"מ (מחוזי ת"א) 17-01-36860 אליאס שירי נ' פ"ש גוש
8 דן (20.6.2019) כי "אופי הסעד ישתנה ממקרה למקרה בהתאם לנסיבותיו, בהתאם
9 לעוצמת הפגם שנפל בהתנהלות הרשות המנהלית, בהתאם לעוצמת הפגיעה בפרט
10 ובתחושת הצדק וההוגנות וכן בהתאם לשיקולי האינטרס הציבורי באכיפה עצמה"
11 (להרחבה בעניין הגישות השונות בסוגיית האכיפה הבררנית והסעדים בגינה ראו
12 פס' 19-9 והאסמכתאות המפורטות שם).
13 80. נחזור לענייננו.
14 האם לרשות המיסים מדיניות עקבית וברורה בהוצאת שומות ניכויים בגין היטל
15 העסקת עובדים זרים?
16 התשובה לכך היא חיובית.
17 מספרם הרב של ערעורי המס שהתנהלו בעניין זה והשומות שהוצאו מלמדים בבירור
18 כי לנישומים רבים הוצאו שומות זהות לאלו שהוצאו למערערות במסגרתן חויבה
19 העסקת העובדים הזרים בהיטל (לפירוט המקרים ראו פס' 10-9 לסיכומים
20 המשלימים מטעם המשיב).
21 81. האם המשיבים סטו ממדיניות זו במסגרת ההסכמים שנערכו עם ארבע המנכות?
22 לעניין מנכה ד', המערערות טוענות כי "אכן נראה כי מדובר בפשרה קלה יותר"
23 (סעיף 4 לסיכומים). באותו מקרה, כעולה מתצהירה של גב' מונסוניגו, הופעלו
24 שיקולים לבר שומתיים, בזיקה להפסקת פעילות המנכה והפעלת סעיף 119א
25 לפקודת מס הכנסה. כן עולה כי הוסכם לתת הקלה בריבית אך קרן ההיטל לא
26 הופחתה. יצוין כי האמור בתצהירה של גב' מונסוניגו לא נסתר בעדותה בבית
27 המשפט. בפסיקה נקבע, כי כאשר המשיב מגיע להסכם פשרה כולל, המביא בחשבון
28 שיקולים שונים, "מסתיימת הזהות הנקודתית ונשמט בסיס השוואה" (עמ"ה
29 (מחוזי ת"א) 1139/03 זיסר נ' פשמ"ג (4.7.2007)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 לעניין מנכות א' ו- ב', האמור בתצהירה של גב' סגאוקר, לפיו לא נערכו עם מנכות
2 אלו הסכמים שחורגים ממדיניות רשות המיסים שלא להתפשר בנוגע להטלת היטל
3 עובדים זרים, לא נסתר במהלך עדותה בבית המשפט. גב' סגאוקר הצהירה, לעניין
4 מנכה א', כי לא היה ויתור כלשהו על קרן חוב ההיטל במסגרת ההסכם שנחתם עמה
5 (ס' 4 לתצהירה). לגבי מנכה ב', הוצהר כי ההסכם לא אותר אך שודרה שומה
6 בהסכמה לאחר שלב השגה ושעיון בתרשומת הפנימית מעלה כי לא הייתה פשרה
7 ביחס להיטל. אשר לטענת המערערות כי גב' סגאוקר לא ידעה להשיב בחקירתה אם
8 "שולם" המס על פי שומה 03 (שומה לפי מיטב שפיטה בשלב א'), אין בכך ללמד דבר
9 על פשרה בסכום ההיטל. שאלת "תשלום" המס היא שאלה במישור הגבייה ולא
10 במישור החבות בהיטל (פרוטוקול מתאריך 20.11.2019 עמ' 109 ש' 18-23).
- 11 82. לעניין מנכה ג', כאמור בתצהירו של מר מלמד, נערכה תרשומת פנימית במקביל
12 להסכם שומת ניכויים שנחתם עמו. הוצהר כי העיקרון שבא לידי ביטוי באותה
13 תרשומת אכן משקף את הדין, דהיינו, כי לצורך חישוב בסיס החיוב בהיטל תיגרע
14 רק הכנסה ששולמה לעובדים הזרים ששכרם עמד על פעמיים השכר הממוצע במשק
15 או יותר.
- 16 כעולה מהתצהיר ומהחקירה בבית המשפט, בעת יישום עקרונות התרשומת הנ"ל
17 לכדי הסכומים שבהסכם, נפלה טעות בידי מפקח שומת ניכויים בהצבת סכום שגוי
18 במקום הסכום שאמור להיות כפל השכר הממוצע במשק. דבר הטעות לא התגלה
19 על ידי הרכז וגם לא על ידי סגן פקיד השומה (בתקופה שקדמה למינויו של מר
20 מלמד), שהסתפקו באישור עקרונות ההסכם על פי התרשומת, ולא בחנו לעומקם
21 את חישובי הסכומים שבהסכם.
- 22 המערערות ניסו להטיל ספק בטענת המשיב כי מדובר ב"טעות חישובית" בלבד, ולא
23 בפשרה מודעת להפחתת היקף החיוב בהיטל. המערערות מסיקות זאת מהעובדה
24 שהמשיב בחר שלא לפתוח את השומה המוטעית באמצעות שימוש בסמכותו לפי
25 סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, מהעובדה שהמפקח שחתם על ההסכם ערך שומות
26 דומות בעבר שלא נפלה בהן טעות ומהעובדה שהמפקח שערך את ההסכם לא הופיע
27 לעדות בבית המשפט על מנת לשפוך אור על הפרשה.
- 28 בכל הכבוד הראוי, אינני רואה עין בעין עם טענה זו של המערערות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 אכן, יש להצטער על טעויות מיותרות שנופלות בשומה, שפוגעות בגביית מס אמת
2 ובאמון הציבור ברשויות האכיפה, וברור שאין להקל בכך ראש. למותר לציין כי על
3 המשיב לעשות כל מאמץ על מנת להבטיח כי השומה תשקף את המס הנכון המגיע.
4 ברם, משקרתה הטעות, לא פתר עצמו המשיב מלהסביר מדוע לא התגלתה הטעות
5 בזמן אמת, וכך נכון היה שייעשה. המשיב הסביר, כי יתכן שמקור הטעות הוא
6 בעובדה שבאותה עת שימש רכז מחליף מתחום הניכויים. יתכן שעיון בתרשומת,
7 והבנת עקרונות השומה על פיה, נראה מספק בעיני סגן פקיד השומה דאז ולא עלה
8 הצורך להיכנס לעומקם של המספרים והחישובים שבשומה עצמה (עמ' 94 ש' 23-
9 30).
10 מכל מקום, אין לי סיבה לפקפק בנכונות הצהרתו של מר מלמד לפיה, מהתרשומת
11 שקדמה להסכם עולה כי היא משקפת את הדין החל, דהיינו, גריעת הכנסתו של עובד
12 זר שהשתכר כפל השכר הממוצע במשק, ושלא דובר ב"פשרה" מודעת שהפחיתה
13 את החיוב בהיטל (ראו עמדה דומה מפיו של העד שזומן מטעם המערערות, רו"ח
14 עופר, מייצגה של סחלב, פרוטוקול מתאריך 9.12.2019 עמ' 34 ש' 17-12).
15 לעניין אפשרות תיקון ההסכם השגוי עם מנכה ג', ציין מר מלמד כי "כן שקלנו
16 לפתוח ב- 147, דרך אגב, אנחנו עדיין שוקלים... זה כן משהו שנשקל בפקיד
17 השומה ויש לנו עוד מספר שיקולים, בטח שאני לא אפרט אותם כאן..." (עמ' 94
18 ש' 18-10).
19 סיכומם של דברים, לא מצאתי כי ההסכם שנערך עם מנכה ג' משקף פשרה שהיא
20 תוצר של משא ומתן (עמ' 96 ש' 16-11). נראה כי מדובר בשגיאה שנפלה בשלב
21 המעבר מיישום עקרונות התרשומת למספרים שבהסכם, בכל הנוגע לסכום שיש
22 להציבו ככפל השכר הממוצע במשק. כך הסביר מר מלמד את מקור טעותו של
23 המפקח שערך את ההסכם: "מאחר ומדובר במומחה חוץ, הוא ראה איזה שהן
24 תקנות מומחה חוץ. הוא ראה שם איזשהו מספר, במקום לבחון את המספר של
25 השכר פעמיים השכר הממוצע במשק הוא לקח איזשהו מספר מהפקודה כנראה
26 בטעות... וכמו שאתה יודע, אנשים טועים, שככל הנראה מדובר בטעות בתום לב"
27 (עמ' 99 ש' 26 עד עמ' 100 ש' 3).
28 משמובן כי ההסכם שגוי ואינו עולה בקנה אחד עם הדין, אין כל סיבה להיעתר
29 לבקשת המערערות כי המשיב יחיל עליהן את ההסכם השגוי וינציח את טעותו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 אדרבא, יש להחיל עליהן את עקרונות ההסכמים שנחתמו עם המנכות, כעולה
2 מהתרשומת, ובעקרונות אלו (להבדיל מיישומם) לא נפלה כל טעות.
3 83. לגבי טענת המערערות, כי לא הובאו לעדות העדים הרלוונטיים מטעם המשיבים,
4 אינני מוצאת לקבלה.
5 העדים שהעידו מטעם המשיבים הכירו את ההסכמים המדוברים וידעו להעיד
6 עליהם, כך שלא ניתן לומר כי הם לא היו רלוונטיים.
7 לאחר שהתברר למשיב כי נפלה טעות בהסכם עם מנכה ג', הוא פעל נכון כאשר הביא
8 לעדות דרג בכיר יותר, את סגן פקיד השומה.
9 בהקשר זה מקובלת עליי תשובת המשיב דכאן, כי היה מקום להביא לעדות את
10 המפקחים הספציפיים שחתמו על ההסכמים עם המנכות, רק אם טענתו הייתה
11 שהנסיבות והשיקולים שהביאו לחתימת ההסכמים אינם חלים בעניינן של
12 המערערות. אולם במקרה ההפוך, בו טוען המשיב כי עניין של המערערות והמנכות
13 חד הוא, אין בכך צורך. אציין כי תמוה בעיני שהמערערות חזרו בהן מבקשתן לזמן
14 את נציגי המנכות כעדים מטעמן, מבלי שדאגו לספק לכך כל הסבר (פס' 8 לתגובת
15 המערערות מתאריך 2.5.2019). כך בפרט, שעה שהתעקשו על דחיית מועד ההוכחות
16 לצורך חקירתו של רו"ח עופר, מייצגה של סחלב.

סוף דבר

17 ארבעת הערעורים שבכותרת נדחים.
18 המערערות יחויבו בהוצאותיו המשפטיות של המשיב, ביחד ולחוד, בסכום של
19 50,000 ש"ח.
20

21
22
23
24
25

ניתן היום, ח' שבט תש"פ, 03 פברואר 2020, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

26
27
28



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 פברואר 2020

ע"מ 17-12-34974 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-01-70400 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 18-02-6272 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
ע"מ 18-02-25543 עמלים משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1
- 2
- 3

