



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 11950-07-22 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת  
צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד חגית בלייברג, ליאת גרבר, אורי בלש

נגד

משיב

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

### החלטה

בפניי בקשה מטעם המשיב בערעור שבכותרת (והמבקש בבקשה זו, להלן: "המשיב") למתן פסק דין חלקי כנגד המערערת (והמשיבה בבקשה זו, להלן: "המערערת") ביחס לשלוש מהמחלוקות שבערעור.

### רקע בתמצית

1. המערערת פועלת בתחום הבנייה ועונה להגדרת קבלן כוח אדם להעסקת עובדים זרים בענף הבניין כהגדרת מונח זה בחוק העסקת עובדים על ידי קבלני כוח אדם, התשנ"ו-1996.

2. המערערת הגישה את הערעור שבכותרת על שומה בצו שיצאה לה, בין היתר, ביחס לשלושה נושאים:

2.1. חיוב המערערת בהיטל המוטל על מעסיקים שמעסיקים עובדים זרים, מכוח סעיף 45(א) לחוק התכנית הכלכלית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן, בהתאמה: "היטל עובדים זרים" או "ההיטל");

2.2. המערערת הביאה בעת חישוב המס שערכה לעובדיה הזרים נקודות זיכוי שלא בהתאם לתקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר), התשע"ה-2014 (להלן: "תקנות זיכויים לעובד זר");



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 11950-07-22 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 2.3. המערערת לא ניכתה מס במקור משווי ביטוח רפואי שאותו שילמה עבור עובדיה הזרים ושהיה עליה לזקוף לשכרם.
3. ביחס לשתיים מהסוגיות – היטל עובדים זרים ושווי הביטוח הרפואי – המערערת כבר הגישה ערעורים בשנים עברו אשר נדחו על ידי בית משפט זה ובית המשפט העליון (ע"מ (מינהליים ת"א) 8096-11-14 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (20.8.2018); ע"מ 6272-02-18 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (3.2.2020), ערעור על פסק הדין נדחה בגדרי ע"א 3687/20 לו-באן משאבים בע"מ נ' מדינת ישראל, רשות המיסים (30.10.2022) (להלן: "ההכרעה בעליון")).
4. המשיב מבקש כי יינתן פסק דין חלקי ביחס לטענות המערערת בקשר לחיובה בהיטל עובדים זרים; ביטול נקודות הזיכוי; וזקיפת שווי הביטוח הרפואי.

### טענות המשיב בבקשה

5. לעמדת המשיב, ביחס למחלוקות בעניין תשלום היטל עובדים זרים וזקיפת שווי הביטוח הרפואי לשכר העובדים הזרים, חל הכלל בדבר "השתק פלוגתא", ואין לברר מחלוקת זו פעם נוספת. החריגים לכלל שמוזכרים ב-ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014) (להלן: "עניין פלומין"), אינם מתקיימים בענייננו.
6. שעה שעסקינן בשאלה משפטית שהוכרעה ממש לאחרונה בפסיקה של בית המשפט העליון, יש לתת משקל מכריע לעקרונות של יעילות הדיון ומניעת ניצולו לרעה של ההליך המשפטי.
7. עיון בטיעוני המערערת בהשגתה מעלה כי אין בהם טיעונים שמצדיקים קיום דיון חדש בסוגיית היטל העובדים הזרים.
8. באשר לטענות המערערת כי יש לחשב נקודות זיכוי שלא בהתאם לתקנות זיכויים לעובד זר, הרי שישנה הלכה פסוקה של בית המשפט העליון, שבה הוכרעה מחלוקת זו כעמדת רשות המיסים. ב-בג"ץ 8421/14 הסתדרות העובדים הכללית החדשה נ' שר האוצר (7.3.2017) (להלן: "בג"ץ ההסתדרות") דחה בית המשפט העליון עתירה שהוגשה ביחס לחוקיות תקנות זיכויים לעובד זר. המשיב מפנה בנוסף ל-בג"ץ 3806/15 עמותת קו לעובד נ' שר האוצר, פס' 7 (27.10.2015) שם דחה בית המשפט העליון עתירה אחרת שהוגשה ביחס לתקנות זיכויים לעובד זר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 11950-07-22 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון

9. משישנה הלכה פסוקה של בית המשפט העליון שבה נקבע כי עובדים זרים זכאים לנקודות זיכוי לפי תקנות זיכויים לעובד זר, ולא לפי ההוראות הכלליות של פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") – הרי שאין מקום לברר מחלוקת זו, ויש ליתן פסק דין לטובת המשיב בסוגיה העקרונית.

### טענות המערערת בתשובה

10. המערערת מתנגדת לבקשה. לדידה, בקשת המשיב מהווה ניסיון לרמוס ברגל גסה את זכות הגישה לערכאות המוקנית למערערת, באופן שאינו הולם את תפקיד המשיב כרשות ציבורית.

11. בכל הנוגע להיטל עובדים זרים, בענייננו מתקיימים החריגים שמוזכרים בעניין פלומין. היטל העובדים הזרים בוטל ביום 31.1.2022, דבר שמהווה שינוי באקלים המשפטי. המערערת גם מתכוונת להגיש חוות דעת מומחה ביחס להיטל העובדים הזרים, דבר שמהווה גילויין של עובדות חדשות ושינוי נסיבות. משעה שבוטל ההיטל, למערערת יש את היכולת להציג חוות דעת שאינה נשענת רק על תיאוריה כלכלית, אלא גם מנתחת באופן אמפירי את השפעתו של ההיטל על שכר העובדים הזרים, וכתמונת ראי – את השפעת ביטולו. בפי המערערת גם טענות חוקתיות שבכוונתה להעלות ושלא נדונו בערעורים המצוינים בבקשה.

12. בניגוד לאמור בהודעת הערעור, המערערת מקבלת על עצמה את הכרעת בית המשפט ואינה חולקת על המשיב בכל הנוגע לעצם החיוב במס הנובע משווי ביטוח רפואי שלא נזקף לשכרם של העובדים הזרים. יחד עם זאת, למערערת טיעונים בדבר אופן חישוב המס שערך המשיב במסגרת הצו.

13. בסוגיית נקודות הזיכוי לעובדים זרים, צועד המשיב כברת דרך נוספת ובלתי רגילה ומבקש מבית המשפט לקבוע קביעה משפטית חסרת תקדים: הלכה של בית המשפט העליון בנושא פלוני, מייתרת מעיקרא כל הליך משפטי מאוחר הנוגע לאותו נושא. משמעותה של קביעה זו היא רמיסה ברגל גסה של זכות הגישה לערכאות.

### דיון והכרעה

14. תחילה אציין כי לדידי האכסניה הראויה לבקשה היא לא בקשה למתן פסק דין חלקי, אלא בקשה למחיקתם על הסף של החלקים מהערעור שאינם מגלים עילה, בהתאם לתקנה 41 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 (להלן: "תקנות סד"א"), שחלה בענייננו מכוח תקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 11950-07-22 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון

לא מדובר כאן במתן פסק דין חלקי, שמטבעו הוא ניתן לטובת התובע לאחר שבית המשפט הגיע למסקנות כאלו או אחרות במסגרת ההליך עצמו; אלא במחיקת חלקים מכתב התביעה ואי-בירור ההליך מראשיתו, לטובת הנתבע, כתוצאה מנסיבות שונות (וראו האמור בתקנה 63(ב)(16) לתקנות סד"א לפיה מוסמך בית המשפט לתת פסק דין בקדם המשפט אם כתב ההגנה אינו מגלה הגנה. כן ראו בע"מ 7367/22 פלונית נ' פלונית, פס' 13 – 20 (26.1.2023) (להלן: "עניין פלונית").

15. על אף האמור, מצאתי לדון בבקשה לגופה, שכן במהותה, הטעמים והנימוקים שבה ובתשובה לה, נכונים גם לעניין מחיקת החלקים על הסף (והשוו לעניין פלונית, בפס' 21).

16. לגופו של עניין, אני סבורה כי הצדק עם המשיב, וכי יש לקבל את הבקשה.

17. אציין תחילה כי שעה שהמערערת חזרה בה מהאמור בהודעת הערעור והיא אינה חולקת על המשיב בכל הנוגע לעצם החיוב במס הנובע משווי ביטוח רפואי שלא נזקף לשכרם של העובדים הזרים, הרי שכל שנותר לדון בו הוא אופן חישוב המס הפרטני. נושא זה יידון בערעור, בכפוף לכללים של העלאת טענות חדשות והצגת ראיות חדשות בערעור.

18. בכל הנוגע לטענות בדבר היטל העובדים הזרים ותקנות זיכויים לעובד זר, לא מצאתי כי יש ממש בטענות המערערת. המערערת מבקשת מבית משפט זה לשוב ולדון מחדש בשאלות משפטיות שהוכרעו באופן מפורש וברור על ידי בית המשפט העליון לאחר שמלוא היריעה נפרסה בפניו, הן בהכרעה בעליון והן בבג"ץ ההסתדרות (כן ראו האמור במפורש בסעיף 48 לפקודה ביחס לתקנות זיכויים לעובד זר: "שר האוצר רשאי לקבוע כי הוראות פרק זה לענין זיכויים, כולן או מקצתן, לא יחולו על עובד זר או על סוגי עובדים זרים שיקבע, או שיחולו עליהם באופן חלקי בתנאים שיקבע; לענין זה, 'עובד זר' – כהגדרתו בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, אף אם רואים אותו כתושב לענין פקודה זו" (ההדגשה שלי – י"ס)).

19. בניגוד לטענות המערערת כי חל שינוי "באקלים המשפטי" עקב ביטול ההיטל, הרי שבית המשפט העליון התייחס במסגרת הכרעתו באופן מפורש לביטולו של ההיטל בתחילת שנת 2022 וקבע כי "תחולת הביטול היא החל מיום 1.1.2022 ועל כן איננו רלוונטי ביחס לתקופה בה עוסקים הערעורים דנן" (פס' 2 להכרעה בעליון).

20. בכל הנוגע לטענות המערערת בדבר גילויין של עובדות חדשות בדמות הגשת חוות דעת מומחה, הרי שהמערערת לא הגישה את חוות דעת המומחה בשלב ההשגה, וככלל, לא ניתן להגיש לראשונה בערעור חוות דעת מומחה.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 11950-07-22 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון

מכל מקום, הכרעת העליון התייחסה במפורש לעניין גלגול ההיטל, ועל אף טענות המערערת בערעור שבפניו, מצא בית המשפט העליון להכריע כפי שהכריע.

כמו כן, לא מדובר בגיליון של עובדות חדשות שנוגעות למסד העובדתי של הערעור, אלא מדובר ב"גילוי עובדות" חדשות שנוגעות למסגרת המשפטית שהוכרעה על ידי בית המשפט העליון. למעשה, המערערת מבקשת שבית משפט זה ידון מחדש בשאלות משפטיות כנגד פסיקתו המפורשת של בית המשפט העליון. זאת, לא ניתן לעשות.

21. ויודגש, כי לא מדובר פה ב-"הלכה של בית המשפט העליון בנושא פלוני, [ש]מייתרת מעיקרא כל הליך משפטי מאוחר הנוגע לאותו נושא" (סעיף 26 לתשובת המערערת), כי אם בהלכה של בית המשפט העליון, שמייתרת מעיקרא הליך משפטי שעוסק **בדיוק באותה השאלה המשפטית** שנדונה והוכרעה בבית המשפט העליון.

22. ויובהר, כי המערערת עצמה מודה כי עובדיה הם עובדים זרים לפי הוראות החוק הרלוונטיות לעניין, וראו בסעיף 7 ו-8 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור, בהם כותבת המערערת כי "המערערת פועלת בתחום הבנייה ועונה להגדרת קבלן כוח אדם להעסקת עובדים זרים בענף הבניין כהגדרת מונח זה בחוק העסקת עובדים על-ידי קבלני כוח אדם, התשנ"ו-1996. המערערת מעסיקה כ-250 עובדים זרים, בעלי אזרחות של מדינות סין, מולדובה, בולגריה, טורקיה, אוקראינה ורומניה ('העובדים')."

23. לפיכך ולאור המצב המשפטי הברור והמובהק, מדובר במצב עניינים בו למערערת אין עילה ביחס לאותם חלקים בערעור שנוגעים להיטל עובדים זרים ולתקנות זיכויים לעובד זר. שכן, גם אם יוכחו כל העובדות שנטענות על ידי המערערת, הרי שבהתאם לדין, עדיין המערערת לא תזכה לסעד לו היא עותרת. יפים לעניינו דבריו של כב' השופט זוסמן, שלא נס ליחס, בגדרי ע"א 268/56 ששון נ' עירית חדרה, פ"ד יב 353, 360 (1953):

"אך בענין טענות שבחוק לא כן הוא; אפילו הודה הנתבע בכל העובדות המפורשות בכתב התביעה, אך החוק לא זיכה את התובע, על סמך העובדות האלה, בסעד המבוקש, כתב התביעה אינו מגלה עילה. עילות התביעה ברואי המחוקק הן, ואילו הצדדים אינם יכולים ליצור עילה אשר אינה מוכרת בחוק. הואיל וכך, כבר נפסקה הלכה שבית המשפט מוסמך למחוק כתב תביעה, מחוסר עילה, אפילו בלא שנתבקש על כך בבקשה מיוחדת...".

24. אכן, רק במקרים מיוחדים ויוצאי דופן תסולק תביעה על הסף (וראו לעניין זה בהרחבה רע"א 1099/21 הרמטיק נאמנות (1975) בע"מ נ' אקסטרה פיתוח וייזום בע"מ, פס' 19 – 22 (17.11.2021) (להלן: "עניין הרמטיק") והאסמכתאות שם).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 11950-07-22 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון

אולם, המקרה דנן הוא אחד מאותם מקרים מיוחדים, בהם אפילו יוכחו העובדות במלואן, אין בהן לבסס זכאות לסעד המתבקש (והשוו עניין הרמטיק, בפס' 46; ע"א 2109/21 אלמן נ' עינב יזום - מוהליבר (30.6.2021)).

25. המערערת טוענת כי בקשת המשיב מהווה פגיעה בזכותה לגישה לערכאות. אלא, שגם זכות זו יש לאזן אל מול אינטרסים אחרים, ובראשם, האינטרס הציבורי שב"קיומו של דיון משפטי צודק, מהיר ויעיל, חיסכון במשאבי זמן ועלויות, מניעת הכרעות סותרות ומניעת שימוש לרעה בהליך השיפוטי" (תקנה 5 לתקנות סד"א).

26. המערערת מציינת בסעיף 5 לתשובתה לבקשה, תוך הפניה לעניין פלומין כי "בפתח פרק זה יש לציין, כי עקרון מעשה בית-דין (ובכללו הכלל בדבר השתק פלוגתא) אינו עיקרון מוחלט, אלא כלל של שכל ישר, אשר הפעלתו מתחשבת בשיקולי צדק ובאינטרס הציבורי" (ההדגשות במקור – י"ס). ראוי כי גם המערערת תפעל בהתאם לאותם העקרונות שהיא מצאה לנכון לציין. שכל ישר, שיקולי צדק וגם האינטרס הציבורי כולם מצדיקים את קבלת הבקשה.

27. ממילא, לא מצאתי כי נפגעה זכותה של המערערת לגישה לערכאות שכן זכות זו כבר ניתנה לה ומומשה על ידה בהליכים קודמים, הן בפני בית משפט זה והן בפני בית המשפט העליון, ובענייננו מדובר בהטרדת המערכת, חלף בירור כן ואמיתי של עניין מראשיתו.

28. סוף דבר, הבקשה מתקבלת והחלקים בערעור המתייחסים להיטל העובדים הזרים; לחישוב נקודות הזיכוי; ולעצם זקיפת שווי הביטוח הרפואי – יימחקו. למען הסר ספק, אם למערערת טענות קונקרטיות ביחס לעובדים ספציפיים (בשונה מהטענה הכללית שעובדים זרים "ותיקים" נחשבים כתושבים, טענה שנשללה במפורש בחוק ובפסיקת בית המשפט העליון), אין בהחלטה זו כדי למחוק את אותן הטענות, והן ידונו בכפוף לכללים בדבר העלאת טענות חדשות והצגת ראיות לראשונה בערעור.

29. שעה שהמערערת מסרבת לקבל את פסיקותיהם של בתי המשפט השונים והיא מתעקשת להמשיך להעלות ולדון בנושאים משפטיים שהוכרעו באופן ברור על ידי בית המשפט העליון, תוך בזבוז משאבים ניכרים של בית המשפט והצד שכנגד, המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ש"ח.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 11950-07-22 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ניתנה היום, י" שבט תשפ"ג, 01 פברואר 2023, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

