



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 31416-12-20 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 3329-07-22 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

החלטה	ד' אב תשפ"ד, 08/08/2024 תיק 31416-12-20 שופט הרי קירש
ניתן לפרסם החלטה זו ברבים.	
*** נחתם דיגיטלית ***	

לפני כב' השופט ה' קירש

המבקש (המשיב בערעורים)

פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

נגד

המשיבה (המערערת)

לו-באן משאבים בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד חגית בלייברג, ליאת גרבר ואורי בלש

החלטה

א. רקע והליכים קודמים

1. חברת לו-באן (המערערת בערעורי המס והמשיבה בבקשה זו; להלן - **החברה**) עוסקת באספקת עובדים זרים לענף הבניין.
2. ערעורי המס דגן עוסקים בשומות ניכויים לפי פקודת מס הכנסה שנערכו לחברה לשנות המס 2015 עד 2019.
- החייב בשומות נובע בעיקר מהיטל עובדים זרים שלא שולם (כ-26.7 מיליון ש"ח קרן היטל), וכן מהפרש מס הנובע מהתחשבות בנקודות זיכוי להן זכאים תושבי ישראל במקום אלה שנקבעו עבור עובדים זרים. עיקר החיוב נובע מההיטל - כאשר במהלך כל חמש השנים הנדונות נמנעה החברה מלשלם את ההיטל כנדרש לכאורה.
3. פקיד השומה (המשיב בערעורי המס) הגיש בקשה "למתן פסק דין חלקי" ביחס לחיובים אלה.
4. למעשה לא מדובר בבקשה לפסק דין חלקי כי אם בבקשה לסילוק על הסף, מכוח מעשה בית דין מסוג "השתק פלוגתא" (לפי תקנה 43 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשע"ט-2018; להלן - **תקנות סדרי הדין**), ומכוח היעדר עילה (תקנה 41 לתקנות אלה; ראו הסבר פקיד השומה בפרוטוקול הדיון מיום 3.1.2024, בעמוד 14, שורה 7 עד שורה 13).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 31416-12-20 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 3329-07-22 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

5. פקיד השומה מבסס את בקשתו, בין היתר, על הליך קודם שניהלה החברה בבית משפט זה ביחס לחיוב בגין היטל לשנות המס 2012 עד 2014. ערעור קודם זה (ע"מ 70400-01-18) נדחה בפסק דין שניתן ביום 3.2.2020 על ידי כבוד השופטת סרוסי (להלן - **פסק הדין במחוזי**). החברה הגישה ערעור על פסק הדין במחוזי לבית המשפט העליון.

טרם ההכרעה בערעור לבית המשפט העליון, הוציא פקיד השומה לחברה שומות ניכויים גם לשנות המס 2015 עד 2019, והחברה הגישה בגין את ערעורי המס מושא בקשה זו (ע"מ 31416-12-20 וע"מ 3329-07-22, הנידונים במאוחד).

במסגרת ערעורי המס הנדונים, הוסכם להמתין עד להכרעת בית המשפט העליון בערעור שהוגש על פסק הדין במחוזי.

6. ביום 30.10.2022 דחה בית המשפט העליון את הערעור שהגישה החברה על פסק הדין במחוזי בנוגע לשנות המס 2012 עד 2014 (ע"א 3687/20 לו באן משאבים ואח' נ' מדינת ישראל ואח'; להלן - **פסק הדין בעליון**; פסק הדין במחוזי ופסק הדין בעליון יכוננו להלן יחד "ההליך הקודם").

7. בעקבות מתן פסק הדין בעליון, נקבע בערעורי המס דנו דיון קדם משפט נוסף לצורך מסירת עמדות הצדדים אשר לגדר המחלוקת שעוד נותרה והאופן שיש להמשיך ולדון בה. אלא שטרם מועד הדיון, הודיעה החברה על החלפת הייצוג (ביום 1.12.2022), ובסמוך לאחר מכן, הגיש פקיד השומה את הבקשה למתן פסק דין חלקי מושא החלטה זו ("**בקשת פקיד השומה**").

8. החברה הגישה תגובתה לבקשה, וכן בקשה משלה לתיקון ההודעות המפרשות את נימוקי הערעור, אליה היא צירפה את טיוטות נימוקי הערעור המתוקנים ("**נימוקי הערעור המתוקנים**"). לשם ההשוואה, נימוקי הערעור המתוקנים לשנות המס 2016 עד 2019 (ע"מ 3327-07-22) משתרעים על פני 44 עמודים לעומת 9 עמודים בנימוקי הערעור שהוגשו מלכתחילה. החברה נימקה כי הצורך בתיקון נוצר בעקבות החלפת הייצוג וכי היא מבקשת "לחדד" ו"להבהיר" מספר טענות הקיימות בערעור - בעיקר ככל שהן נוגעות להיטל, וכן להוסיף מספר טענות חדשות.

9. החברה ביקשה לקיים דיון בבקשות התלויות. פקיד השומה התנגד. בין היתר, משום שלטענתו "**תחת שהמערכת תודיע מיוזמתה כי היא מכבדת את הכרעת בית המשפט העליון, מבקשת המערכת כעת - לאחר שהחליפה ייצוג משפטי - לפתוח את ההליך**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 20-12-31416 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 22-07-3329 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

מראשיתו, לרבות על ידי הגשת כתבי טענות מתוקנים... (תגובת פקיד השומה, בסעיף 9 לבקשת החברה לקיום דיון מיום 13.2.2023).

10. בהחלטת מיום 14.2.2023 קבעתי כי יתקיים דיון, במסגרתו תידון בקשת פקיד השומה על בסיס נימוקי הערעור המתוקנים, מבלי להידרש עדיין לבקשת התיקון בשלב זה. הרציונל לקביעה זו הוסבר כך:

"קיומן המקביל של שתי הבקשות הנ"ל [הבקשה למתן פסק דין חלקי והבקשה לתיקון כתבי הטענות- ה"ק] מציב בפני בית המשפט קושי לוגי מסוים: במוקד בקשתו של פקיד השומה עומד הטיעון כי חלק גדול מן הסוגיות המועלות בשני הערעורים הוכרע כבר בפסיקה אחרת; אולם על מנת להגדיר מהן הסוגיות שאכן מועלות בערעורים, יש להידרש לבקשת התיקון, שקבלתה תוביל לשינויים ביריעת המחלוקת. מאידך, אין טעם להידרש לפרטי בקשת התיקון אם ממילא חלקים נרחבים מן הערעור יידונו לדחייה, אם בקשתו של פקיד השומה תתקבל." (סעיף 2 להחלטה מיום 14.2.2023).

11. מהדיון שנערך בבקשת פקיד השומה, עלה שנימוקי הערעור המתוקנים (שהם עדיין בגדר טיוטה, כאמור) לא הביאו לשינוי מהותי בנימוקיו של פקיד השומה לסילוק על הסף. אלא שפקיד השומה מצא להוסיף טענה נוספת, ולפיה ככל שהדבר נוגע לטענות החברה הנושאות אופי חוקתי (בנוגע לאי התקיימות תכלית ההיטל והאפליה מול ענף החקלאות), עליהן להתברר בתקיפה ישירה בבג"ץ ולא בפני ערכאה זו (ראו פרוטוקול הדיון, עמוד 14, שורה 27 עד עמוד 15, שורה 6; עמוד 17, שורה 1 עד שורה 13).

12. שקלתי את טענות הצדדים. לאחר בחינת הדברים הגעתי למסקנה כי אכן אין מקום לדון בטענות החברה ככל שהן נוגעות לעצם החיוב בהיטל ולהתחשבות בנקודות הזיכוי המיועדים לתושבי ישראל. להלן נימוקיי.

ב. טענות הצדדים ביחס להיטל

13. פקיד השומה טוען שאין לדון עוד בסוגיית ההיטל. לדעתו:

"...ביחס למחלוקות בעניין חובת החברה לשלם היטל עובדים זרים חל הכלל בדבר 'השתק פלוגתא', ואין לברר מחלוקת זו פעם נוספת. הדברים אמורים בפרט בהתחשב בכך שמחלוקת זו או קרובה לה מאוד הוכרעה בפסיקת בית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 20-12-31416 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 22-07-3329 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

המשפט העליון...

(סעיף 5 לבקשת פקיד השומה).

כן טוען פקיד השומה כי הטענות בנימוקי הערעור, גם אם אינן זהות לאלו שנטענו בערעור הקודם, אינן מצדיקות דיון מחודש בסוגיית ההיטל.

כאמור, פקיד השומה חזר על טענותיו גם במסגרת הדיון, אולם הוא הוסיף שלטעמו בית משפט זה איננו הערכאה המוסמכת לדון בטענות כנגד חוקיות ההיטל כי אם בג"ץ, וכי שם, בבג"ץ, העתירה הייתה נתקלת בבעיה של אי מיצוי הליכים מול הכנסת והשרים (לדברי החברה, טיעון זה בפי פקיד השומה עומד בסתירה לעמדת המדינה בהליך אחר: בג"ץ 427/21 דקל עובדים זרים בע"מ ואח' נ' כנסת ישראל ואח', ניתן ביום 3.11.2021; להלן - "בג"ץ דקל").

14. החברה מתנגדת לבקשה וטוענת שהיא מהווה ניסיון "לרמוס" את זכות הגישה שלה לערכאות. לטענתה, הכלל בדבר השתק פלוגתא איננו מתקיים משום שפקיד השומה מסתמך שלא כדין על פסקי דין שהמערערת לא הייתה צד להם או שלא נקבע בהם ממצא פוזיטיבי.

החברה מנמקת כי:

"למקרא סעיף 5 לבקשה [שם] התייחס פקיד השומה לפסקי הדין שונים בהם נידונו היבטים שונים של ההיטל ואשר החברה לא הייתה צד להם - ה"ק], המצוי תחת הכותרת 'השתק פלוגתא', עולה כי המבקש מבקש להחיל על החברה את הכלל בדבר השתק פלוגתא על סמך הליכים שהיא לא הייתה צד להם...הרי ברור כי טיעונו של המבקש בסעיף 5 לבקשה כלל איננו עובר את המשוכה הראשונית לצורך החלת הכלל בדבר השתק פלוגתא, שכן הלכה היא כי לצורך החלתו נדרשת זהות בין בעלי הדין...דברים אלה יפים כמובן, ובבחינת 'קל וחומר', גם ביחס לטיעונו של המבקש בחלקו השני של סעיף 8 לבקשה [בו התייחס פקיד השומה לשתי עתירות שהוגשו לבג"ץ ביחס לחוק ההיטל - ה"ק], שם מבקש המבקש להחיל על החברה את הכלל בדבר השתק פלוגתא לא רק על סמך הליכים שהיא לא הייתה צד להם, אלא גם על סמך הליכים שכלל לא נקבע בהם ממצא פוזיטיבי..."

(מתוך סעיפים 6 עד 8 לתגובת החברה לבקשה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 31416-12-20 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 3329-07-22 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

15. ממשיכה החברה וטוענת שממילא מתקיימים התריגים אשר מונעים את החלת כלל השתק הפלוגתא בענייני מס, וכי שיקולי הצדק אכן מונעים את החלתו במקרה דנן. כמו כן, החברה הוסיפה במועד הדיון חידודים אשר לשינויים שחלו לטעמה משנת 2016 אשר מצדיקים דיון בטענות.

ג. כללי

16. נושא החיוב בהיטל עובדים זרים העסיק את בתי המשפט השונים לא מעט. חברות כוח אדם שמעסיקות עובדים זרים לא השלימו עם רוע הגזירה בדבר חובת ההיטל כבר מראשיתו. כך למשל, כבר בשנת 2005 (כשנתיים לאחר חקיקת חוק ההיטל) דחה בית המשפט העליון את הטענה, שאף עליה מבקשת החברה להתבסס בין היתר, כי ההיטל פסול בהיותו מפלה בניגוד להוראות אמנות מס בינלאומיות (בג"ץ 2587/04 **בוכריס נ' פקיד שומה חדרה**, ניתן ביום 23.6.2005).

17. לאורך השנים ניתנו פסקי דין נוספים בהיבטים שונים של סוגיית היטל העובדים הזרים. ניסיונות חברות כוח האדם השונות המעסיקות עובדים זרים, לבטל את החיובים בגין ההיטל, נדחו פעם אחר פעם (ראו עתירה שהוגשה לבג"ץ כנגד חוקיות ההיטל שנדחתה כמפורט בסעיף 43 להלן; עניינן של שלוש חברות כוח אדם נוספות שנידון במאוחד עם עניינה של החברה המערערת במסגרת ההליך הקודם; ע"מ 18816-11-20 **פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון**, ניתן ביום 11.1.2024; ע"מ 50669-06-20 **טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5**, ניתן ביום 6.11.2022; וכן ע"מ 10317-01-21 **י.ב. שיא משאבים בע"מ נ' פקיד שומה רחובות**, ניתן ביום 31.10.2022; כמו כן במספר פסקי דין נדונה החלתו של ההיטל גם על העסקת עובדים זרים מסתננים ממדינות סודאן, אריתריאה וכו').

18. נראה כי הדיון בחוקיות ההיטל ובאופן החלתו מוצה ואין באמת הצדקה להתדיינות נוספת סביב אותן סוגיות, בדרך שתפגע בעיקרון **סופיות ההליכים**. ריבוי ההליכים וניסיוןן של החברות השונות "לתקוף" בהם את סוגיית ההיטל, מביאים לבזבוז זמנם של בתי המשפט ואף עלולים להוות שימוש לרעה בהליכי משפט.

19. גם לנוכח זכות הגישה לערכאות, אותה מדגישה החברה, קיימת נקודה בה יש להביא את ההתדיינות לסיומה. כנגד אינטרס החברה עומד אינטרס הציבור. החברה מבקשת לשוב ולדון בסוגיה שנידונה, לרבות בעניינה עצמה. לטעמי, מצב של דיון חוזר באותן סוגיות פעם אחר פעם, הגורע מהמשאבים השיפוטיים שעומדים לרשות כלל ציבור המתדיינים, איננו עולה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 31416-12-20 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 3329-07-22 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

בקנה אחד עם חובת בית המשפט לאזן בין אינטרס החברה לבין אינטרס כלל הציבור (תקנה 5 לתקנות סדרי הדין).

20. לעניין זה אני תמים דעים עם כבוד השופטת סרוסי מבית משפט זה, אשר גם היא הגיעה למסקנה שאין מקום לדון בטענות דומות במסגרת ערעורי מס של שתי חברות כוח אדם אחרות שעניינן נידון במאוחד עם עניינה של החברה בהליך הקודם (ע"מ 7425-07-22 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן, ניתנה ביום 1.2.2023; ע"מ 11950-07-22 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון, ניתנה ביום 1.2.2023. יוער כי על החלטה אחרונה זו הוגש ערעור, אשר נמחק לבקשת הצדדים - ע"א 3744/23 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' פקיד שומה חולון, ניתן ביום 20.12.2023).

בין היתר, הטעימה השופטת סרוסי כי:

"...אני סבורה כי הצדק עם [פקיד השומה], וכי אין מקום לדון שנית בעניינים משפטיים שכבר נדונו והוכרעו לא מכבר 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. 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...

...

...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."

(מתוך סעיפים 26, 35, 36 ו-38 להחלטה בע"מ 7425-07-22 הנ"ל)

21. כמו כן, אני סבור שטיעוניה של החברה, בפרט לאור ביטול חובת ההיטל, מהווים ניסיון לעקוף את סמכות הרשות המחוקקת, ומנוגדים לעיקרון הפרדת רשויות. חקיקת ההיטל שיקפה החלטות, שקיבלו תוקף משפטי, של הרשות המחוקקת על בסיס מדיניות והבנת מצב המשק ושוק העבודה. מותר לחלוק על תוכן המדיניות, אולם דרך המלך לשנותה עוברת בכנסת ובממשלה, וככלל, אין זה תפקידו של בית המשפט להתערב בשיקולי מדיניות ציבורית וכלכלית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 31416-12-20 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 3329-07-22 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

22. והנה, נדמה כי בסופו של יום המחוקק השתכנע מהטענות השונות ביחס להיטל, והמעסיקים בתחומי המשק השונים שחויבו בתשלום היטל בגין העסקת עובדים זרים הצליחו להביא לביטולו במגרש הפוליטי. עם זאת, הביטול לא הוחל על שנות העבר אלא מכאן (שנת 2022) ואילך. טענות החברה נתפסות כניסיון לשנות ולהיטיב את מצבה בבית המשפט לאחר שלא צלחה הדרך להשיג בחקיקה את התוצאה (המלאה) הרצויה מבחינתה - שהיא ביטול ההיטל מראשיתו.

23. כפי שיפורט להלן, לא השתכנעתי מנימוקי החברה, ולטעמי אין הצדקה לדון בטיעוניה הנוגעים לסוגיות חובת תשלום ההיטל ונקודות הזיכוי, לגופם.

ד. סוגיית ההיטל ו"השתק פלוגתא"

24. אין מחלוקת כי בהליך הקודם נידונה טענת החברה בסוגיית חובת ההיטל. בהליך הקודם טענה החברה שההיטל עומד בסתירה להוראות אי האפליה באמנות המס שבין ישראל למדינות האזרחות של העובדים הזרים.

25. כידוע, כלל השתק הפלוגתא מוחל גם בערעורי מס, וזאת ככל שלא חל שינוי באקלים המשפטי, השתנו הנסיבות או שהתגלו טענות שלא ניתן היה לגלותן בהתדיינות הראשונה. וכאשר נטען כי אכן חל שינוי כאמור, בית המשפט לא יבחן מחדש את הממצאים שנקבעו בהכרעה הקודמת מבראשית, אלא יבחן האם יש בשינויים הנטענים להצדיק סטייה מההכרעה (ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד שומה חיפה, ניתן ביום 24.12.2014, בסעיפים 46 עד 67 לפסק דינה של כבוד השופטת ברק ארז; יעקב שקד, סדר הדין האזרחי החדש (מהדורה שלישית, 2023), בעמוד 301, להלן - שקד).

26. החברה מיקדה את טיעוניה בהשלכות המשפטיות והעובדתיות שהיא מבקשת להסיק מביטול ההיטל. יוזכר, כי בהתאם לפרק י' לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003 ("חוק ההיטל"), חלה חובה על מעסיקי עובדים זרים, לרבות בענף הבניין, לשלם היטל בגין העסקתם.

פרק י' לחוק, לרבות חובת ההיטל, בוטל בשנת 2022 (ראו חוק התוכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004) (תיקון מס' 20), התשפ"ב-2022; להלן - החוק לביטול ההיטל).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 31416-12-20 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 3329-07-22 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

27. לדעת החברה ביטול ההיטל מהווה שינוי באקלים המשפטי ויש בו "משמעות ראייתית אדירה" לבחינת השפעת ההיטל על שכר העובדים הזרים. אלה מצדיקים לטעמה את החלת החריגים לכלל השתק הפלוגתא, ומאפשרים דיון בטענה חרף הקביעות בהליך הקודם.

לטעמי, ביטול החוק איננו מצדיק החלת החריגים לכלל השתק הפלוגתא, כפי שיפורט להלן.

"שינוי אקלים משפטי"

28. החוק לביטול ההיטל איננו מהווה בנסיבות העניין "שינוי אקלים משפטי" ביחס לתקופה שקדמה לביטולו.

29. ראשית, בית המשפט העליון קבע בפסק הדין בערעור של חברה זו כי "תחולת הביטול היא החל מיום 1.1.2022 ועל כן איננו רלוונטי ביחס לתקופה בה עוסקים הערעורים דנן" (סעיף 2 לפסק הדין בערעור החברה, אשר נידונו בו כאמור שנות המס 2012 עד 2014). כלומר, קיימת קביעה משפטית מפורשת בעניינה של החברה, לפיה ביטול חובת ההיטל איננו רלבנטי לתקופה טרם ביטולו. קביעה זו יפה גם ביחס לתקופה של ערעורי המס דנן, ומחייבת את בית משפט זה.

30. שנית, חזקה (הניתנת לסתירה) שלחוק אין תחולה רטרואקטיבית. פרשנות החברה סותרת את לשונו הברורה והמפורשת של החוק לביטול ההיטל, הקובעת כי הביטול יחול לגבי שנת 2022 ואילך (כן ראו דברי ההסבר להצעת החוק שם מוסבר כי "...מוצע לבטל את ההיטל האמור, וזאת לגבי הכנסת עובד זר שהופקה או שנצמחה בשנת 2022 ואילך..."). עמוד 494 להצעות חוק הממשלה 1499 מיום 10.1.2022; וכן הדיון בהצעת החוק בפרוטוקול מספר 210 משיבת וועדת הכספים מיום 25.1.2022, במסגרתו התייחסו הנוכחים בדיון לאפשרות החלת הביטול על שנים קודמות ולקושי הכלכלי הקיים לחברות בענפים שונים ביחס לחובות עבר).

31. בנוסף, במישור העקרוני, הטענה פוגעת בהפרדת הרשויות. למחוקק סמכות לבטל חוק ולקבוע מועד תחולה לביטול, לרבות תחולה למפרע. ביטול חוק על ידי הרשות המחוקקת מכאן ואילך איננו הזמנה לרשות השופטת לתהות שמא החוק לא היה בתוקף עוד קודם לכן.

במבט רחב יותר, שימוש בעובדת ביטול החוק כהוכחה לאי תוקפו מלכתחילה, ללא אינדיקציה כי זו הייתה כוונת המחוקק, עלול לגרום למחוקק להימנע מביטול חוקים, אף אם הדבר מתבקש, בשל החשש כי עצם הביטול יעמיד בסימן שאלה את תוקפו של החוק בתקופות קודמות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 20-12-31416 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 22-07-3329 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

32. אינני סבור אם כן, כי ביטול חוק ההיטל מהווה שינוי "אקלים משפטי" ככל שהדבר נוגע לתקופה טרם ביטולו – שהיא התקופה הרלבנטית לבחינת טענת החברה.

נסיבות עובדתיות חדשות

33. עוד טוענת החברה שביטול החוק מאפשר לה להוכיח שההיטל "גולגל" בפועל לשכר העובדים הזרים. יוזכר, כי חוק ההיטל אסר על גלגולו לשכר העובד הזר, אלא שלטענת חברות כוח האדם בענף הבניין, ההיטל (או חלקו) אכן גולגל בפועל לשכר העובדים. תוצאה זו, כך נטען, מבססת אפליה אסורה של העובדים הזרים, כאזרחים זרים, על פי אמנות המס.

34. יוסבר כי טיעון האפליה בניגוד להוראות אמנת המס נדחה במסגרת ההליך הקודם, בין היתר, משום שהגלגול לא הוכח. החברה טוענת כי בניגוד לביקורת שנמתחה בהליך הקודם על חוות הדעת הכלכלית שהוגשה (אשר התבססה על תיאוריה כלכלית), היא יכולה כיום להגיש חוות דעת כלכלית המבוססת על **נתונים אמפיריים** להוכחת טענתה כי ההיטל אכן גולגל בפועל. לטענת החברה האפשרות להגשת חוות דעת כזו היא תוצאה של ביטול החוק, המאפשר - לראשונה - לנתח באופן אמפירי את השפעת ההיטל על שכר העובדים הזרים באמצעות השוואת שכרם לפני ולאחר ביטול ההיטל. התפתחות זו מהווה לטענת החברה שינוי עובדתי שמצדיק אי החלת כלל השתק הפלוגתא בעניינה.

35. אינני יכול לקבל טענה זו, בראש ובראשונה משום שהחברה **לא שילמה** את ההיטל. מכיוון שכך, היא איננה רשאית לטעון למשמעות הגלגול בפועל. בית המשפט העליון כבר קבע במסגרת ההליך הקודם, כי **די בנתון זה לבדו** כדי למנוע מהחברה את העלאת טענת הגלגול והאפליה (סעיף 24 לפסק הדין בערעור במסגרת ההליך הקודם). ביטול ההיטל להבא והאפשרות הנטענת לערוך לראשונה השוואה אמפירית, אינם גורעים ממניעה זו ודי בכך כדי לדחות את הוכחת האפליה בשל גלגול ההיטל על העובדים.

36. כמו כן, אינני סבור שהשוואה אמפירית של נתוני שכר העובדים הזרים לפני ביטול ההיטל ולאחריו, תסייע לחברה להוכיח את טענותיה:

37. ראשית, הדין **אסר** באופן מפורש על גלגול ההיטל על העובד (סעיף 45(ב) לחוק ההיטל בנוסחו טרם ביטולו). לטעמי רצון החברה להוכיח שהיא הייתה פועלת בניגוד לחוק (אילו הייתה משלמת את ההיטל כנדרש), או לחילופין פעלה בניגוד אליו (משום שבפועל גלגלה את ההיטל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 20-12-31416 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 22-07-3329 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

לשכר העובדים מבלי להעבירו לפקיד השומה), הוא בעייתי ביותר ועומד בניגוד לתקנת הציבור.

38. שנית, הוכחת הגלגול נועדה כאמור לתמוך בטענת האפליה המנוגדת להוראות אמנות המס. גם בהנחה שיוכח שההיטל אכן גולגל על העובדים הזרים, האמנה נועדה למנוע אפליה על בסיס אזרחות גרידא, בעוד הבחנות בדיני המס על בסיס תושבות אינן אסורות (מפני שתושב ולא תושב אינם נמצאים "באותן נסיבות" לצורך האמנה; והשוו סעיף ד' לפסק דינו של כבוד המשנה לנשיאה רובינשטיין בבג"ץ 8421/14 **הסתדרות העובדים הכללית נ' שר האוצר**, ניתן ביום 7.3.2017, להלן - **עניין הסתדרות העובדים**).

39. כמו כן יצוין, מעל לנדרש ובזהירות הראויה, כי קיים ספק רב אם ניתן להוכיח את גלגול ההיטל הנטען על בסיס השוואת נתוני שכר טרם ביטול ההיטל ולאחריו. זאת בהתחשב במשתנים הרבים שעשויים להשפיע על שכרם של עובדים, ואשר מקשים מן הסתם על בידוד ההשפעה של הביטול לבדו, ובפרט לנוכח האירועים המיוחדים שהתרחשו בשנים האחרונות (קורונה, מלחמה).

40. לסיכום, אינני מוצא שביטול חוק ההיטל יצר שינוי הנמנה עם החריגים להחלת כלל השתק הפלוגתא בעניין החברה. לפיכך, יש לדחות על הסף את טענות החברה ככל שהן נוגעות לאפליה המנוגדת להוראות אמנות המס, מכוח תקנה 43 לתקנות סדרי הדין.

ה. הטענה לבטלות חוק ההיטל

41. החברה מבקשת ללמוד מביטול החוק אף דבר נוסף - לטעמה, יש בביטול ההיטל גם לחזק את עמדתה כי **תכלית החוק** (ייקור העסקת העובדים הזרים מתוך הנחה שהדבר יעודד העסקת עובדים ישראליים במקומם), לא התקיימה.

42. יובהר לעניין זה כי אחת מטענותיה העיקריות של החברה במסגרת ערעורי המס, היא שההיטל פוגע בזכות החברה לקניין, המעוגנת בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. החברה טוענת כי משברור שתכלית החוק לא התקיימה, נובע כי חוק ההיטל איננו עומד בתנאי המידתיות הקבועה בפסקת ההגבלה, ויש להצהיר על בטלותו באופן רטרואקטיבי.

43. טיעון זה נבחן בבית המשפט העליון בשבתו כבית המשפט הגבוה לצדק, במסגרת עתירה שהגישה התאחדות מעסיקי כח אדם זר לבניין וחברות כוח אדם נוספות (בג"ץ 6292/15). גם שם נטען כי יש להכריז על בטלות ההיטל משום שהוא פוגע בזכות לקניין הקבועה בחוק יסוד:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 20-12-31416 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 22-07-3329 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

כבוד האדם וחירותו, מבלי שהוא עומד במבחני המידתיות, משום שהניסיון מלמד שלא הושגה תכליתו.

בהמלצת בית המשפט העליון העותרים שם חזרו בהם מהעתירה והיא נדחתה ביום 20.6.2016 (נימוקי העתירה ופסק הדין צורפו כנספחים לבקשת פקיד השומה; להלן - **בג"ץ המעסיקים**).

44. עניינה של החברה איננו שונה. גם החברה מבקשת לטעון, בנימוקים דומים לנימוקי העתירה **בבג"ץ המעסיקים**, כי ההיטל פוגע בקניינה ואיננו עומד במבחני המידתיות.

45. התוצאה של דחיית העתירה בבג"ץ מלמדת כי שופטי ההרכב סברו שאין מקום לקבלת העתירה. לטעמי, תוצאה זו הינה בעלת משמעות משפטית, ונפקותה היא שדיון חוזר באותן טענות בערכאה נמוכה יותר יהיה חסר תוחלת, ויש בכך להצדיק את מחיקת הטענה מכוח תקנה 41(א)(1) לתקנות סדרי הדין. מסקנה זו מתחזקת בעיניי משהעתירה הוגשה על ידי התאחדות מעסיקי כוח אדם זר לבניין אשר לכאורה אמורה לייצג את האינטרס של חברות המעסיקות עובדים זרים בענף הבניין.

46. החברה מבקשת להסתמך בטענתה לבטלות החוק גם על אירועים מאוחרים לבג"ץ **המעסיקים**. החברה מפנה, בין היתר, להצעות חוק לביטול ההיטל שהוגשו החל משנת 2016 והתבטאויות שונות של חברי הכנסת, וטוענת שמתן סעד של ביטול ההיטל שיוחל למפרע "עולה בקנה אחד עם כוונת הרשות המחוקקת... המחוקק נתן דעתו לא אחת שיש לבטל את ההיטל בענף הבניין... ואף ביטל את ההיטל בסופו של דבר" (סעיף 102 לנימוקי הערעור המתוקנים). החברה מדגישה שלטעמה נסיבות נוספות אלה לא נידונו בבית המשפט העליון, וטוענת שהיא עצמה היתה מנועה מהעלאתן בהליך הקודם, משעה מאוחרות לשנות המס שנידונו שם ולמועד הגשת הערעור בו (עמוד 21 לפרוטוקול הדיון, שורה 5 עד שורה 8).

47. אינני סבור שהכוונה המתגבשת לביטול ההיטל, או ביטולו בפועל, מצדיקים דיון מחודש בטענת בטלות החוק אשר נדחתה על ידי בית המשפט העליון בבג"ץ **המעסיקים**. לעניין זה, מסכים אני עם פקיד השומה בטענתו שהחלטת המחוקק על ביטול החוק משנת 2022 ואילך, היא זו שמסמנת "קו פרשת מים" ועומדת לרוצץ לחברה בניסיונה לטעון לבטלות החוק טרם מועד זה. כמו כן, ובניגוד לעמדת החברה לפיה ביטול למפרע עולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק, לדעתי תחולת החוק לביטול ההיטל מכאן ואילך משקפת החלטה מובהקת של מדיניות אשר לתחולת החוק, שאין מקום להתערב בה (וראו סעיף 30 לעיל).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 20-12-31416 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 22-07-3329 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

בהקשר זה יש להדגיש כי המחוקק החליט בשנת 2022 לבטל את ההיטל ביחס לכלל הענפים. החלת הביטול (למצער) משנת 2016, כבקשת החברה, עשויה להוביל לתוצאה השקולה בפועל לחקיקה מחדש של חוק ביטול ההיטל ושינויו ביחס לכל ענף הבניין (ואולי אף ביחס לשאר הענפים), אשר עלולה להיות כרוכה בהחזר של כספי ההיטל ששולמו כחוק. כאמור, מדובר בהחלטה של מדיניות, בעלת פוטנציאל להשלכה ממשית על תקציב המדינה, שלא ראוי שבית משפט יתערב בה.

48. לפיכך, אין בשינויים אלה כדי לגרוע ממסקנתי כאמור בסעיף 45 לעיל, לפיה יש למחוק את הטענה על הסף. מכל מקום, לטעמי אין מקום שבית משפט זה יידרש לטענה שהסעד המבוקש בגינה הוא ביטול למפרע של חקיקה ראשית, כפי שיפורט בהמשך.

49. יתרה מכך, לגישת החברה תכלית ההיטל לא התקיימה **כבר מראשית הטלתו** (ראו למשל סעיף 58 לנימוקי הערעור המתוקנים). אם כן, הרי שהטענה יכולה להיות רלבנטית גם **להליך הקודם**, ולפיכך, אפשר והחברה מנועה כיום מלהעלות טענה חדשה זו אף לנוכח "השתק הפלוגתא" שחל ביחס לסוגיית החבות בהיטל. יוער לעניין זה, כי החוק לביטול ההיטל חוקק בחודש פברואר 2022 - כחצי שנה לפני הדיון ומתן פסק הדין בערעור (בעניינה של החברה) בבית המשפט העליון.

50. בשולי הדברים אוסיף כי טיעון לבטלות מיסוי על סמך פסקת ההגבלה הוא מטבעו מוקשה: אמנם הטלת מס לטובת הציבור נתפסת כפגיעה בקניינו של הפרט, ואף נכון הוא שלעיתים הוראות בחוקי המס אינן משיגות את מטרתן כמקווה, אולם לטעמי הדברים אינם מצדיקים בחינה שיפוטית מתמדת של "השגת יעדים" שמא חוקי המס **בטלים** בשל חוסר הצלחתם – ובוודאי שלא **כצידוק למפרע** לאי תשלום המס כנדרש על ידי האזרח, עד להוצאתה של שומה.

1. טענת האפליה מול ענף החקלאות

51. טענה נוספת של החברה, ביחס לשנות המס 2016 עד 2019, היא כי יש לבטל את ההיטל מפאת אפלייתה אל מול ענף החקלאות - שאיננו חייב בהיטל משנת 2016.

52. יוסבר, כי המדינה נעזרת בעובדים ממדינות אחרות המגיעים לארץ לצורך מטרה מוגדרת של עבודה בענפים מסוימים (ככלל, בענפי הסיעוד, החקלאות, הבניין, מסעדות אתניות, תעשייה ותשתיות). עד לשנת 2016 הונהגה חובת היטל, בשיעורים משתנים, על העסקת העובדים בענפים אלה (למעט חלק מענף הסיעוד אשר המעוררת איננה טוענת לאפליה לעומתו).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 20-12-31416 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 22-07-3329 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

החל משנת 2016 הוחל שיעור היטל אפס בענף החקלאות, ובכך בוטלה למעשה חובת ההיטל בענף זה.

53. לטענת החברה ביטול ההיטל באופן מעשי בענף החקלאות בשנת 2016 נבע מאי השגת תכלית ההיטל באופן כללי - ולא רק בנוגע לענף זה, והפלה את ענף הבניין ללא הצדקה. מכיוון שכך, מוצדק לטעמה להחיל את השינוי גם על ענף הבניין. כן טוענת החברה כי שינוי זה טרם נידון בפסיקה.

לא שוכנעתי מטיעון זה.

54. ראשית, הוראת השעה בדבר שיעור אפס בענף החקלאות התקבלה בחודש פברואר 2016, כלומר, לפני דחיית העתירה בבג"ץ המעסיקים (יוני 2016).

55. שנית, הנהגת שיעור אפס בענף זה ולא אחר, היא החלטה מובהקת של מדיניות המחוקק, שרשאי לתת עדיפות לענף מסוים משיקולי מדיניות (כגון הוזלת התוצרת החקלאית). יוזכר לעניין זה כי מספר הענפים עליהם הוחלה חובת ההיטל היה מצומצם, וכי חלו שינויים בשיעור ההיטל לאורך השנים, כך שהמחוקק נתן דעתו לאבחנה בין הענפים השונים ובחן את ההיטל לאורך תקופת חלותו.

לא זו אף זו, שיעור היטל אפס לענף החקלאות, נקבע כהוראת שעה אשר תוקפה הוארך טרם ביטול ההיטל, ללמדך כי אין מדובר באבחנה חד פעמית אותה נקט המחוקק אלא בהחלטה אותה הוא מצא להמשיך ולאשר.

יודגש כי טרם הנהגת שיעור אפס בענף החקלאות, שיעור ההיטל לגביו (10%) ממילא היה נמוך יותר מזה של ענפי הבניין, מסעדות אתניות ותעשייה (15%). כלומר, גם לפני שנת 2016 הייתה אבחנה בין ענף החקלאות לבין ענף הבניין (אבחנה שלא נתקפה על ידי החברה), אשר עשויה ללמד על הצדקת החלת דין שונה בין ענפים אלה.

56. ככלל, הרשות השופטת תפעיל ביקורת שיפוטית מצומצמת על חוק שחוקקה הכנסת, ומידת זהירות זו יפה בפרט כאשר החוק נוגע לתחומי משק וכלכלה, אף כאשר נטען לפגמים שנפלו בהליך החקיקה (בג"ץ 334/21 הסתדרות מדיצינית "הדסה" נ' כנסת ישראל, ניתן ביום 23.11.2021, סעיפים 34 ו-42).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 20-12-31416 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 22-07-3329 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

57. לכך יש להוסיף כי בנסיבות המקרה דנן, החברה בחרה שלא לתקוף את האפליה הנטענת משך כל תקופת חלותה (החל משנת 2016), ובמקביל **נמנעה מתשלום ההיטל**. רק בעת הנוכחית, לאחר שפקיד השומה הוציא לה שומה של מיליוני שקלים בגין היטל שלא שולם, היא מבקשת לבטל את ההיטל בדיעבד משום אפלייתה לכאורה. התנהלות זו כשלעצמה עשויה לשמש כנימוק לדחיית הטענה (ראו למשל ע"א 7958/10 **פלאפון תקשורת בע"מ נ' מדינת ישראל**, ניתן ביום 1.8.2012, שם נמנעה המערערת מהעברת תמלוגים על פי הוראות סטטוטוריות. בית המשפט העליון דחה את הערעור בין היתר משום שהמערערת לא תקפה את הפגם בתקיפה ישירה בעוד היא עשתה דין לעצמה ולא פעלה על פי ההוראות הנתקפות; ראו גם יצחק זמיר **"הסמכות המינהלית"** (כרך ד', 2017), בעמודים 2668 – 2669).

ודוק: החברה דנן נמנעה מתשלום ההיטל עוד משנת 2012 (בנימוק אחר שכאמור נדחה במסגרת ההליך הקודם). כלומר, בחירתה של החברה שלא לשלם את ההיטל לא החלה עם היווצרות האפליה הנטענת, ונדמה שטענת האפליה מהווה אך נימוק **נוסף** לאי תשלום ההיטל (וראו פרוטוקול הדיון, עמוד 21, שורה 15 עד שורה 17).

58. בשקלול מכלול הנימוקים דלעיל, ובהתחשב בעובדה שההיטל בוטל לאחר מספר שנים מהחלת הוראות השעה בענף החקלאות, אינני מוצא בנושא החקלאות טיעון שעשוי להתקבל ואשר יביא לביטול חיוב החברה בהיטל, ועל כן חלה תקנה 41(א)(1) לתקנות סדרי הדין (וראו עמדתו של כבוד השופט שטיין בסעיף 3 לפסק דינו בע"א 3129/19 **זנלכל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה**, ניתן ביום 25.8.2022; להלן- **עניין זנלכל**).

59. אף אם היה מקום לתקוף את ההוראה המבחינה בין ענף החקלאות לענף הבניין, היה לעשות כן בתקיפה ישירה בפני בית המשפט העליון בשבתו כבית המשפט הגבוה לצדק, ואין מקום שערכאה זו תדון בה.

אמנם ככלל רצוי לברר את מכלול טענות הנישום במסגרת ערעור המס, ולהימנע מפיצול הדין בין הערכאות השונות. אלא שלטעמי לאור נימוקי החברה והסעד המבוקש (השוואת ההסדר בענף החקלאות גם לענף הבניין), נראה כי אין מנוס מהמסקנה שמקומן של טענות מסוג זה להתברר בבג"ץ. מסקנה זו מתחייבת לטעמי מיישום המבחנים שנקבעו בעניין **זנלכל** בו כתב כבוד השופט גרוסקופף:

"...כאשר חלקו הארי של הסכסוך בין הנישום לרשויות המס עוסק במחלוקות עובדתיות או בשאלות של פרשנות דין, אז יש לבררן במסגרת המסלול שנקבע בחוקי המס; לעומת זאת, כאשר ליבת המחלוקת מתמקדת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 20-12-31416 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 22-07-3329 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

בשאלות של חוקיות או בעלות חשיבות עקרונית, יש לבכר את בחינתן במסגרת
עתירה לבית המשפט המנהלי המוסמך ...

...טענות הנישומות במסגרת הערעור...נסובות על חוקיות תיקון מס' 70 ...
אין מדובר בטענות שהתעוררו באופן משני או אגבי, אלא הן מהותן וליבו של
ערעור המס. זאת ועוד, הנישומות מבקשות באופן שאינו משתמע לשני פנים
כי תיפסל חקיקה ראשית שיצאה מאת הכנסת, תוך הידרשות לבחינת תקינות
הליך החקיקה, לאופן הפעלת שיקול הדעת של המחוקק, וכן למדיניות
הכלכלית המעוגנת בבסיסה – מקרה אשר נמנה באופן מובהק עם סוג
המקרים המצויים בסמכותו הייחודית של בית המשפט העליון בשבתו כבית
משפט גבוה לצדק...

...כך במיוחד, בהינתן שהכנסת, אשר עבודתה היא זו שעומדת בליבת
המחלוקת, אינה צד להליך, ועמדתה נפקדת...
... לו תוכר זכאות הנישומות בהטבת המס הנדונה, קביעה זו תחול עליהן,
ועליהן בלבד, ואילו נישומים אחרים בעלי פעילות הדומה לזו של הנישומות
לא יזכו לקבלת ההטבה אך משום שאינם צד לערעורים דנן – תוצאה שקשה
להשלים עמה".

(מתוך סעיפים 76, 78 ו-80 לפסק הדין).

60. לדעתי דברים אלה מתאימים גם למקרה הנוכחי. ובפרט בשל שיקולים אלה:

(א) החברה טוענת כנגד נורמה כללית, מהותה ודרך התקנתה על ידי הכנסת והשרים. דרך
המלך לתקיפה מסוג זה היא בתקיפה ישירה. לכך יש להוסיף שעמדתם של הכנסת
והשרים הרלבנטיים נפקדת מהליך ערעור המס, בעוד נראה שרשות המס, אשר אמונה על
גביית ההיטל, איננה בעל הדין הנכון להשיב לטענות. יודגש לעניין זה שבניגוד לחוקי מס
"רגילים" הנדונים בפני ערכאה זו, נראה שרשות המסים איננה מעורבת בקביעת
המדיניות אשר לעצם החבות בהיטל ושיעורו, וכי אין די בהשתתפותה בדין.

(ב) הימנעות מהגשת עתירה בתקיפה ישירה במועד ובהזדמנות הראשונה (תוך עשיית דין
עצמי ואי תשלום ההיטל באופן שוטף) עשויה להשליך על עצם האפשרות להידרש לעתירה
(ראו למשל בג"ץ 3483/05 די.בי.אס. שרותי לוויין (1998) בע"מ נ' שרת התקשורת, ניתן
ביום 9.9.2007, סעיפים 12 ו-21). החברה תצליח לעקוף קושי זה, ולתקוף באופן גורף את
תוקפה של חקיקה ראשית – ללא קשר לנסיבותיה הפרטניות – אם יורשה לה להעלות את
נושא שיעור ההיטל בענף החקלאות כחלק מערעורי המס הנדונים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 20-12-31416 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 22-07-3329 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

(ג) כאמור, הסעד המבוקש הוא החלת הוראת השעה של ענף החקלאות גם על ענף הבניין. אם בית משפט זה יקבל את הטענות האמור אזי ההכרעה תינתן מכוח הסמכות הנגררת, וכוחה יהיה יפה אך ורק לחברה דנן. מצב זה עלול להביא להשלכות לא ברורות כלפי חברות כוח אדם אחרות המעסיקות עובדים זרים בענף הבניין.

61. אשר על כן, אין מקום לדון בטענה כי הוראת השעה בענף החקלאות התקבלה שלא כדין והיה עליה להיות מוחלטת גם על ענף הבניין, גם מן הטעם שהערכאה המתאימה לבירור הטענות היא בית המשפט העליון בשבתו כבית המשפט הגבוה לצדק במסגרת תקיפה ישירה (ולדעתי, בניגוד לטענת החברה, הנמקת המדינה בעניין בג"ץ דקל לא מונעת מפקיד השומה מלהעלות היבט זה בתיק הנוכחי). לפיכך, יש למחוק את הטענה על הסף ואין לדון בה.

62. כאמור בסעיף 48 לעיל, אותה מסקנה מתבקשת לכאורה גם לגבי הטענות לבטלות החוק בשל אי הגשמת תכליתה (וזאת, בנוסף לנימוקים האחרים לאי קיום דיון חוזר בטענה זו).

ז. טענת אפליה בעניין הסדרי גביית ההיטל

63. בנימוקי הערעור המתוקנים מעלה החברה טענה נוספת לעניין אפליה, הפעם בהשוואה למעסיקי עובדים זרים מסתננים. לעניין זה טענה החברה כי היא הופלתה לעומת מעסיקים אלה בהסדר הקלות שהוחל לגביהם בנוגע לתשלום חובם בגין ההיטל, בפרט בעניין קנסות, ריבית ופריסה לתשלומים.

להבדיל מטענות החברה כלפי חוקיות ההיטל, טענותיה אלה מופנות כלפי **רשות המסים** (פרוטוקול הדיון, עמוד 20, שורות 22-23) ותוקפות את שיקול הדעת **המינהלי** שזו הפעילה בהנהגת ההסדר. אין סיבה לחסום טענות אלה על הסף ודינן איננו כדין נושא בטלות חוק ההיטל או נושא האפליה הנטענת מול ענף החקלאות.

ח. עובדים זרים כתושבי ישראל

64. נושא נוסף הרלבנטי לערעורי המס נוגע לחישוב נקודות זיכוי: במסגרת המס של העובדים, התחשבה החברה בנקודות זיכוי שלא בהתאם לתקנות מס הכנסה (זיכויים לעובדים זרים), התשע"ה-2014 ("**תקנות הזיכוי**"). לטענתה, חלק מעובדיה עונים להגדרת "תושב ישראלי" לפי הוראות הפקודה וזכאים לנקודות הזיכוי להם זכאי תושב ישראל (העולות על אלו המוענקות לעובד זר).

כמו כן, טענת החברה כי עובדיה נחשבים לתושבי ישראל רלבנטית גם לסוגיית ההיטל, שכן לכאורה לא חלה חובת תשלום היטל בגין עובדים שאינם נחשבים "עובדים זרים".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 31416-12-20 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 3329-07-22 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

65. פקיד השומה טוען כי אין מקום לדון בטענה זו לאור הלכות ברורות של בית המשפט העליון, ומבקש סילוק על הסף מכוח תקנה 41 לתקנות סדרי הדין.

מנגד, מדגישה החברה את זכותה להביא את ראיותיה בעניין תושבות העובדים ולטעון במסגרת סיכומיה למשמעות העולה מראיות אלה. כן מבקשת החברה להסתמך על כך שהעובדים הזרים שוהים בארץ זמן רב מעבר לתקופה המוגבלת כפי שהיה מתוכנן מלכתחילה (מספר שנים מוגבל).

66. גם בסוגיה זו הדין עם פקיד השומה. קיימות קביעות ברורות של בית המשפט העליון בהיבטים שונים של סוגיית התושבות ונקודות הזיכוי: נקבע שלשון חוק ההיטל מלמדת שמבחן התושבות איננו נבחן לפי הוראות הפקודה (ע"א 7553/14 רצון נ' מס הכנסה, ניתן ביום 6.7.2015, בסעיף 2); כי סעיף 48א לפקודה מסמך את שר האוצר במפורש לקבוע כי הוראות הפקודה לעניין זיכויים לא יחולו על עובד זר, וכי זהו עניין מובהק שבמדיניות שבית משפט לא יטה להתערב בו (בג"ץ 3806/15 עמותת קו לעובד נ' שר האוצר, ניתן ביום 27.10.2015, בסעיף 7); תקנות הזיכוי עצמן אף אושרו בבית המשפט העליון בשבתו כבית המשפט הגבוה לצדק במסגרת פסק הדין בעניין הסתדרות העובדים (וזאת לאחר שהדיון בעתירה הביא לשיפור ההסדר מבחינת העובדים הזרים ביחס לכוונה הראשונית של המחוקק שלא להעניק להם נקודות זיכוי כלל).

בית המשפט העליון חזר על קביעות אלה במסגרת פסק הדין בע"א 4946/16 סעד נ' פקיד שומה אשקלון, ניתן ביום 12.9.2017, בסעיף נז' לפסק דינו של כבוד השופט רובינשטיין (פסק הדין עסק בעובדים זרים מסתננים "מנועי הרחקה". הדברים הובאו כנקודת מוצא לבחינת מצבם של המסתננים שכן, כפי שהובהר בפסק הדין, יש בהם "יותר מן התושבות מאשר עמיתיהם העובדים החוקיים" - סעיף נח' לפסק הדין הנ"ל).

67. בנימוקי הערעור, החברה מבקשת להוכיח שעובדיה הזרים הם אכן תושבים על פי הוראות הפקודה. בחינת תושבות לפי הפקודה, בהתאם לעמדת החברה, עומדת בניגוד לקביעתו המפורשת של בית המשפט העליון בעניין רצון הנ"ל, ועוקפת את ההסדר המיוחד שנקבע בחקיקה עבור עובדים זרים (לדיון בסוגיית רכישת תושבות בשל שהות ממושכת בישראל על פי חוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952, ראו פסק הדין בעמ"נ 6209-08-22 Fusheng Guo ואח' נ' רשות האוכלוסין וההגירה, משרד הפנים, ניתן ביום 5.11.2023; על פסק הדין הוגשה בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון שטרם נידונה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 20-12-31416 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 22-07-3329 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

68. מכאן, שגם אם תוכח תושבות על פי הפקודה, אין בכך כדי לבסס שהעובדים אינם "עובדים זרים" לצורך חוק ההיטל והחלת תקנות הזיכוי על עובדיה, משום שכאמור, לא לפי הוראות הפקודה נבחנת תושבותם בהקשר זה. די בכך כדי לקבוע שטענה מעין זו איננה מגלה עילה ומצדיקה מחיקה על הסף (שקד, בעמוד 288).

69. למעלה מן הצורך, אציין כי גם אם שאלת תושבות העובדים הייתה צריכה להתברר על פי מבחני הפקודה, אינני סבור שניתן היה להידרש לטענות החברה לעניין זה: בחינת תושבות לפי הפקודה מחייבת בדיקה פרטנית של כל עובד בפני עצמו ולפי נסיבותיו הוא, ולא בחינת תושבות של "קבוצת" העובדים הזרים כפי שמבקשת החברה (החברה טוענת בהכללה, שקבוצת עובדיה ששהו בארץ תקופה ארוכה הפכו לתושבים; ראו גם עמוד 23 לפרוטוקול הדיון, שורה 18 עד עמוד 24, שורה 27). בחינה מעין זו איננה עולה בקנה אחד עם אופן בירור התושבות על פי הפקודה ואף איננה מתאימה להיבחן במסגרת ערעור מס.

ט. סוף דבר

70. יש לסלק על הסף את הערעור ככל שהוא נוגע לעצם החבות בהיטל עובדים זרים והתחשבות בנקודות זיכוי של תושב ישראל (במקום לפי תקנות הזיכוי) בחישוב המס המגיע מידי העובדים הזרים (כאמור בסעיפים 40, 45, 48, 58, 61 ו-68 לעיל).

71. החלטה זו איננה חלה על שני נושאים שהחברה ביקשה להוסיפם בנימוקי הערעור המתוקנים: (א) טענות לגבי אופן חישוב השומה (בהיבט הגילום ובהיבט חישוב השכר על פי ממוצע), ו-(ב) הטענה לאפליה ביחס להסכמי שומה של חברות אחרות (וראו לעניין זה סעיף 63 לעיל). הטענות האמורות מופיעות בפרק ז', סעיפים 219 ואילך בפרק ח' ופרק ט' לנימוקי הערעור המתוקנים לשנות המס 2016-2019 בע"מ 22-07-3329; פרק ו', סעיפים 171 ואילך בפרק ז' ופרק ח' לנימוקי הערעור המתוקנים לשנת המס 2015 בע"מ 20-12-31416.

72. לפיכך, פקיד השומה יודיע עד ליום 15.8.2024 אם לנוכח תוצאות החלטה זו הוא מסכים לתיקון נימוקי הערעור על מנת לשקף את הנושאים הנותרים לדיון כמפורט.

73. ככלל, לנוכח התוצאה, מומלץ לצדדים לבחון ביניהם את האפשרות להגיע להסכמות מחוץ לכותלי בית המשפט אשר ייתרו את המשך ניהול ההליכים הנדונים.

74. החברה תשלם לפקיד השומה תוך 30 ימים הוצאות משפט בסכום כולל של 7,500 ש"ח בקשר לבקשה זו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 יולי 2024

ע"מ 31416-12-20 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן
ע"מ 3329-07-22 לו-באן משאבים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

75. מזכירות בית המשפט תמציא את ההחלטה לבאי כוח הצדדים.

ניתנה היום, ה' תמוז תשפ"ד, 11 יולי 2024, בהעדר הצדדים.

חתימה

ה' קירש, שופט

