



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אחיקם סטולר

מעוררת **איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ**

ע"י ב"כ עו"ד נתאי נדר או רונית נדר

נגד

משיב **פקיד שומה רחובות**

ע"י ב"כ מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)
מח' פיסקלית, עו"ד טהרני

פסק דין

עסקינן בשלושה ערעורי מס שהגישה המערערת לפי סעיף 153 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), שעניינם שלוש שומות שנקבעו למערערת לפי סעיף 152(ב) לפקודה ביחס, לשנות המס 2005-2013, לפי העניין.

הסוגיה המרכזית השנויה במחלוקת במסגרת ערעורים אלו היא שאלת תחולתו של היטל העסקת עובדים זרים, על עובדיה של המערערת. עלתה השאלה, האם פסק הדין שניתן בעניין היטל העסקת עובדים זרים במסגרת הליך עמ"ה (מחוזי-לוד) 37101-10-11, שאושר על ידי בית המשפט העליון בתיק ע"א 7553/14, חל גם בעניינה של המערערת.

למען הסדר הטוב ולנוכח ריבוי הבקשות הנדרשות להכרעה, הצדדים יקראו לפי הצגתם בכתבי הערעור, קרי כ- "מערערת" וכ- "משיב".

רקע

1. חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן: "חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל") ביסס את החלטת המשיב לחייב נישומים רבים בהיטל לתשלום בגין העסקת עובדים זרים. חלק מאותם נישומים, הגישו ערעור על החלטה זו בבתי המשפט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

השונים. נוכח זהות טענותיהם המשפטיות, אוחד עניינם וזה נדון בפסק הדין של מותב זה במסגרת עמ"ה (מחוזי מרכז) 37101-10-11 רצון נ' פקיד שומה (19.9.2014) כתיק מוביל (להלן: "עניין רצון").

2. במקביל לניהול ההליך המשפטי המרוכז, ביום 4.9.11 סוכם בין הנישומים למשיב כי מלבד הנישומים שעניינם נדון במסגרת עניין רצון, נישומים נוספים אשר עניינם זהה, לא יגישו ערעורים נוספים. להם, תינתן ארכה להגשת ערעור מס על השומה שנקבעה להם בצו, ככל ויהיה בכך צורך לאחר מתן החלטה בשאלה המשפטית העומדת בבסיס עניין רצון. כך סוכם: "כל יתר התיקים בסוגיית ההיטל ימתינו עד לקבלת החלטה חלוטה בשאלה המשפטית שבמחלוקת. ככל שההחלטה החלוטה תקבל את עמדתנו המשפטית, תסתיים המחלוקת כולה." ההסכמה הייתה הן לגבי צווים שכבר הוצאו לנישומים והן לגבי צווים עתידיים באותו עניין (ר' להלן: "ההסדר").

3. ביום 17.9.2014 ניתן פסק הדין בעניין רצון, בו נקבע, בתמצית, כי מעמדו של עובד זר המועסק בישראל מכח חוק עובדים זרים, תשנ"א-1991 (להלן: "חוק עובדים זרים") ומקבל היתר לשהייה מוגבלת בישראל על פי חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952 (להלן: "חוק הכניסה לישראל") – אינו מעמד של תושב; שאלת התושבות של עובד זר, נבחנת על פי הוראות הדין שמסדירות את מעמדם של אלו שזיקתם לארץ ארעית, בהתאם לחוק הכניסה לישראל וחוק עובדים זרים והמערערים חבים בתשלום היטל עובדים זרים, מכוח חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל.

4. על פסק דין רצון הוגש ערעור ע"א 7553/14 רצון עמוס ואח' נ' מס הכנסה פקיד שומה (6.7.15) (להלן: "ערעור רצון"), אשר במסגרתו נקבע כי: "אין מקום להתערב בפסק-דינו של בית-המשפט המחוזי. נימוקיו של בית-המשפט מקובלים עלינו במלואם ואנו נותנים להם תוקף כאמור בתקנה 460(ב) בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984" מכאן, שעניין רצון כיום הוא סופי וחלוט.

הערעורים שבכותרת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

5. ביום 10.2.15, הגישה המערערת ערעור מס (ע"מ 15-02-22470) על שומה שנקבעה לה ביום 12.1.15, ביחס לשנות המס 2009-2010, לתשלום היטל בגין העסקת עובדים זרים בהתאם לחוק התוכנית להבאת כלכלת ישראל, בסכום כולל של 5,933,206 ₪. כמו כן, נדרשה המערערת לשלם מס בסך של 217,434 ₪ בגין שווי שימוש רכב צמוד לעובדים (ר' נספח א' לכתב הערעור – להלן: "הערעור הראשון"). באשר לשווי שימוש ברכב, בדיוני השומה ביום 2.12.13 הגיעו הצדדים להסכמה בעניין זה ובית המשפט אינו צריך להכריע בסוגיה זו.

ביום 12.7.15, הגישה המערערת ערעור מס (ע"מ 15-07-22636) על שומה שהוצאה לה ביום 23.11.11, ביחס לשנות המס 2008-2005, לתשלום היטל בגין העסקת עובדים זרים בהתאם לחוק התוכנית להבאת כלכלת ישראל, בסכום כולל של 6,578,370 ₪. ערעור זה אינו עוסק בשומת שווי רכב בסך 50,000 ₪ (ר' נספח א' לכתב הערעור השני – להלן: "הערעור השני").

ביום 11.8.16 הגישה המערערת ערעור מס (ע"מ 16-08-29430) על שומה שהוצאה לה ביום 21.7.16, ביחס לשנות המס 2011-2013, לתשלום היטל בגין העסקת עובדים זרים בהתאם לחוק התוכנית להבראת כלכלת ישראל, בסכום כולל של 12,455,522 ₪ (יצוין, כי שולם 2,000 ₪ עבור שנת 2011) (להלן: "הערעור השלישי").

6. המערערת טענה כי היטל עובדים זרים אינו חל על עובדיה, כיוון שההיטל מנוגד לאמנות למניעת כפל מס עליהן חתמה ישראל עם אותן מדינות, אשר העובדים הזרים שהיא מעסיקה נמנים עם אזרחיהן (סין, מולדובה, רומניה, בולגריה); הטלת ההיטל על המערערת "מגולגל" על העובד ומהווה כלי מפלה בין עובד ישראלי לעובד זר וכי אין להחיל את ההיטל במקום בו עובדי המערערת הינם אזרחי מדינה אשר חתמה על אמנה עם ישראל.

7. המשיב טען, כי יש לעכב את בירור הדיון ביחס לסוגיית ההיטל, שכן בהתאם להסדר מיום 4.9.11 המערערת לא היתה רשאית להגיש ערעור זה, לאחר שהוסכם כי ההכרעה בעניין רצון תחול עליה. המשיב הביע חשש, כי אם יתברר ערעור זה, יתר הנישומים אשר ההסדר חל עליהם יבקשו אף הם לערער על הסוגיה ולקיים בה דיון לגופו של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

עניין. המדובר לדעתו בהגשמת ההשלכות השליליות שבא ההסדר למנוע מלכתחילה – בזבוז משאבים, זמן שיפוטי יקר וחשש מהכרעות סותרות.

8. יצוין, כי המשיב הגיש נימוקי שומה לגבי הערעור השלישי בלבד. כפי שיובהר להלן פסק דין זה מתייחס לערעור הראשון והשני ולכן יש לבטל האחדת הדיון בינם לבין הערעור השלישי.

ניהול ההליך

9. ביום 26.3.15 הגיש המשיב בקשה לעיכוב הדיון בסוגית היטל עובדים זרים, עד להכרעה בערעור שהוגש לבית המשפט העליון בעניין רצון, בטענה שהמערערת נמנית על אותם נישומים עליהם חלה ההכרעה בעניין רצון ותנאי ההסדר מיום 4.9.11. המשיב הדגיש כי בקשתו אינה מתייחסת לסוגיית שווי שימוש ברכב, שלגביה אין מניעה להמשיך את הדיון. לחילופין, ביקש המשיב לאשר לו לנקוט בהליכי גביה כנגד המערערת, חרף בירור ערעור רצון וההסדר. המערערת התנגדה לבקשה, בטענה שהודעה המפרשת את נימוקי השומה לא הוגשה במועד ועל כן יש לקבל את הערעור על בסיסו ולא לדון כלל בבקשה לעיכוב דיון. המערערת נמנעה מלהגיש עמדתה ביחס לבקשה לעיכוב הדיון.

10. ביום 26.4.15 קבעתי כך: "בית המשפט סבור שבהתאם להסכם עם פרקליטות המדינה יש להמתין להכרעה של בית המשפט העליון בעניין רצון. לפיכך הדיון בתיק זה יעוכב עד לפסיקה בעליון. על הצדדים להודיע לבית המשפט לכשינתן פסק הדין או שהערעור בבית המשפט העליון יסתיים."

11. ביום 12.7.15 הודיעה המערערת על פסק הדין שבערעור רצון, וביקשה לחדש את ההליכים בתיק, לרבות להורות למשיב להגיש את הודעתו המפרשת את נימוקי השומה. במקביל, הגישה המערערת את ערעורה השני בנוגע לשנות המס 2005-2008. אותו יום, חודשו ההליכים בתובענה, הערעור הראשון והשני אוחדו והוריתי למשיב להגיש את נימוקי השומה בשני הערעורים.

12. ביום 19.7.15 הגיש המשיב בקשה למתן פסק דין חלקי ובקשה להארכת מועד להגשת נימוקי השומה בסוגית היטל עובדים זרים עד להכרעה בבקשה זו (ר' דיון והכרעה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- להלן). ביום 20.7.15 נקבע שהמשיב פטור מלהגיש הודעה המפרשת את נימוקי השומה וחלף זאת, התבקש המשיב להגיש תקציר טענות לגבי הסוגיות שבמחלוקת.
13. ביום 14.10.15 הגיש המשיב תקציר טענות בקשת לסוגיית שווי רכב. המערערת הדגישה שסוגיית שווי רכב נדרשת לבירור בערעור הראשון בלבד (לשנים 2009-2010). כמו כן, עמדה על כך שעיקר המחלוקת בערעורים עוסקת בשאלת היטל העסקת עובדים זרים ובה יש לדון.
14. ביום 18.10.15 הוגשה בקשה לעכב את ההליכים בכל הקשור לנושא היטל העסקת עובדים זרים בשל הגשת בג"ץ 6292/15 והגשת בקשה להשלמת פסק דין בתיק ע"א 7553/14 (ערעור רצון, ר' נספחים לבקשה שם).
15. ביום 27.10.15 התקיים דיון במהלכו חזרו הצדדים על טענותיהם והוגדרה המחלוקת בהתבסס על הבקשות הנדרשות להכרעה, להלן:
- א. בקשת המערערת לדחות את הדיון המאוחד עד להכרעה בבג"ץ 6292/15 ומתן החלטה בבקשה להשלמת פסק דין בע"א 7553/14;
- ב. בקשת המערערת לקבל את הערעור הראשון בשל אי הגשת נימוקי שומה במועד;
- ג. בקשת הצדדים להגדיר את המחלוקת בערעור הראשון – האם יש לדון בסוגיית היטל העסקת עובדים זרים או רק בסוגיית שווי רכב;
- ד. בקשת המשיב למתן פסק דין חלקי בערעור השני בסוגיית היטל העסקת עובדים זרים;
16. ביום 16.11.15 ביקש המשיב להתיר לו לנקוט בהליכי גביה נגד המערערת, למצער ביחס לערעור השני, בטענה כי קיים מעשה בית דין וכי הליכי גביה ננקטו כבר כנגד יתר הנישומים במעמדה של המערערת ולכן לאור התארכות ההליכים בתיק זה, היא מופלת לטובה ביחס לנישומים אחרים ויש להפסיק זאת. בקשה זו טרם הוכרעה.
17. ביום 1.11.15 נדחתה על ידי בית המשפט העליון, הבקשה להשלמת פסק דין בע"א 7553/14 כדלקמן: "בית המשפט סיים מלאכתו בפסק הדין ולא ניתן לפנות בבקשות נוספות במסגרת הליך זה"; ביום 20.6.16 נדחה בג"ץ 6292/15 כך: "בהמלצתנו וייעוצנו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

חזרו בהם העותרים מהעתירה והיא נדחתה. לפיכך, מתייתרת הבקשה הראשונה המפורטת לעיל.

18. ביום 11.8.16 הגישה המערערת את הערעור השלישי בנוגע לשנות המס 2011-2013. המשיב הגיש את נימוקי השומה מטעמו. לאחר מכן, המערערת הגישה בקשה לדחות את המועד להגשת נימוקי הערעור מטעמה, עד לאחר מתן החלטה בארבעת הסוגיות בשני הערעורים הקודמים (שפורטו בהחלטה מיום 27.10.15). לטענתה, אין טעם להגיש את נימוקי הערעור בערעור השלישי, כל עוד לא הוגשו נימוקי שומה ונימוקי ערעור בערעור השני והשלישי וממילא, הכרעה בבקשות הפתוחות תשפיע גם על הערעור השלישי.

19. הואיל ולא ניתנה החלטה בעניין זה, הגיש המשיב ביום 2.2.17 בקשה למתן פסק דין בערעור השלישי לפי תקנה 7 לתקנות ערעורי מס הכנסה, בשל העדר הגשת הודעה המפרשת את נימוקי הערעור.

20. ביום 7.2.17 התקיים דיון ולבקשת הצדדים, שלושת הערעורים אוחדו.

21. ביום 20.2.17 הגיש המשיב בקשה נוספת למתן פסק דין בהעדר הגשת נימוקי הערעור. הבקשה התקבלה, הערעור נדחה והשומה אושרה. מיד לאחר מכן, המערערת ביקשה לבטל את פסק הדין. לאחר שהוגשו תגובות בעניין, ביום 21.5.17 בוטל פסק הדין בנימוק: "ההלכה היא שזכות הגישה לערכאות היא זכות חוקתית, לפיכך למרות שלכאורה על פי החומר שבתיק ונוכח הלכות בית המשפט העליון, בנושא היטל עובדים זרים, סיכויי הערעור אינם גבוהים, מאזן האינטרסים נותן שיש לתת למערערת את יומה בבית המשפט".

22. ביום 26.7.17 הגישה המערערת את נימוקי הערעור.

23. כמו כן, בהתאם להחלטה בדיון מיום 7.2.17, הגישה המערערת ביום 27.7.17, חוות דעת כלכלית מאת הפרופ' אייל קמחי, במסגרתה בדק המומחה את השפעת ההיטל על העסקת עובדים זרים בענף הבנייה. המומחה סבר כי ההיטלים על העסקת עובדים זרים פוגעים בשכר הנטו של העובדים, כיוון שהתאגיד, בבואו לקבוע את שכר העובד,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

יביא בחשבון את ההיטל המוטל עליו, וגם אם החוק אינו מאפשר הפחתת השכר בתלוש השכר של העובד בגין ההיטל, הרי שכוחות השוק יביאו לפגיעה בשכר העובד. המשיב ביקש לחקור את המומחה.

24. ביום 24.10.17 הגישה המערערת בקשה להקפאת הדיונים בערעור לצורך מיצוי הליכי נוהל הסכמה הדדית לפי אמנת המס בין ישראל וסין. המערערת ביקשה להמתין עד למועד בו תגיע ממשלת ישראל להסכמה עם הרפובליקה של סין בהתאם להוראות האמנה "למניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מיסים על הכנסה ועל הון". ביום 8.11.17 הגיש המשיב התנגדותו לבקשה.

דיון והכרעה

25. לאחר שבחנתי את טענותיה ונימוקיה של המערערת, מחד גיסא; לאחר שבחנתי את טענותיו ונימוקיו של המשיב, מאידך גיסא; לאחר שעיינתי בשלושת הערעורים, בבקשות, בתגובות, בהודעות שהוגשו מטעם הצדדים; לאחר ששמעתי את הצדדים ועיינתי בפסקי הדין שניתנו בעניין רצון ובהסדר שהוסכם בין הצדדים מיום 4.9.11 – הגעתי לכלל מסקנה כי יש לדחות את הערעור הראשון (ע"מ 15-02-22470) והערעור השני (ע"מ 15-07-22636) להלן הנימוקים שביסוד מסקנתי זו.

26. בהתאם להחלטה מיום 27.10.15, פסק דין זה מחולק לשלושה חלקים בהתאם לסוגיות הנדרשות להכרעה:

- א. בקשת המערערת לקבל את הערעור הראשון בשל אי הגשת נימוקי שומה במועד;
- ב. בקשת המשיב למתן פסק דין חלקי בערעור השני בסוגיית היטל העסקת עובדים זרים;
- ג. בקשת הצדדים להגדיר את המחלוקת בערעור הראשון – האם יש לדון בסוגיית היטל העסקת עובדים זרים או רק בסוגיית שווי רכב.

בקשה לקבלת הערעור הראשון בשל אי הגשת נימוקי שומה במועד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני :

27. המערערת טענה, כי יש לקבל את הערעור בהעדר הגשת נימוקי שומה במועד, לפי סעיף 7 לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט 1978. לטענתה, ב"כ המערערת הסכים להאריך למשיב את המועד להגשת הודעה המפרשת את נימוקי השומה, אך המשיב השתמש בכך כדי לעכב את הדיון בתיק, על ידי הגשת בקשה לעיכוב דיון ללא הגשת הודעה המפרשת את נימוקי השומה בחלוף חודש ומחצה לאחר שהוגש הערעור (ר' בקשת המשיב מיום 26.3.15). המערערת סבורה שהמשיב הטעה אותה לחשוב כי הוא זקוק לארכה בשל עומס עבודה, אך למעשה מדובר בניסיון לעכב ולדחות את בירור התובענה לגופה. לכן, יש לקבל את הערעור בהעדר נימוקי שומה.

המשיב טען, כי אין בבקשת הארכה כדי למנוע מהמשיב לטעון כל טענה מקדמית ביחס לערעור לגופו; הודעת הערעור הוגשה למשרדי המשיב, בעוד שעל פי תקנה 485 לתקנות סדר דין אזרחי, התשמ"ד-1984 על המערערת היה להמציא את הערעור לפרקליטות ולכן מרוץ הזמן החל רק ביום 4.3.15.

יודגש, כי המערערת לא הגישה בקשה נפרדת ועצמאית בה ביקשה לקבל את הערעור, בשל אי הגשת נימוקי השומה. כל טענותיה בעניין זה, נפרסו בתגובתה לבקשת המשיב מיום 26.3.15 לעכב את הדיון.

דיון והכרעה לעניין קבלת הערעור הראשון בשל אי הגשת נימוקי שומה

28. ביום 10.3.15 פנה המשיב לב"כ המערערת וביקש ארכה בת 60 יום להגשת הודעה המפרשת את נימוקי השומה. אותו יום, נתן ב"כ המערערת את הסכמתו לארכה זו (ר' נספחים ג' לתגובה לבקשה לעיכוב דיון). הסכמת ב"כ המערערת לא הותנתה בתנאים כלשהם, לרבות סירובה הנטען כעת להגשת בקשות ביניים.

29. טענת ב"כ המערערת כי אילו ידעה שהמשיב עתיד לטעון טענה מקדמית, לא היתה מסכימה למתן הארכה המבוקשת – איננה מתקבלת על הדעת. אם המשיב היה מסרב לבקשה למתן ארכה, יכול היה המשיב לעמוד על זכויותיו על פי דין ולפנות לבית המשפט ליישוב המחלוקת כראוי. אינני סבור שעל המשיב היה להצהיר בפני ב"כ המערערת כי בכוונתו להגיש בקשה מקדמית כזו או אחרת כבר במועד בו ביקש הארכת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני :

מועד בהתבסס על עומס עבודה לגיטימי. לא מן הנמנע, שהחלטה להגיש בקשה מקדמית לעיכוב דיון התגבשה רק לאחר שלמדו הגורמים הרלוונטיים את התיק, לאחר שהוארכו המועדים כמוסכם.

30. הלכה למעשה, המערערת הסכימה למתן הארכה המבוקשת ואינני מקבל את הסתייגותה מהסכמה זו כעת, רק משום שהמשיב בחר להגיש בקשה מקדמית, מוצדקת או לאו, במסגרת ניהול תביעתו. מה גם, שהמשיב היה יכול להגיש את בקשתו המקדמית לעיכוב דיון גם אם היתה מוגשת הודעה המפרשת את נימוקי השומה ואין להתנות בקשה מקדמית במועד הגשת כתב טענות עיקרי.

31. למען הסר ספק, מקובלת עלי הפניית המשיב לתקנה 485 לתקנות סדר הדין האזרחי (ר' ע"א 3836/04 מנהל מס שבח מקרקעין נ' גבעת הכרם בע"מ, דינים עליון 2004 (44) 119) והטענה כי תקנה 9(א) לתקנות בית המשפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978, לא חריגה את תחולת תקנה 485 לתקנות סדר הדין מערעורי מס הכנסה.

32. המערערת לא הניחה בפניי אישור מסירה לפרקליטות כמתחייב בתקנה 485. לפי גרסת המערערת, הערעור הוגש ביום 10.2.15 ונמסר לפקיד השומה ביום 11.2.14 (על פי אישור המסירה שצרפה המערערת בבקשה מס' 2). ב"כ המשיב צרף תרשומת פנימית על שיחה שערך הרכז מר שגיא חיבה ביום 3.3.15 עם ב"כ המערערת לפיה הוסכם על ארכה להגשת נימוקי השומה למשך 30 יום. לאחר תרשומת זו העביר מר חיבה את כתב הערעור לפרקליטות (כך שביום 4.3.15 נפתח התיק בפרקליטות) וביום 12.3.15 ניתנה לב"כ המשיב ארכה להגשת הודעה המפרשת את נימוקי השומה עד ליום 19.5.15 – בהתבסס על הסכמתו של ב"כ המערערת. לאור האמור והראיות שעמדו בפניי, שוכנעתי שבמועד הגשת הבקשה לעיכוב דיון (26.3.15) טרם חלף המועד להגשת הודעה המפרשת את נימוקי השומה.

מכל האמור לעיל, בקשת המערערת לקבל את הערעור בשל אי הגשת נימוקי שומה – נדחית.

בקשת המשיב למתן פסק דין חלקי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

33. המשיב טען כי המערערת נמנית על אותם נישומים אשר ההכרעה הסופית בעניין רצון חלה עליהם, גם אם לא היו צד להליך, נוכח ההסדר שנחתם עם רשות המסים ביום 4.9.11. ההסדר ופסק הדין רצון יוצרים מעשה בית דין כלפי המערערת. מטרת ההסדר היתה למנוע מצב בו מוגשות תביעות רבות וזהות באותו עניין לביתה משפט ולכן נוכח ההסדר, המערערת לא רשאית להגיש ערעור בסוגיית ההיטל ואין לקיים בירור לגופו של עניין בסוגיה זו.

המשיב סבור כי מתן אפשרות למערערת לערער על סוגיית היטל עובדים זרים ולברר סוגיה זו לגופו של עניין, יש בה כדי לעקר את ההסדר מתוכן ולפגוע בהליך השיפוטי הנרחב שנעשה במסגרת עניין רצון.

34. המערערת טענה כי בית המשפט העליון התמקד בשאלה כיצד יש לפרש את המונח "עובד זר" אך לא נתן דעתו לשאלות נוספות אשר היוו מחלוקת בבית המשפט המחוזי. לשיטתה, ההסכמות אליהם הגיע ב"כ הנישומים עם המשיב וההכרעה בעניין רצון אינם חלים עליה שכן בלשונה:

"זכותה להיות מיוצגת ע"י כל מי שתבחר ולהעלות בהליך משפטי שתנקוט בפני המותב הנכבד כל טענה גם אם לא נטענה עד כה בפני מותב נכבד זה... זכותה של המשיבה להעלות טענות עובדתיות ומשפטיות שלא בא זכרן, לא במחוזי ולא בעליון בעניין רצון ואין היא חייבת לפרטן בשלב זה בטרם הוגשו נימוקי שומה..." (ר' סעיף 24 לתגובת המערערת).

35. המערערת למעשה מבקשת להוציא עצמה מקבוצה הנישומים שבעניינם חל ההסדר ושעניינם הוכרע בבית המשפט בעניין רצון. לשיטתה, עומדת לה זכות העמידה בפני בית המשפט ויש לאפשר לה יומה בפני מותב זה.

דיון והכרעה בבקשה למתן פסק דין חלקי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

36. השתק פלוגתא הוא מקרה פרטני של מעשה בית דין ומטרתו, למנוע מצב בו בעל דין פונה לערכאות לאחר שעניין כלשהו הוכרע בינו לבין אחר. השתק פלוגתא מותנה בהתקיימם של ארבעה תנאים ואלה הם: (1) הפלוגתא העולה בכל התדיינות היא אותה פלוגתא, על רכיביה המשפטיים והעובדתיים; (2) בהליך הראשון קיימו הצדדים התדיינות בכל הנוגע לאותה פלוגתא; (3) ההתדיינות הסתיימה בהכרעה מפורשת או משתמעת ונקבע לגביה ממצא פוזיטיבי; (4) ההכרעה בפלוגתא הייתה חיונית לצורך פסק-הדין הראשון (ר' ע"א 4087/04 גורה נ' בנק לאומי לישראל בע"מ, פסקה 7 (8.9.2005)).

37. יחד עם זאת, ההלכה בדיני המס, כי הכלל בדבר השתק פלוגתא הינו חריג, כיוון שכל שנת מס עומדת לפני עצמה ואין פסק הדין הניתן לגבי שנה אחת יוצר מעשה בית דין לגבי שנה אחרת. פסק הדין המנחה בעניין זה הוא ע"א 165/64 עיריית תל אביב יפו נ' יעקב כהן, פ"ד יח(3) 302 (1964). הלכה זו עומדת תחת ביקורת משפטית, כך למשל, פסק חברי כבוד השופט אלטוביה בבש"א (מחוזי תל אביב-יפו) 21904/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ (25.06.2009):

"אם כן, הבנה ראויה של עקרון היות "כל שנת בפני עצמה" תהא עצם היכולת לבחון בקשר עם כל שנת מס אם חלו שינויים עובדתיים או משפטיים המצדיקים בחינה מחדש של קביעות שנקבעו בקשר עם שנות מס קודמות. בלא שינויים כאמור, הגם שמדובר בשנת מס נפרדת, קביעות חלוטות שנקבעו בקשר עם מחלוקות עבר, הרי שהן תקפות ויחסם דיון מחדש באותן מחלוקות. בחינה זו נעשית הן על ידי המשיב ובבוא העת על ידי בית המשפט בעת שהוא בוחן את שקול דעת המשיב... מקום שקביעות חלוטות חולשות על הסוגיות המובאות בפניו, יכול הוא מכוח סמכותו לקבוע, כי סוגיות אילו לא תדונה לרבות משיקולי יעילות הדיון או משיקולי מניעת שימוש לרעה של ההליך המשפטי. על כן, הגם שהצדדים אינם מושתקים, הרי שהלכה למעשה סטייה מקביעות חלוטות בקשר עם סוגיות שנדונו תעשה במקרים בהם הוכח כי חל שינוי עובדתי שיש לו השלכה על הקביעות, כי חל שינוי, במה שכוונה הסביבה (milieu) המשפטית - או מקרה שבו בית המשפט מוצא כי יש מקום לכך בנסיבות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

ומטעמים מיוחדים. משמע, סוגיה שבפרשנות משפטית של דין המס
שההכרעה בה אינה נצרכת לנסיבות עובדתיות, ולא חל שינוי בגוף הדין
ממועד הקביעה החלוטה, אין להיזקק לה מחדש".

38. בענייננו, בהסדר מיום 4.9.11 הוסכם כי לצד הערעורים המתבררים בתיק המוביל (עניין רצון), נישומים נוספים אשר עניינם זהה לא יגישו ערעורים נוספים, אלא תינתן להם ארכה להגשת ערעורם עד לאחר שתוכרע השאלה המשפטית שעמדה בבסיס עניין רצון. תכליתו של ההסדר היתה, בין היתר, למנוע מצב בו אותה סוגיה נדונה שוב ושוב, תוך בזבז זמן שיפוטי יקר, מתן הכרעות סותרות, ובזבז זמנם של הצדדים.

39. ביום 8.9.11 ביקש ב"כ הנישומים במכתב, לאשר כי ההסדר יחול גם על נישומים שטרם הגישו הודעות ערעור מטעמים, ביניהם המערערת (ר' נספח 1 ו-2 לבקשה למתן פסק דין חלקי). המערערת ביקשה ביום 20.12.11, שבהתאם להוראות ההסדר, תינתן לה ארכה להגשת ערעור על השומה שנקבעה בגין שנות המס 2005-2008 ולא יינקטו נגדה הליכי גבייה (ר' נספח 7 לבקשה למתן פסק דין חלקי).

40. עד למתן פסק הדין בערעור, המערערת הצטרפה להמרצת הפתיחה שהוגשה במסגרת הליך ה"פ 30899-12-14 רצון ו-36 אח' נ' רשות המיסים (13.1.15) (להלן: "המרצת הפתיחה"), לבירור השאלה האם רשאי המשיב לנקוט בהליכי גביה כנגד אותם נישומים עליהם חל ההסדר, טרם מתן פסק הדין בערעור רצון בבית המשפט העליון. המערערת נמנתה על המבקשים בהמרצת הפתיחה, תחת הנחה שלה, כי ההסדר חל לגביה ובהתאם, חל עליה גם פסק הדין שבערעור (ר' נספחים 3-4 לבקשה למתן פסק דין חלקי).

41. כאמור, בהחלטתי מיום 26.4.15 קיבלתי את עמדת המשיב לעכב את הדיון בהליך זה עד להכרעה בערעור רצון, לאור הוראות ההסדר מיום 4.9.11.

42. על אף שהמערערת לא היתה צד רשמי לעניין רצון (פסק הדין והערעור), עניינה של המערערת בסוגיית היטל העובדים הזרים זהה לעניינם של הנישומים שהיו צד להליך בעניין רצון. כמו כן, ההסדר מקשר בין המערערת לעניין רצון, שכן לפיו הכרעת בית



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- המשפט בעניין רצון חלה גם על נישומים שלא הצטרפו רשמית להליך, כמו המערערת. והנה, אף המערערת בעצמה מצאה לנכון להסתמך על ההסדר והליך הערעור, כדי לקדם את עניינה.
43. אם כן, הן הערעור השני (שנות המס 2005-2008) והן הערעור הראשון (שנות המס 2009-2010), עוסקים בסוגיה משפטית שהוכרעה בעניין רצון – סוגיית היטל עובדים זרים – כאשר על המערערת חל ההסדר מיום 4.9.11, שאין עליו מחלוקת, לפיו הוא יחול גם על צווים עתידיים ועל נישומים שאינם צד רשמי לעניין רצון.
44. על פי ההלכה הרווחת, יש להימנע מצב בו אותה סוגיה נדונה שוב ושוב בהליכים שונים, תוך בזבז זמן שיפוטי יקר, בזבז זמנם של הצדדים וגריעה מזמנם של תור המתדיינים האחר הממתין לשמיעת עניינו. לצד אלו, קיים גם חשש מפני מתן הכרעות סותרות.
45. ארבעת התנאים להשתק פלוגתא מתקיימים כאן: (1) המדובר באותה פלוגתא דהיינו, חיוב בהיטל העסקת עובדים זרים בנסיבות זהות; (2) במסגרת עניין רצון קיימו הצדדים שם התדיינות בכל הנוגע לאותה פלוגתא, בעוד שההסדר מקשר בין המערערת לצדדים לעניין רצון ומחיל את פסק הדין עליה, פני עתיד; (3) ההתדיינות הסתיימה בהכרעה מפורשת או משתמעת ונקבע לגביה ממצא פוזיטיבי; (4) ההכרעה בפלוגתא הייתה עיקרית בפסק-הדין שעניין רצון.
46. ויודגש, על אף שתוחלת דוקטרינת השתק פלוגתא בענייני מס היא מוגבלת לשנה אחת, אינני סבור שיש לסייגה בעניין דנן, נוכח הסוגייה הנרחבת העומדת בבסיס המחלוקת, העוסקת בהיטל עובדים זרים כלפי כולי עלמא ולא כלפי נישום ספציפי.
47. כמו כן, המערערת לא הצליחה לשכנע, מדוע יש לחזור ולדון בסוגיה שכבר הוכרעה, או שיש לפעול בניגוד להסדר, שאינו שנוי במחלוקת מבחינתה.
48. כמו כן, נוכח פסק הדין החלוט בעניין רצון וקיומו של הסדר המחיל את תוצאות פסק הדין על כלל הנישומים שעניינם חבות בהיטל עובדים זרים – הגעתי לכלל מסקנה כי, ניתן למערערת יומה בבית המשפט.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-07-22636 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות
ע"מ 15-02-22470 איתן אמי - עובדים זרים לבניין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

49. המשיב ביקש פסק דין חלקי בסוגיית היטל עובדים זרים. פסק הדין החלקי התבקש נוכח העובדה שהערעורים נסובו גם על סוגיה נוספת של שווי שימוש ברכב. משהובהר שהצדדים הגיעו להסכמה בעניין זה אין מניעה לתת פסק דין לעניין סוגיית תשלום היטל עובדים זרים, בהתאם להכרעת בית המשפט בעניין רצון. התוצאה היא שבהתאם לנימוקים המפורטים בהרחבה בפסק הדין רצון, המערערת חבה בתשלום היטל העסקת עובדים זרים מכוח חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל ובהתאם לחוק הכניסה לישראל וחוק עובדים זרים. בהתאם לזאת, הערעורים בסוגיית היטל עובדים זרים – דינם להידחות.

סוף דבר

הערעור הראשון (ע"מ 15-02-22470) והערעור השני (ע"מ 15-07-22636) נדחים.
המערערת תשלם למשיב שכר טרחת עו"ד והוצאות משפט בשיעור של 7,500 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן היום, י' שבט תשפ"ו, 28 ינואר 2026, בהעדר הצדדים.

אחיקם סטולר, שופט