



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 51463-01-14 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1

בפני: כב' השופט מגן אלטוביה

2

המערערת: יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבניה תירות וטקסטיל בע"מ  
ע"י בא כח עוה"ד זיו שרון

נגד

המשיב: פקיד שומה חולון  
ע"י בא כח עוה"ד מיכל רציוולסקי ועוה"ד קרן יזדי-סופר  
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחית)

3

4

5

### פסק דין

6

7

8

לפני ערעור על צווים של המשיב לשנות המס 2007, 2008, 2009 ו- 2010.

9

10 בהחלטת המשיב מיום 2.1.2014 פורטו הנימוקים לקביעת השומה לשנות המס שבערעור, כדלהלן:

11

12 א. המערערת מעסיקה עובדים זרים כהגדרתם בסעיף 1 לחוק עובדים זרים התשנ"א – 1991, לפיכך,  
13 בהתאם לחוק התוכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות  
14 הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו- 2004), התשס"ג – 2003 (להלן: "חוק ההבראה"), על המערערת  
15 לשלם היטל בגין העסקת עובדים זרים כקבוע בסעיף 45 (א) לחוק ההבראה. בהתאם להוראות חוק  
16 ההבראה לעובדה כי העובדים הזרים מועסקים על ידי המערערת במסגרת הסכם offset עם המדינה  
17 אין כל נפקות לעניין תחולת חובת תשלום ההיטל ע"י החברה והעובדים כאמור אף לא הוחרגו  
18 מחובת ההיטל במסגרת הרשימה הסגורה הקבועה בסעיף 44 לחוק ההבראה.  
19 החברה לא שילמה את ההיטל בגין העסקת העובדים הזרים ולפיכך חויבה בהיטל בהתאם  
20 לשיעורים הקבועים בחוק.

21

22 ב. המערערת סיפקה מצרכי מזון לעובדים הזרים שהועסקו על ידה בסכומים ידועים. חלק מעובדי  
23 המערערת מוגדרים כמומחי חוץ וזאת בהתאם להגדרה הקבועה בסעיף 1 לתקנות מס הכנסה (ניכוי  
24 הוצאות שהייה לתושבי חוץ), התשל"ט – 1979. בהתאם לסעיף 2 לתקנות אלו ניתנה החברה  
25 מהכנסתם של העובדים מומחי החוץ הוצאות שהייה בסכומים המרביים.  
26 מאחר וסכומי הוצאות המזון ידועים לחברה, יש להתיר את ניכוי ההוצאות רק בגובה ההוצאות  
27 שהוצאו בפועל ולא כפי שקיבלו ביטוי במשכורות העובדים הזרים מומחי חוץ.

28

29 ג. המערערת עמדה בהוצאות בגין ביטוח רפואי לעובדים הזרים ללא חיוב העובד במס. בהתאם לסעיף  
30 2 (2) לפקודה, יש לחייב במס כל טובת הנאה שניתנה לעובד. לסכומים אלו יש להוסיף חיוב בגין  
31 היטל העסקת עובדים זרים בהתאם לשיעורים הקבועים בחוק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 14-01-14-51463 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35  
36  
37  
38  
39  
40

המערערת לא השלימה עם השומה האמורה מאחר ולעמדתה היא פטורה מתשלום ההיטל על הכנסת עובדיה הטורקיים, ומכאן עיקר הערעור שלפי.

לציון, כי בינתיים הגישה המערערת שני ערעורים נוספים המתייחסים לשנות מס מאוחרות יותר (ע"מ 12-16-48338 ו – ע"מ 19-03-34612) המתבררים במאוחד, אולם אינם חלק מהדיון כאן.

### טענות המערערת

א. הסכם Offset (להלן: "הסכם האופסט") נכרת בין תע"ש לבין משרד ההגנה הטורקי, ונקבע בו כי כנגד השבחת טנקים של צבא טורקיה על ידי תע"ש יתבצע רכש גומלין מטורקיה. בין היתר הוסכם בהסכם האופסט, כי חלק מההתחייבויות רכש הגומלין שנטלה על עצמה תע"ש ימומשו בדרך של מתן היתר למערערת שהיא חברה בבעלות טורקית להעסיק עובדים מטורקיה בענף הבניה בישראל. כנגד הסכומים שמעבירה המערערת לחשבונות הבנק של עובדיה בטורקיה מזוכה חשבון רכש הגומלין של תע"ש. מוסיפה המערערת וטוענת כי "כיום, המערערת הינה הדרך היחידה בה מדינת ישראל יכולה לעמוד בתנאי רכש הגומלין אליו התחייבה בהסכם האופסט".

ב. לביצוע הסכם האופסט מעסיקה המערערת עובדים זרים מטורקיה, בהתאם לאישור מיוחד של ממשלת ישראל המתחדש מעת לעת, להעסקת עובדים מטורקיה כחלק מהסדר האופסט. כך בהחלטת ממשלה מס' 2222 מיום 11.7.2004 נקבע כי יש ליתן למערערת היתר מיוחד להעסקת 800 עובדים טורקים (להלן: "ההיתר המיוחד").

ג. בעקבות מעורבותה של המערערת בהסכם האופסט החליט משרד ההגנה הטורקי להשית על המערערת תשלום שנתי בסך השווה למיליוני ₪ כל שנה.

ד. הממשלה ובית המשפט העליון הכירו במעמדה המיוחד והחריג של המערערת ובהתאם לכך לא החילו עליה את הכללית החלים על חברות המעסיקות עובדים זרים.

ה. כנגד ההיתר המיוחד, הוגשה עתירה לבית המשפט הגבוה לצדק על ידי עמותת קו לעובד ואחרים, בטענה כי יש להחיל על המערערת את נוהל שמיים פתוחים. בית המשפט העליון דחה את העתירה האמורה בהתחשב במעמדה הייחודי של המערערת ונוכח חשיבותו של הסכם האופסט.

ו. בדיון שהתקיים בבית המשפט העליון, ביום 26.6.2005 התייחס עו"ד ענר הלמן, בא כוח המדינה (להלן: "עו"ד הלמן") לשאלת החלת היטל עובדים זרים על המערערת וכך הבהיר:

**"לשאלת בית המשפט: הממשלה תצטרך להסתכל על ההסדר בכללותו, כל הנושא של יילמזלר פוטר מהיטל של 8 אחוז שמייקר את העבודה של עובדים זרים והחברה יילמזלר פטורה מהנוהל. משרד האוצר לא רוצה חריגות מהנוהל, מפנה לסעיף 2 להחלטת השרים – מצטט".**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 14-01-51463 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 ז. המערערת פנתה אל נציבות מס הכנסה ביום 29.1.2004 וציינה כי היא לא חייבת בתשלום היטל  
2 עובדים זרים. פנייתה זו של המערערת לא נענתה.  
3
- 4 ח. החל משנת 2004 ציינה המערערת בדוחותיה מפורשות כי היא לא שילמה היטל עובדים זרים  
5 בהסתמך על חוות דעת של יועציה המשפטיים. המשיב מעולם לא התייחס לגילוי מפורש זה בדוחות  
6 המערערת.  
7
- 8 ט. לראשונה, במהלך שנת 2012 לאחר מתן פסק הדין נגד המערערת ביחס לשנים 1999 – 2002, העלה  
9 המפקח מר שאול נחום את הטענה לפיה המערערת חייבת בתשלום היטל עובדים זרים במסגרת  
10 דיוני השומה לשנת המס 2007. על אף דיונים שקיימה המערערת בענייני עובדיה הזרים, הן מול  
11 פקיד השומה והן בפני בית המשפט, מעולם לא הועלתה טענה זו של חיוב בהיטל על ידי המשיב  
12 אלא לראשונה בשנת 2012.  
13
- 14 י. סוגיות של הכרה בהוצאות שהייה למומחים זרים, הוצאות רפואיות ונלוות עמדו במחלוקת בין  
15 המערערת לבין המשיב בשנות המס 1999, 2000, 2001 ו – 2002 (עמ"ה 1073/05 ו – 1071/06).  
16 במסגרת הערעור על פסק הדין בערכאה ראשונה הגיעו הצדדים לפשרה שקיבלה תוקף של פסק דין  
17 כאשר כל צד שומר על טענותיו. בשונה מהעובדות שנדונו בערעורים האמורים, בשנות המס  
18 הרלבנטיות לערעור כאן, המערערת כלל לא הפעילה מטבחים עבור העובדים הזרים. בנסיבות  
19 ענייננו, המערערת העבירה לוועד העובדים כספים לצורכיהם ואין לה כל ידיעה או שליטה  
20 בשימושים שעשו העובדים בכספים. למרות שבענייננו, העובדות שונות באופן קיצוני מהנסיבות  
21 שנדונו בערעורים האמורים, חזר המשיב על עמדתו לפיה הסכומים שהעבירה המערערת לוועדי  
22 העובדים הם הסכומים הבלעדיים שהוציאו המומחים הזרים ולכן שלל את הניכוי ממשכורתם.  
23
- 24 יא. המערערת שילמה הוצאות ביטוח רפואי עבור עובדיה כמתחייב על פי חוק עובדים זרים.  
25
- 26 יב. ביום 30.12.2012 הוצאה למערערת שומה לשנת המס 2007 וביום 9.6.2013 הוצאו למערערת שומות  
27 לשנות המס 2008, 2009, ו – 2010. על שומות אלה הגישה המערערת השגה ולאחר מספר דיונים  
28 נדחו השגות המערערת והוצאו הצווים נשוא הערעור כאן, לפיהם חויבה המערערת בסך 27.5 מיליון  
29 ש"ח בתוספת הפרשי הצמדה וריבית בסך 9.7 מיליון ש"ח ובתוספת קנסות בסך 7.6 מיליון ש"ח.  
30
- 31
- 32 במסגרת הדיון בערעור התקיימו 4 דיונים. בישיבת קדם המשפט מיום 2.2.2015 ביקשה המערערת לאפשר  
33 לה למצות פניות לגורמי ממשלה בבקשה למתן פטור מחובת תשלום ההיטל ונקבע דיון קדם נוסף. בנוסף  
34 התקיימו שני דיוני הוכחות במסגרתם נחקרו מר ניסים גיוס, המצהיר מטעם המערערת (ע' 5 – 37 לפרוטוקול  
35 הדיון מיום 16.11.2016), מר משה דנטיס, המצהיר מטעם המשיב (ע' 38 – 68 לפרוטוקול הדיון מיום  
36 16.11.2016, ע' 69 – 97 לפרוטוקול הדיון מיום 29.11.2016).  
37  
38  
39  
40



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 51463-01-14 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

### דין

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35  
36  
37  
38  
39  
40  
41

1. בפרק י' סעיף 44 לחוק ההבראה, נקבע:

”

(א) בפרק זה –

”הכנסה” – הכנסה לפי סעיף 2 (2) לפקודת מס הכנסה;

”מעסיק” – כל המשלם הכנסה לעובד זר, או האחראי לתשלומה, לרבות מי שדינו לענין תשלום מסים כדין המדינה;

4”עובד זר” – כהגדרתו בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ”א – 1991, למעט כל אחד מאלה:

(1) עובד זר שפרק ו' לחוק יישום ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו (הסדרים כלכליים והוראות שונות) (תיקוני חקיקה), התשנ”ה – 1994, חל עליו;

(2) עובד זר המועסק כדין בישראל שהוא אזרח במדינה הגובלת בישראל והיוצא את ישראל בדרך כלל בתום יום העבודה, למקום מגוריו באותה מדינה;

(3) עובד זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי.

(ב) לכל מונח בפרק זה תהיה המשמעות הנודעת לו בפקודת מס הכנסה, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת.”

בסעיף 45 לחוק ההבראה, נקבע:

”

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

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

סעיף 46 לחוק ההבראה, קובע:

”מעסיק ישלם לפקיד השומה את ההיטל במועדים שנקבעו לפי הוראות פקודת מס הכנסה לתשלום מס שניכה במקור מאותה הכנסה של העובד הזר.”

סעיף 47 לחוק ההבראה, קובע:

”הוראות פקודת מס הכנסה יחולו, בשינויים המחוייבים, על ההיטל כאילו היה מס שיש לנכותו מההכנסה של העובד הזר, לרבות ההוראות שעניינן דיווח, גביה ועונשין, אלא אם כן נקבע אחרת לענין מסוים לפי פרק זה, ויראו מעסיק שלא שילם את ההיטל כמי שניכה מס במקור ולא שילם אותו לפקיד השומה כאמור בסעיף 219 לפקודה”.

2. אין חולק שהמערערת היא בגדר מעסיק כמשמעותו בסעיף 44 (א) לחוק ההבראה, ואין חולק שהעובדים הטורקים אותם מעסיקה המערערת, הם בגדר עובד זר כמשמעותו בסעיף 44 (א) לחוק



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 14-01-51463 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 ההבראה. משכך, נראה כי על פי הוראות חוק ההבראה, היה על המערערת לשלם את ההיטל הקבוע  
2 בחוק ההבראה לגבי ההכנסה של כל אחד מהעובדים הטורקים שהעסיקה בשנות המס הרלבנטיות.

3  
4 .3 בסעיף 44 (א) לחוק ההבראה, החריג המחוקק עובדים מעזה ואזור יריחו, עובדים ממדינות גובלות  
5 השבים כל יום למדינתם ועובדים סיעודיים, מהגדרת עובד זר, עליו חלות הוראות פרק י' לחוק  
6 ההבראה. מכאן, שאילו ביקש המחוקק להחריג עובדים זרים מטורקיה המועסקים על ידי  
7 המערערת בקשר עם הסכם האופסט, יכול היה לקבוע כך במפורש בחוק כפי שנעשה לגבי העובדים  
8 שפורטו לעיל. משלא עשה כן, יש להניח שלא מצא לנכון לעשות כן. לציין עוד, כי כשם שחיוב במס  
9 צריך שיהיה על פי הוראה מפורשת בחוק כך פטור צריך שיהיה בהוראת מפורשת בחוק משום עקרון  
10 השוויון וההשפעה הרחבה שיש לפטור ממס על משק המס. החלת פטור בדרך של פרשנות שאין לה  
11 עיגון לשוני בהוראת החוק, אינה מתיישבת עם דיני הפרשנות ועקרונות דיני המס. כך נקבע בע"א  
12 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת (פורסם בנבו) (להלן: "עניין אילות"):

13  
14 "בית משפט זה קבע לא אחת כי מלאכת הפרשנות של חוקי מס זהה ביסודה למלאכת  
15 הפרשנות של כל חוק אחר. נקודת המוצא לפרשנות חוק הינה לשון החוק. אין לפרש  
16 את החוק באופן שחורג מגבולות הלשון, ופרשנות שאין לה אחיזה בלשון החוק הינה  
17 פרשנות שלא ניתן לקבלה" (שם, פסקה 12).

18  
19 עוד נקבע (שם, פסקה 18):

20  
21 "לא ניתן לקרוא לתוך הסעיף באמצעות פרשנות את מה שאין בו. בוודאי שאין להפוך,  
22 בדרך של פרשנות, סעיף פטור שכולל קטגוריות ספציפיות לסעיף פטור גורף".

23  
24 עוד נקבע (שם, פסקה 19):

25  
26 "לפיכך יש לדחות את טענת הקיבוץ לפיה מדובר ב"כשל טכני" אותו ניתן לתקן  
27 ולהשלים באמצעות "חקיקה שיפוטית". קבלת טענה זו בנסיבות העניין משמעותה  
28 כי בית המשפט ייתן לסעיף 17 לחוק פרשנות שהינה חיצונית לחלוטין ללשונו.  
29 לטעמי, היעדרות לבקשה זו פירושה חריגה של בית המשפט מסמכותו לפרש את  
30 החוק באופן תכליתי בראש ובראשונה על בסיס לשונו.

31 ...

32 אף אם הייתה לפרשנות המוצעת על ידי הקיבוץ נקודת אחיזה בלשון החוק (וכאמור,  
33 איני סבור כך במקרה דנן), סבורני כי אל לו לבית המשפט לפרש את החוק באופן  
34 שנוגד בצורה ברורה את הטכניקה שנבחרה על ידי המחוקק. מקום בו בחר המחוקק  
35 לכלול בחוק סעיף הרחבה אשר קובע כי הטבות מסוימות שקבועות בחוק יחולו גם על  
36 שטחים נוספים שאינם בליבת החוק, אין להוסיף בדרך של פרשנות קטגוריה נוספת  
37 (שאין לה אחיזה בלשון סעיף ההרחבה) אשר הוספתה הופכת את סעיף ההרחבה  
38 הלכה למעשה לסעיף פטור גורף".

39  
40 .4 לאור ההלכה שלעיל, אבחן את טענותיה של המערערת המבקשת להחריג את ההכנסה של העובדים  
41 הטורקיים שהעסיקה מחובת תשלום ההיטל הקבועה בפרק י' לחוק ההבראה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 14-01-14-51463 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1
- 2 .5. לטענת המערערת, בבג"צ 9393/11 באיקור אינטרנשיונל קונסטרקשן נ' ממשלת ישראל ואח' (פורסם בנבו) (להלן: "עניין באיקור"), קבע בית המשפט כי להסכם האופסט "יש היבטים ביטחוניים ומדיניים שונים" וטוב לו לבית המשפט שיגלה "זהירות מופלגת בשל החשש שלמעורבותו עלולות להיות השלכות בלתי צפויות". לטענת המבקשת, להמלצה זו של כבוד נשיא בית המשפט העליון יש תוקף משפטי מחייב את כל בתי המשפט תחתיו.
- 7
- 8 עם כל הכבוד, לא מצאתי באמור בפסק הדין הקצר מאוד בעניין באיקור, תמיכה לעמדתה של המערערת בנוגע להיטל. העתירה בעניין באיקור נגעה להבאת עובדים טורקיים ובית המשפט הגבוה לצדק, קבע כי אין עילה להתערבותו בעניין מחמישה טעמים שונים, בהם הצורך לגלות זהירות להתערב בעניין בשל ההיבטים הביטחוניים והמדיניים של הסכם האופסט. לא נדונה וממילא לא נקבעה בעניין באיקור אף קביעה הנוגעת להיטל בו חייבת המערערת מכוח הוראות פרק י' לחוק ההבראה.
- 13
- 14 .6. לטענת המערערת, קיימת סתירה בין תכלית הוראות פרק י' לחוק ההבראה, לבין תכליתו של הסכם האופסט. מוסיפה המערערת וטוענת, כי הסכם האופסט נועד לעודד העסקת עובדים זרים טורקיים כדי לעמוד בהתחייבות מע"ש לרכש גומלין, בעוד הוראות פרק י' לחוק ההבראה נועדו ליצור תמריץ שלילי להעסקת עובדים זרים. אף אם אניח כי יש ממש בטענה זו של המערערת ואקבל את כל הנטען באשר לאינטרסים של מדינת ישראל הגלומים בהסכם האופסט לרבות זיכוי חשבון רכש הגומלין של תע"ש ו/או מדינת ישראל בטורקיה בסכום המשכורות ששילמה המערערת לעובדיה הטורקיים, אין בכך כדי לסייע למערערת כל עוד אין למצוא בהוראות סעיף 45 לחוק ההבראה, החרגה של ההכנסה של העובדים הטורקיים המועסקים על ידי המערערת מחובת ההיטל. אדרבא, כאשר המחוקק רצה לפטור הכנסה של עובדים זרים מסוימים מחובת ההיטל עשה זאת במפורש, כמפורט בהגדרת "עובד זר" בסעיף 44 (א) לחוק ההבראה. משלא עשה כן ביחס לעובדים הזרים הטורקיים המועסקים על ידי המערערת, תהיה זו חריגה מסמכותו של בית המשפט לפרש את הוראות סעיף 45 לחוק ההבראה, באופן שמבקשת המערערת, כל עוד אין למצוא לכך עיגון לשוני בחוק.
- 27
- 28
- 29 .7. לטענת המערערת הרשימה המנויה בסעיף 44 (א), (1), (2) ו- (3) לחוק ההבראה, אינה רשימה סגורה. לטענתה, "נוכח התכלית הברורה ובהיעדר קביעה מפורשת בחוק המציינת כי הרשימה המנויה בו מהווה רשימה סגורה אין כל סיבה לפרש רשימה זו כרשימה סגורה מקום בו באופן מובהק תכלית העסקת עובדי המערערת בענייננו עומדת בסתירה מוחלטת לתכלית חוק ההיטל".
- 33
- 34 נוכח ההלכה שנקבעה בעניין אילות והאופן בו נוסחו הוראות פרק י' לחוק ההבראה, נראה כי אין בכוחו של בית המשפט להחריג את הכנסת עובדי המערערת הזרים מחובת ההיטל הקבועה בסעיף 45 לחוק ההבראה, גם אם תתקבל טענת המערערת לפיה תכלית העסקת עובדי המערערת הזרים עומדת בניגוד לתכלית חובת תשלום ההיטל הקבועה בפרק י' לחוק ההבראה.
- 37
- 38



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 14-01-51463 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 זאת ועוד. בע"א 4946/19, 6952/16, 8249/16, 9810/16, 9812/16, 9814/16, 9842/16, 9843/16,  
2 9922/16, 982/17 שלמה סעד ואח' נ' פקיד שומה אשקלון ואח' (פורסם בנבו) הנזכר בסיכומי  
3 המערערת (להלן: "עניין סעד"), דן בית המשפט בתכליתה של חובת תשלום ההיטל ובאפשרות  
4 לכולל קבוצות נוספות של עובדים זרים בהחרגה מחובת תשלום ההיטל, וכך נקבע (שם, פסקה מו  
5 לפסק הדין של כבוד המשנה לנשיאה (בדימי) א' רובינשטיין):

6  
7 **"...על כן דומני, בכל הכבוד, כ מהלך פרשני המבקש להסיק מקיומה של מדיניות**  
8 **שנועדה לאפשר תעסוקה בעבור יוצאי סודאן ואריתריאה ולוא ברמה המינמלית**  
9 **ביותר – קרי, באמצעות אי אכיפת האיסור אשר מוטל על העסקתם מעיקרא – בדבר**  
10 **כוונה לפטור את מעסיקיהם כליל מתשלומי של היטל שמטרתו לאזן את השלכותיה**  
11 **הכלכליות השליליות של העסקת עובדים אשר אינם אזרחי ישראל או תושביה, הוא**  
12 **מעט מרחיק לכת".**

13  
14  
15 8. עוד אוסיף, כי ניסיונה של המערערת להסתמך על אמירות ומכתבים של היועץ המשפטי של משרד  
16 הביטחון, אינו יכול להועיל לה, נוכח הוראות פרק י' לחוק ההבראה, אשר כאמור אין למצוא בהן  
17 עיגון לפטור הנטען על ידי המערערת. גם אם היועץ המשפטי של משרד הביטחון סבור שהפטרות  
18 המערערת מההיטל הינה לטובת האינטרסים של משרד הביטחון ומדינת ישראל, ואיני מביע עמדה  
19 בעניין זה, הוא אינו מוסמך לפטור את המערערת מההיטל המוטל עליה בחוק.

20  
21 9. טענת המערערת, לפיה נוכח האינטרס של מדינת ישראל בהעסקת עובדי המערערת יש לראות  
22 במדינת ישראל כ"מעסיקה משותפת" של העובדים הזרים הטורקיים לצורך ההיטל, אינה מקובלת  
23 עלי. לכל היותר מדינת ישראל העמידה ערבויות לביצוע רכש הגומלין ואין בכך כדי להפוך את  
24 המדינה לשותפה עסקית של המערערת. ועוד. סעיף 45 (א) לחוק ההבראה, קובע כי מעסיק חייב  
25 בהיטל בשיעור 8% מסך כל ההכנסה ששילם בשנת המס לעובד הזר. המערערת, אינה כופרת בכך  
26 שהיא זו ששילמה לעובדים הזרים הטורקיים את משכורתם ועל כן, היא זו שחייבת בהיטל.

27  
28 10. בסיכומיה הרחיבה המערערת בתיאור חשיבותו של הסכם האופסט מבחינת מדינת ישראל  
29 והחשיבות שבהעסקת עובדים זרים טורקיים כדי למלא אחר התחייבות תע"ש לרכש גומלין  
30 בטורקיה, לרבות הצורך בהגנה על ערבויות של מיליוני דולרים שהעמידה המדינה להבטחת קיום  
31 ההתחייבות לרכש גומלין (סעיפים 20 – 32). מוסיפה המערערת וטוענת, כי על בית המשפט  
32 להתחשב בכל אלה בבואו להכריע בערעור כאן.

33  
34 בבג"ץ 10843/04 מוקד סיוע לעובדים זרים וקו לעובד נ' ממשלת ישראל ואח' (פורסם בנבו) (להלן:  
35 **"עניין קו לעובד"**) פירט בית המשפט העליון את נסיבות כריתת הסכם האופסט בשנת 2002 והקשר  
36 שלו אל המערערת ואין לי, בכל הכבוד, להוסיף על כך, למרות שלגישת המשיב מאחר וחובת תשלום  
37 ההיטל היא על המערערת, אין בתשלום ההיטל כדי לגרוע מהסכומים שמעבירה המערערת על  
38 חשבון משכורות העובדים וחשבון רכש הגומלין. כך או כך, אין בכל אלה כדי לסייע למערערת כל  
39 עוד לא ראה המחוקק לפטור אותה מחובת ההיטל בהוראת חוק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 14-01-51463 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

11. לטענת המערערת בדיון מיום 26.06.2005 בעניין קו לעובד, השיב עו"ד ענר הלמן, ב"כ המדינה לשאלת בית המשפט כי מעמדה של המערערת הוא מעמד מיוחד וכחלק מכך היטל העסקת עובדים זרים לא חל על המערערת (נספח ט לתצהיר מטעם המערערת). לטענת המערערת לאחר שנציג רשמי של מדינת ישראל אומר את הדברים בצורה מפורשת בפני בית המשפט העליון, למערערת ולעד מטעמה בהליך זה, לא הייתה למערערת כל סיבה לחשוב כי אין להסתמך על אמירה זו. במיוחד כך, כאשר הדברים באו מפיו של עו"ד ענר הלמן "שהכיר נושא זה של סוגיית היטל עובדים זרים לפני ולפנים וייצג את המדינה ואת המשיב בעניין זה בבג"צ בוכריס". כך גם טען מר ניסים גיוס, המצהיר מטעם המערערת בחקירתו (עמ' 20 – 26 פרוטוקול הדיון מיום 16.11.2016).

12. תנאי לקיום עילת הסתמכות על הבטחה שלטונית, הוא שלנציג הרשות או לרשות השלטונית, סמכות להעניק את ההטבה הנטענת. בעניינו, עו"ד ענר הלמן ו/או פקיד השומה אינם מוסמכים לפטור נישום מחובת תשלום היטל וממילא אין לראות בדברים שאמר עו"ד ענר הלמן משום הבטחה שלטונית.

בע"פ 6411/98 נחום מנבר נ' מדינת ישראל (פורסם בנבו), דן בית המשפט בתנאים לקיום הבטחה שלטונית, וכך נקבע (שם, פסקה 55 לפסק הדין של כבוד השופט ת' אור):

"באשר לשאלה הראשונה טענת המערער היא שניתנה לו הבטחה שלטונית מגובשת על ידי איש רשות שהציג מצג שהוא מייצג את המערכת ועל כן היה מוסמך לתת את ההבטחה. לטענתו, הוא היה יכול ושאי להבין את דבריו כהבטחה משפטית מחייבת.

...

לאחר קריאת טענות הצדדים והעדויות הרלוונטיות. המסקנה המתבקשת היא שבמקרה זה לא התקיימו התנאים להתגבשותה של הבטחה שלטונית. התנאים הרלוונטיים לעניינו הם מתן ההבטחה על ידי בעל הסמכות לתתה וכי המבטיח התכוון ליתן לה תוקף משפטי מחייב (ראה: א' שטיין "הבטחה מינהלית", בעמ' 270; בג"צ 5018/91 גדות תעשיות פטרוכימיה בע"מ נ' ממשלת ישראל וכן ע"א 2019/92 משרד הבינוי והשיכון נ' זיסר...

...

אכן, נראה הדבר שמנסיבות אמירת הדברים על ידי מי שתפקידו הוא איסוף חומר, המערער בוודאי ידע והבין שאין הוא בא בדברים עם האדם המוסמך להחליט אם להעניק חסיון בפני העמדה לדיון. ניתן למצוא חיזוק לכך גם בעובדה שהמערער, על-פי עדותו, ביקש הבטחה בכתב. ניתן להבין מכך שהוא לא חשב כי די באמירתו של דן. אף מכך שבקשתו לא נענתה והבטחה בכתב לא ניתנה לו, היה המערער יכול להבין כי אין בידו הבטחה שעליה יוכל לסמוך".

13. ועוד. הסתמכות על דברים שאמר עו"ד ענר הלמן בדיון שאינו קשור כלל ולכל לעניין ההיטל, אינה יכולה לקום או לעמוד למערערת. בוודאי שכך מקום שההטבה אותה מבקשת המערערת מנוגדת להוראות החוק. הוא הדין לעניין ניסיון ההסתמכות של המערערת על כך שבדוחותיה ציינה כי לא שילמה היטל עובדים זרים. כפי שטוענת המערערת עצמה "המשיב מעולם לא התייחס לגילוי מפורש זה בדוחות המערערת". ממילא, אין מדובר בהסכמה מצד המשיב לא כל שכן כאשר ההטבה





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 14-01-51463 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 הנטענת מנוגדת לחוק. על כך יש להוסיף ולהדגיש, כי המשיב מוסמך לפעול אך ורק בגדרי הוראות  
2 פקודת מס הכנסה, הוראות חוק רלבנטיות מחוץ לפקודה והדין, ואין הוא מוסמך לשנות מהוראות  
3 אלה לטובת הנישום או לרעתו. יפה לעניין זה קביעת בית המשפט בבג"צ 637/89 "חוקה למדינת  
4 ישראל" נ' שר האוצר ונציב מס הכנסה (פורסם בנבו) שאמנם נקבעה ביחס לטענת הפליה אך טובה  
5 היא גם לעניינו (שם, פסקה 15):

6  
7 **"במצב הדברים השני אין לפלוני ולאחרים זכות המוגנת בדין. אין גם לרשות**  
8 **הציבורית שיקול-דעת מינהלי להעניק אותה זכות. חרף זאת, מעניקה הרשות אותה**  
9 **טובת הנאה לאחרים ואינה מעניקה אותה לפלוני בכך היא מפלה את פלוני ביחס**  
10 **לאחרים. ההחלטה המפלה, בשל אופייה זה, בטלה היא ומבוטלת. עם זאת, אין בכוח**  
11 **ביטולה של הפליה כדי להעניק לפלוני זכות שהדין אינו מאפשר להעניק לו. בית**  
12 **המשפט לא יצווה על הרשות המינהלית לעשות מעשה – להעניק לפלוני זכות – אשר**  
13 **עומד בניגוד לחוק".**

14  
15 הנה כי כן, כל עוד לא החרוג המחוקק את הכנסת העובדים מטורקיה המועסקים על ידי המערת  
16 מחובת ההיטל, אין בכוחו של בעל תפקיד או נציג של המדינה להחרוג את ההכנסה האמורה מחובת  
17 ההיטל.

18  
19 14. עוד להוסיף, כי בעניין קו לעובד, לא דן בית המשפט בהיטל הקבוע בחוק ההבראה, אלא בטענת  
20 העותרות שם, לפיה תנאי העסקה של המערת אינם טובים ויש לאפשר לעובדים הטורקיים של  
21 המערת לעבור לעבוד אצל מעסיקים אחרים ולא לכבול אותם למערת. אמנם בית המשפט  
22 (בדעת הרוב) התייחס לחשיבות הסכם האופסט ורכש הגומלין הגלום בהעסקת העובדים הזרים  
23 מטורקיה, אולם את דחיית העתירה לא תלה בעניין זה. בית המשפט (דעת הרוב) דחה את העתירה  
24 שם לאחר ששוכנע כי זכויות העובדים של המערת אינן נפגעות במידה המצדיקה את התערבות  
25 בית המשפט (שם, פסקה 13 לפסק הדין של כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין). בית המשפט (דעת  
26 הרוב) השווה בין מצבם של העובדים הזרים שעניינם נדון בבג"צ 4542/02 ולגביהם נקבע כי יש  
27 לבטל את הסדר הכבילה למעסיק, לבין מצבם של עובדי המערת, ומצא כי מצבם של עובדי  
28 המערת שונה באופן מהותי ממצבם של העובדים הזרים שעניינם נדון בבג"צ 4542/02.

29  
30 15. במכתב מיום 29.1.2004 (נספח י"ג לתצהיר מטעם המערת) פנתה המערת אל מחלקת ניכויים  
31 בנציבות מס הכנסה וטענה כי קיבלה חוות דעת משפטית לפיה אינה חייבת בהיטל הקבוע בסעיף  
32 45 לחוק ההבראה, נוכח הוראות האמנה למניעת כפל מס שבין ישראל לטורקיה (להלן: "האמנה").  
33 לטענת המערת פנייתה זו לא נענתה על ידי המשיב. ראשית, לא בכל מקרה של העדר מענה מצד  
34 רשויות המס לפניית הנישום יש נפקות לעניין חיוב או פטור ממס. אכן, נקבעו בפקודה הוראות  
35 לפיהן אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו בתוך תקופה מסוימת תתקבל עמדתו של הנישום,  
36 לדוגמה סעיף 152 (ג) לפקודה לעניין השגה על שומה. אולם בהעדר הוראה כאמור אין בהעדר מענה  
37 מצד פקיד השומה כדי להכשיר את עמדת הנישום. יתר על כן וכפי שנקבע לעיל, אין פקיד השומה  
38 מוסמך להכשיר הטבות או פטורים בניגוד להוראות הדין, ממילא כך גם בהעדר מענה מצדו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 51463-01-14 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 כאמור, תנאי לקיום עילת הסתמכות על הבטחה שלטונית, הוא שלנותן ההבטחה סמכות לעשות  
2 זאת.

3  
4 זאת ועוד. מכתבה של המערערת מיום 29.1.2004 עסק ביישום לכאורה של הוראות האמנה, ממילא  
5 נראה כי בסמוך לעריכת המכתב נקודת המוצא של המערערת הייתה כי בהתעלם מהוראות האמנה,  
6 חלה עליה חובת ההיטל.

7  
8 16. זאת ועוד. גרסתו של מר ניסים גיוס באשר להסתמכות המערערת על דבריו של עו"ד ענר הלמן,  
9 מוטלת בספק והיא אינה מתיישבת עם האמור בדוחות החברה. עניין זה הועלה בחקירתו של מר  
10 ניסים גיוס וכך הוא העיד (ש' 17 ע' 29 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2016):

11  
12 "ש: בסעיף 30 לתצהיר שלך אתה אומר שהמערערת הסתמכה ללא צל של ספק על  
13 האמירה של ענר אבל אנחנו רואים, נעבור ביחד נספח לא', לב', לג', לד' לאורך כל  
14 השנים – מ 2005 ועד היום החברה מסתמכת על חוות דעת משפטיות. לא נאמר באף  
15 דוח בשנה אחרי שנה שהחברה מסתמכת על אמירה של פרקליט. אז מה שאתה אומר  
16 זו גרסה שנוצרה בדיעבד ולא הייתה בזמן אמת. בזמן אמת המערערת טענה משהו  
17 אחר.

18 ת: אז מה השאלה?

19 ש: איך אתה מסביר את זה את הסתירה בין הדוחות שלך של המערערת לבין התצהיר  
20 שלך.

21 ת: קודם כל אני רוצה להגיד שאני לא יודע מה צרפתי כתב בדוחות כי זה צרפתי  
22 כתב... האמירה של ענר היא כמו חוות דעת מה שפרקליט בכיר בפרקליטות המדינה  
23 אומר את המילים האלה בבית המשפט העליון אז איך אנחנו צריכים להתייחס לזה?  
24 צריכים להתייחס לזה בביטול?"

25  
26 מר ניסים גיוס, לא הכחיש שבדוחות המערערת בזמן אמת אין רמז להסתמכות המערערת על  
27 אמירותיו של עו"ד ענר הלמן והוא לא סיפק הסבר לכך. בכך יש כדי לתמוך במסקנה שטענת  
28 ההסתמכות על דבריו של עו"ד ענר הלמן הועלתה על ידי המערערת בדיעבד. אוסיף עוד כי בסיכומיה  
29 ניסתה המערערת לשנות מהרושם שנוצר בחקירתו של מר ניסים גיוס והעלתה מספר  
30 טעמים/הסברים לאי ההתאמה בין גרסת ההסתמכות על אמירותיו של עו"ד ענר הלמן לבין האמור  
31 בדוחות המערערת (שם, סעיפים 143 – 149), אלא שבנסיבות העניין איני רואה צורך לברר טעמים  
32 אלה לפי שאפילו תתקבל גרסת מר ניסים גיוס לא יהיה בכך כדי להועיל למערערת. הוא הדין באשר  
33 לניסיונו של בא כח המערערת להוכיח שהצהרתו של מר משה דנטיס לפיה המערערת הסתמכה על  
34 חוות הדעת של אלטר, היא בבחינת מסקנה ולא הצהרה או טענה מטעם המערערת (ש' 16 ע' 41 ו –  
35 ע' 42 – 44 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2016). כפי שנקבע לעיל, אמירותיו של עו"ד ענר הלמן אינן  
36 בגדר הבטחה מינהלית.

37  
38 17. למען הסר ספק, יובהר כי נוכח האמור עד כאן, אין למצוא ממש בטענת המערערת, לפיה המשיב,  
39 כזרוע מינהלית של מדינת ישראל, מושתק מלחייב את המערערת רטרואקטיבית בשונה מעמדתה  
40 המוצהרת של מדינת ישראל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 14-01-51463 ילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1
- 2 18. אשר להתנגשות לכאורה בין הוראות האמנה לבין הוראות סעיף 45 לחוק ההבראה, נראה כי אף
- 3 מבלי להידרש להוראות האמנה, אין למצוא התנגשות בין האמנה לבין הוראות פרק י' לחוק
- 4 ההבראה. ראשית, המערערת היא חברה ישראלית המתחייבת במס בישראל בלבד. שנית, על פי
- 5 הוראות סעיף 45 (ב) לחוק ההבראה, ההיטל לא ינוכה מההכנסה של העובד הזר. דהיינו, ככל
- 6 שמדובר בעובדים הזרים הטורקים לא חלה עליהם חובה לשלם את ההיטל וממילא לא יכול
- 7 להיווצר מצב של חיוב מס בישראל לצד חיוב מס בטורקיה אם וככל שהם חייבים במס בארץ
- 8 מוצאם.
- 9
- 10 19. טענת המערערת, לפיה יש לראות בה חברה טורקית מאחר ודירקטוריון המערערת ומנכ"ל
- 11 המערערת הם אזרחים טורקיים, וכי המנכ"ל מונה על ידי חברת האם של המערערת שהיא חברה
- 12 טורקית, אינה יכולה לסייע למערערת לפי שמירב הזיקות של המערערת ומרכז פעילותה היא
- 13 בישראל. כך, העובדים אותם היא מעסיקה פועלים בישראל, ניהול ענייני המערערת הוא בישראל.
- 14 יתר על כן, המערערת מגישה דוחות מס בישראל ומשלמת מס בישראל מבלי שהעלתה טענה שאינה
- 15 חברה ישראלית. זאת ועוד. בחקירתו של מר ניסים גיוס, הציגה ב"כ המשיב בפני העד תגובה מטעם
- 16 המערערת בבג"צ 849/14 (מוצג מש/3), בה טענה המערערת כי חברה ישראלית. העד לא הכחיש
- 17 שהמערערת העלתה את הטענה האמורה, אולם ניסה להסביר כי בכל זאת המערערת היא חברה
- 18 טורקית, נוכח השליטה בה (ע' 13 – 14 לפרוטוקול הדיון מיום 16.11.2016). עם כל הכבוד, אין
- 19 המערערת רשאית להעלות טענות לעניין אזרחותה לפי העניין והאינטרס שלה. ועוד. בחקירתו העיד
- 20 מר ניסים גיוס (שם, ש' 25 ע' 14): "מה שאני יכול להגיד בפועל מה שקורה שאנחנו רשומים בישראל
- 21 מתנהגים כחברה ישראלית". בהמשך חקירתו טען מר ניסים גיוס כי השליטה בחברה נעשית
- 22 בטורקיה, אולם הוא לא הצביע על ראיות שיתמכו בגרסתו זו. נוכח כל אלה, נראה כי המערערת
- 23 היא חברה ישראלית ואין סיבה המצדיקה להתייחס אליה באופן שונה בעניין חבות ההיטל.
- 24
- 25 20. לא מצאתי ממש בטענת המערערת לפיה נוכח הסדר רכש הגומלין יש לפרש את "מקום ביצוע
- 26 העבודה" כאילו היה בטורקיה. אכן, העובדים הזרים שהועסקו על ידי המערערת בשנים
- 27 הרלבנטיות יובאו מטורקיה, אולם הם עבדו בישראל. אכן, ממשלת ישראל אישרה את הבאתם של
- 28 העובדים האמורים נוכח קיומו של הסכם האופסט והסדר רכש הגומלין, אולם אין בכך כדי
- 29 להצדיק התעלמות מהמציאות לפיה העובדים הזרים שהועסקו על ידי המערערת נועדו למלא צורך
- 30 בידיים עובדות באתרים בהם עבדו והתשתית השלטונית לביצוע עבודת העובדים מתקיימת
- 31 בישראל. לפיכך, לא מצאתי שיש בפסק הדין בע"מ 1235/06 בר רפאל נ' פקיד שומה חולון (פורסם
- 32 בנבו) כדי לסייע למערערת. עוד אוסיף, כי טענת המערערת, כאילו התשתית השלטונית של טורקיה
- 33 היא המקיימת את עבודת העובדים הזרים של המערערת, מחטיאה את העניין העיקרי אליו
- 34 מתייחס פרק י' לחוק ההבראה. תכליתו של פרק י' לחוק ההבראה היא לצמצם את הפגיעה של
- 35 העסקת עובדים זרים בישראל, ממילא מרכז העניין הוא בעבודה של העובדים הזרים המבוצעת
- 36 בישראל תחת התשתית השלטונית של ישראל. נכון הוא שהגעת העובדים הזרים של המערערת
- 37 כפופה להחלטת ממשלת טורקיה אולם לא זה המבחן הרלבנטי לעניין מקום ביצוע העבודה. המבחן
- 38 הוא בהעמדת התשתית השלטונית לביצוע העבודה. אם תתקבל טענת המערערת, יוכל כל עובד זר,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 14-01-51463 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 לטעון כי מקום ביצוע העבודה אינו בישראל מאחר וללא אישור ממשלתו לא יכול היה להגיע  
2 לישראל, בלי קשר לסיבה למתן האישור.
- 3  
4 21. המערערת מבקשת לפטור אותה מחובת תשלום ההיטל בהתחשב בדיונים הרבים שניהלה מול  
5 המשיב עד לשנת 2012 בעניין העובדים הזרים מבלי שהמשיב העלה טענה של חיוב בהיטל בשנים  
6 אלה. מסיכומי המשיב עולה כי הדוחות לשנות המס 2003 עד 2006 לא נבדקו בחוליית ניכויים של  
7 המשיב ולא נערכה לגביהם ביקורת, דהיינו מדובר בשומות 00, משכך לא ניתן להסתמך על המוצהר  
8 בדוחות אלה עובדה שוודאי ידועה ליועצי המס שלה. זאת ועוד. הכלל הוא שכל שנת מס עומדת  
9 לעצמה וממילא אין בקביעה לגבי שנת מס מסוימת כדי לחייב את אותה תוצאת מס בשנה אחרת.  
10 לכך יש להוסיף, כי כאמור המשיב אינו מוסמך לפטור את המערערת מחובת ההיטל הקבועה בחוק  
11 ועל כן, אין לייחס לאמירה או העדר אמירה של המשיב או מחדל של המשיב, מתן הכשר לפטור  
12 מחובת תשלום ההיטל.
- 13  
14 22. נוכח האמור עד כאן איני מוצא צורך לברר את תובנותיה או מסקנותיה של המערערת בזמן אמת,  
15 אולם מאופן התנהלותה ופניותיה אל המשיב בעניין ההיטל, נראה כי למצער היה לה ספק באשר  
16 לחובתה לשלם את ההיטל. את טענת המערערת, כאילו הייתה לה הסתמכות על עמדתה המוצהרת  
17 של מדינת ישראל, איני יכול לקבל. עמדתה של מדינת ישראל נקבעה בחוק ההבראה, וככל  
18 שהמחוקק לא מצא לנכון להחריג או לפטור את המערערת מחובת תשלום ההיטל, אין בחשיבותו  
19 של הסכם האופסט וחשיבות רכש הגומלין בדרך של העסקת עובדים זרים טורקיים בישראל, כדי  
20 לשנות זאת. בית המשפט אינו מוסמך להחליף את המחוקק ולפטור את המערערת מחובת תשלום  
21 ההיטל בדרך של פרשנות שאין לה כל אחיזה בהוראות החוק.
- 22  
23 23. גם טענת המערערת, לפיה חיובה בתשלום ההיטל יביא לפגיעה קשה בה נוכח הקושי בתשלום החוב  
24 שנוצר עקב אי תשלום ההיטל, אינה יכולה להצדיק את הפטרתה של המערערת מחובת תשלום  
25 ההיטל. בהקשר זה נטען על ידי המערערת (סעיף 128 לסיכומים):
- 26  
27 **"לו מדינת ישראל הייתה מודיעה מראש למערערת כי תחויב בהיטל הייתה**  
28 **המערערת נמנעת מלעבוד בתנאי הפסד או שמדינת ישראל הייתה מוצאת פתרון כזה**  
29 **או אחר. לא ייתכן כי מדינת ישראל תחייב רטרואקטיבית את המערערת ותיצור לה**  
30 **נזקים כבדים כאשר ההעסקה עצמה הייתה אינטרס של מדינת ישראל במסגרת**  
31 **האופסט".**
- 32  
33 נוכח האמור לעיל, אין אלא לדחות את טענותיה של המערערת. מדינת ישראל היא מדינת חוק  
34 ומשנקבע בחוק ההבראה, שהמערערת חייבת בתשלום היטל בגין הכנסות עובדיה הזרים הטורקים,  
35 חייבת המערערת בתשלום ההיטל כל עוד לא הופטרה מכך בחוק. משבחרה המערערת להמשיך  
36 לפעול מבלי לשלם את ההיטל בזמן אמת, אין לה אלא להלין על עצמה.
- 37  
38 24. טענת המערערת, באשר להשפעה של אופן התנהלותה לאחר פקיעת תוקפו של הסכם האופסט,  
39 אינה ממן העניין ואינה יכולה להועיל למערערת.
- 40



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 14-01-51463 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 .25 טענת המערערת לפיה יש לקבל את הערעור נוכח השתהות המשיב בחיובה בהיטל, נסמכת על טענת  
 2 המערערת לפיה המשיב ידע על עמדתה של המערערת ואף ידע על כך שהמערערת אינה משלמת את  
 3 ההיטל, ורק לאחר תשע וחצי שנים הוצאו השומות בעניין. לא נטען שהמשיב חרג מהמועדים  
 4 הקבועים בפקודה לקביעת השומות לכל שנות המס שבערעור, ועל כן, אין נפקות לאופן התנהלותו  
 5 של המשיב. כאמור המשיב אינו מוסמך לפטור את המערערת מחובתה לשלם את ההיטל, וממילא  
 6 אין במחדליו או ברשלנותו לכאורה כדי לפטור את המערערת מחובתה האמורה. נוכח היקף  
 7 טענותיה באשר להשתהות או רשלנות לכאורה של המשיב, אין אלא לשוב ולהבהיר את הברור  
 8 מאליו. אין לו לפקיד השומה דבר משל עצמו בכל הכרוך לגביית המיסים. הקופה היא קופת המדינה  
 9 והמשיב מוסמך לפעול אך ורק בגדרי הסמכות שהוענקה לו בפקודה. לפיכך, מוטב היה לה  
 10 למערערת לפעול על פי החוק ולא לסמוך את מחדליה בתשלום ההיטל על מעשים, מחדלים או  
 11 אמירות של אנשי רשות המיסים ו/או פרקליטי המדינה ומשרד הבטחון. ניתן להוסיף לעניין זה את  
 12 קביעת בית המשפט העליון בעניין סעד (שם, פסקה נד):

13 **"... אכן, ניתן לתמוה מדוע נגבו ההיטלים מן המערערות אך בדיעבד, וזאת בתוספת**  
 14 **קנסות וריבית, מקום בו הייתה חבותן בגין העסקתם של העובדים נשוא ענייננו**  
 15 **ברורה וידועה למשיבים מקדמת דנא. ברם, אחרי ככלות הכל עסקינן בתשלום אשר**  
 16 **מטל ביסודו על המעסיק, ולפתחו רובצת האחיות לשלם מס אמת; וראו בהקשר**  
 17 **ענייננו סעיף 46 לחוק הבראת הכלכלה, הקובע כי "מעסיק ישלם לפקיד השומה את**  
 18 **ההיטל במועדים שנקבעו לפי הוראות פקודת מס הכנסה לתשלום מס שניכה במקור**  
 19 **מאותה הכנסה של העובד הזר" (ההדגשה הוספה – א"ר) משכך דומה, כי קשה לומר**  
 20 **שנפל פגם משפטי שהתנהלותם של המשיבים, חרף הקשיות הלכאורית אשר דבקה**  
 21 **בה נוכח הקנסות והריביות שנצברו".**

22  
 23  
 24 .26 נוכח האמור עד כאן, לא מצאתי ממש בטענת המערערת לעשיית עושר ולא במשפט. כך גם לא  
 25 מצאתי צורך להידרש לטענת המערערת, לפיה חיובה בתשלום ההיטל נוגד את הוראות האמנה  
 26 למניעת כפל מס בין ישראל וטורקיה, מאחר וכאמור חיוב ההיטל הוא על המערערת ולא על  
 27 העובדים הזרים הטורקים, כפי שנקבע בסעיף 46 לחוק ההבראה וראה גם עניין סעד. עוד לא מצאתי  
 28 לנכון להתייחס לטענת האפליה שהעלתה המערערת בסעיפים 262 – 274) מקום שבית המשפט  
 29 העליון דן בעניין זה בבג"צ 2587/04 יצחק בוכריס ואח' נ' פקיד שומה חדרה ואח' (פורסם בנבו) תוך  
 30 התייחסות למודל האמנה למניעת כפל מס והוראות פרק י' לחוק ההבראה, וקבע (שם, פסקה 12):

31  
 32 **"לאור כל האמור, לא מצאנו כי היטל המעסיקים על פי סעיף 45 לחוק התכנית**  
 33 **להבראת כלכלת ישראל, עומד בניגוד לאיסור ההפליה על פי האמנות למניעת מסי**  
 34 **כפל שישראל חתומה עליהן".**

35  
 36 .27 לאחר הגשת הסיכומים הגישה המערערת בקשה להוספת ראייה, תרגום נוטריוני מתוקן של הסכם  
 37 האופסט מיום 20.1.2018 שערך עו"ד אבוהב. לאחר הגשת הבקשה האמורה התנהלו הליכים שונים  
 38 במשך תקופה ארוכה אשר למרבה הצער האריכו (בדיעבד שלא לצורך) את הדיונים. נוכח מסקנותיי  
 39 שלעיל, נראה כי אין נפקות לשאלה האם המערערת הייתה צד להסכם האופסט אם לאו ומה היה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 14-01-51463 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 מעמדה בהסדר רכש הגומלין. גם לא מצאתי נפקות לכל המהלכים שנקטה המערערת בטורקיה  
2 ובישראל לאחר הוצאת השומות כמפורט בסעיפים 45 – 55 לסיכומיה.

### הוצאות עבור ביטוחי בריאות ושירותי בריאות לעובדי המערערת

7 28. טענת המערערת לפיה על פי הוראות הסכם האופסט ונוכח הביקורת באשר לתנאי העובדים  
8 שהעסיקה לה הייתה נתונה הן מהצד הישראלי והן מהצד הטורקי, יש לראות בהוצאות עבור ביטוח  
9 בריאות ושירותי בריאות של עובדיה כהוצאה לתועלתה ולא לרווחת העובדים.

11 איני מקבל את טענת המערערת לעניין זה. מהות הביטוחים ושירותי הבריאות נוגעים לרווחת  
12 העובד ואינם מתחייבים מעצם העבודה בשירות המערערת. העובדה שבנסיבות העניין מחויבת  
13 המערערת להעניק לעובדיה את השירותים האמורים, אינה מוציאה את ההטבות האמורות מגדר  
14 הטבות הניתנות לעובד. בטענתה כאן, מבלבלת המערערת בין האינטרס של העובד לבין האינטרס  
15 שלה. גם אם האינטרס של המערערת הוא להעניק לעובדים את ההטבות האמורות נוכח המגבלות  
16 או החובות שהוטלו עליה על ידי שלטונות ישראל וטורקיה אין לכך נפקות לענייננו. משום שהמבחן  
17 בשאלה זו נוגע לאינטרס של העובד וכפי שאף המערערת מציינת בסיכומיה (סעיף 301) "יש לבדוק  
18 האם טובת ההנאה ניתנה לעובד במסגרת תפקידו וכחלק מתפקידו זה". ביטוח בריאות ושירותי  
19 בריאות אינם נדרשים לעובד לביצוע העבודה הקונקרטית שהוא מבצע עבור המערערת. לא אחת  
20 הטבה לעובד מתלכדת עם אינטרס המעביד לגייס ולשמר עובדים, אין בכך כדי לשלול את היותה  
21 הטבה חבה במס.

23 29. אחרי כל אלה ובהתחשב בנסיבות העניין, מטעמי הגינות שלטונית אני מוצא שיש לבטל את  
24 הקנסות שהוטלו על המערערת ככל שהוטלו וכך נקבע. מכוח הסמכות הנתונה לבית המשפט לרבות  
25 בסעיף 156 לפקודת מס הכנסה {נוסח חדש} (להלן – הפקודה) אני מוצא שיש בנסיבות המתוארות  
26 להפחית את שיעור הריבית שחלה על חוב המס שחבה בו המערערת ממועד הגשת הודעת הערעור  
27 ועד 30 יום מהיום, למחצית משעור הריבית המתחייבת על פי הפקודה. התארכות ההליכים בערעור  
28 שחלקם הארי התארכו מחמת התנהלותה של המערערת, מונעת ממני להעמיד את הריבית על שיעור  
29 נמוך יותר המקורב לשיעור הריבית שנהגה במשק בתקופה האמורה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

18 פברואר 2021

ע"מ 14-01-51463 יילמזלר אינטרנשיונל, חברה לבנין, תיירות וטקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה חולון

### סוף דבר

הערעור נדחה. קנסות אם הוטלו, יבוטלו.

המערערת תשלם למשיב את הוצאות המשפט ושכ"ט עו"ד בסך 60,000 ₪.

### מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

ניתן היום, ו' אדר תשפ"א, 18 פברואר 2021, בהעדר הצדדים.

  
מגן אלטוביה, שופט

על פסק הדין הוטבעה חותמת מים "איסור פרסום" הגם שהוא בר פרסום. עותק זה אמור שלא לשאת הטבעה זו.