



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 50669-06-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5  
ע"מ 45605-12-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5  
ע"מ 27534-01-22 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

טונג דה ישראל בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד כפיר ממון

מערערת

נגד

פקיד שומה תל אביב 5  
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני  
פמת"א (אזרחי)

משיב

2

3

### פסק דין

4

5

#### פתח דבר

טענתה העיקרית של המערערת בערעור היא כנגד חיובה בהיטל העסקת עובדים זרים לפי סעיף 45 לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן ובהתאמה: **חוק ההבראה, היטל עובדים זרים או ההיטל**) מהטעם שהוא מנוגד לסעיפי אי-ההפליה הקבועים באמנות למניעת כפל מס עליהן חתומה מדינת ישראל. כן עלו בערעור סוגיות נוספות שהיו במחלוקת בין הצדדים: זקיפת שווי שימוש ברכב ושווי שימוש בטלפון נייד לשכר העובדים הזרים, חישוב המס תוך התחשבות בנקודות זיכוי לעובדים הזרים ושאלת ניכוי מס במקור בגין שכירת דירות למטרות מגורי עובדיה של המערערת (להלן: **המחלוקות הנוספות**). לטענות הצדדים אתיחס בגוף הדין.

15

#### דיון והכרעה

16

#### המחלוקת הראשונה: החיוב בהיטל עובדים זרים

1. המערערת היא חברה קבלנית להעסקת כוח אדם המעסיקה עובדים זרים בענף הבניין. העובדים הזרים המועסקים על ידי המערערת מגיעים ברובם ממדינת סין (גם ממדינות מולדובה ואוקראינה) (להלן: **העובדים הזרים**).  
2. בשנות המס 2013-2015, הן שנות המס שבמחלוקת בערעור, העסיקה המערערת את העובדים הזרים, להם רישיון מסוג ב/1 שניתן לפי תקנה 5(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974.

23



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 50669-06-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 45605-12-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 27534-01-22 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 3. בשל העסקת העובדים הזרים, חויבה המערערת במסגרת שומות המס לשנים
- 2 2013-2015 בהיטל בשיעור של 15% מסך כל הכנסותיהם של העובדים הזרים
- 3 שהועסקו על ידה בשנים אלה.
- 4 4. במסגרת ההודעות המפרשות את נימוקי הערעור מטעמה לשנים 2013-2014
- 5 טענה המערערת טענה אחת ויחידה כנגד חיובה בהיטל, קרי, כי הוא סותר
- 6 הוראות באמנות למניעת כפל מס שחתמה ישראל עם מדינות המוצא של
- 7 העובדים הזרים שאותם העסיקה ובפרט סותר את סעיפים 25.1 ו- 25.3
- 8 באמנה למניעת כפל מס בין מדינת ישראל ובין הרפובליקה העממית של סין
- 9 (ואת הסעיפים המקבילים באמנות המס עם מדינות המוצא האחרות (להלן:
- 10 **אמנת המס עם סין**).
- 11 5. המערערת לא הגישה נימוקי ערעור עצמאיים לשנת 2015 וביקשה להחיל על
- 12 שנה זו את הטענות שבנימוקי הערעור שהגישה לשנים 2013-2014.
- 13 6. לנוחות הקורא, יובא להלן נוסחו של סעיף 45 לחוק ההבראה כפי שהיה
- 14 בתקופה הרלוונטית לשומות שבמחלוקת:
- 15 **(א) מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 20% מסך כל ההכנסה של עובד זר**
- 16 **ששילם בשנת המס (בפרק זה – ההיטל) ואם העובד הזר מועסק על ידו לפי**
- 17 **היתר להעסקת עובד זר בענפים אלה יהא שיעור ההיטל כמפורט להלן: ...**
- 18 **בענף התעשייה או בענף הבניין – 15%.**
- 19 **(ב) ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין, מההכנסה של העובד הזר.**
- 20 7. יוער כי לאחרונה בוטל סעיף זה במסגרת סעיף 1 לחוק התוכנית להבראת
- 21 כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית
- 22 לשנות הכספים 2003 ו-2004) (תיקון מס' 20), התשפ"ב-2022. תחולת
- 23 הביטול היא החל מיום 1.1.2022 ועל כן הוא איננו רלוונטי ביחס לתקופה בה
- 24 עוסקים הערעורים דנן (להלן: **תיקון 20 לחוק ההבראה**).
- 25 8. לנוחות הקורא, להלן נוסח סעיפים 25.1 ו-25.3 לאמנת המס עם סין:
- 26 25.1. אזרחיה של מדינה מתקשרת לא יהיו כפופים במדינה המתקשרת
- 27 האחרת למסים או לכל דרישה הקשורה במסים, השונים או מכבידים יותר
- 28 מהמסים ומהדרישות הקשורות בהם, שאזרחי אותה מדינה מתקשרת אחרת
- 29 כפופים להם, או עלולים להיות כפופים להם באותן נסיבות. על אף הוראות
- 30 סעיף 1, הוראות ס"ק זה יחולו גם על בני אדם שאינם תושבי אחת המדינות
- 31 המתקשרות או שתיהן.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 50669-06-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 45605-12-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 27534-01-22 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 [...] 25.3. ... ריבית, תמלוגים, ותשלומים אחרים שמשלם מיזם של מדינה
- 2 מתקשרת לתושב של המדינה המתקשרת האחרת, יהיו, לעניין קביעת
- 3 הרווחים החייבים במס של אותו מיזם, ניתנים לניכוי לפי אותם תנאים
- 4 כאילו שולמו לתושב של המדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה...
- 5 9. בכל הנוגע לסעיף 25.1 לאמנת המס, טענה המערערת כי הטלת ההיטל יוצרת
- 6 אי-שוויון במס החל על הכנסותיהם של עובדים זרים לעומת מקביליהם
- 7 הישראליים, וזאת בניגוד להוראת הסעיף.
- 8 10. המערערת טענה כי, התמריץ השלילי שבהשתתף ההיטל על העסקת העובדים
- 9 הזרים יגרום לכך שהמעסיק יבכר להעסיק עובדים ישראלים, שכן העסקתם
- 10 של עובדים זרים לא תהיה משתלמת כבעבר, מה שיגרום לעודף היצע של
- 11 עובדים זרים ותגובת השוק החופשי לעודף היצע תגרום להורדת עלות
- 12 העסקה של העובדים הזרים (ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור לשנים
- 13 2013-2014). המערערת הוסיפו כי "גלגול" זה של ההיטל לשכרו של העובד
- 14 הוא פועל יוצא של כוחות השוק, ולכן אין בהוראת סעיף 45(ב) לחוק ההבראה
- 15 – האוסרת על ניכוי ההיטל, במישרין או בעקיפין, מההכנסה של העובד הזר
- 16 – כדי למנוע את ההפליה.
- 17 11. יצוין כי בשנת 2004, בסמוך לאחר חקיקת חוק ההבראה, הוגשה עתירה
- 18 במסגרתה התבקש סעד של ביטול ההיטל מחמת טענות דומות לטענות
- 19 שנטענות על ידי המערערת כאן (בג"ץ 2587/04 **בוכריס נ' פקיד שומה חדרה**
- 20 2005.6.23) (להלן: עניין **בוכריס**). בדומה לענייננו, טענו העותרים באותו
- 21 עניין, כי הטלת ההיטל על המעסיקים מכוח סעיף 45(א) לחוק ההבראה
- 22 מנוגדת לאיסור ההפליה הקבוע באמנות המס, שכן ההיטל הוא למעשה מס
- 23 המוטל על משכורות שמשלמים המעסיקים לעובדים זרים בשל אזרחותם
- 24 השונה. עוד נטען שם, כי העובדה שההיטל מוטל על המעסיקים אינה מעלה
- 25 ואינה מורידה, שכן ההיטל מגולגל בסופו של דבר לעובד הזר ומנוכה משכרו.
- 26 זאת, על אף הוראת סעיף 45(ב) לחוק ההבראה האוסרת על גלגול ההיטל.
- 27 12. בית המשפט העליון דחה את העתירה בעניין **בוכריס** וקבע, כי ההיטל אינו
- 28 מפר את איסור ההפליה מאחר שהוא מוטל על המעסיקים ועליהם בלבד, ולא
- 29 על הכנסת העובד הזר עצמו, וזאת בהתאם להוראתו המפורשת של סעיף
- 30 45(ב) לחוק ההבראה (עניין **בוכריס**, פסקה 9).
- 31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 50669-06-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 45605-12-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 27534-01-22 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

13. בית המשפט דחה את טענת העותרים כי ההיטל "מגולגל" בפועל לפתחו של העובד הזר, וזאת משני טעמים: ראשית, נקבע כי העותרים לא הניחו תשתית עובדתית כלשהי לביסוס טענתם ביחס לגלגול ההיטל. שנית, נקבע כי יש לדחות את טענת הגלגול לאור הוראתו המפורשת של סעיף 45(ב) לחוק ההבראה האוסר באופן מפורש על ניכוי ההיטל מהכנסתו של העובד הזר, במישרין או בעקיפין. מאחר שהפרתה של הוראה זו גוררת אחריה סנקציה, חזקה שההוראה מקוימת, אחרת, היא תיאכף על ידי רשויות אכיפת החוק (עניין בוכריס, פסקה 10).
- לאור זאת קבע בית המשפט בעניין בוכריס, כי ההיטל המוטל על המעסיקים על פי סעיף 45 לחוק ההבראה אינו עומד בניגוד לאיסור ההפליה הקבוע באמנות המס עליהן חתומה ישראל, ולכן אין מקום להתערבות בית המשפט בו.
14. בע"מ (מחוזי ת"א) 34974-12-17 דקל עובדים זרים (3.2.2020) (להלן: עניין דקל), שנדון בפניי ביחד עם ערעורים נוספים ששמיעתם אוחדה, נטענו טענות דומות להפליא לאלו שמעלה המערערת בענייננו בעניין חיובה בהיטל עובדים זרים. פסק הדין בעניין דקל דחה אחת לאחת טענות אלו.
15. בעניין דקל הוצגו על ידי כמה טעמים, שדי היה בכל אחד מהם, לא כל שכן במשקלם המצטבר, כדי לדחות את הטענה לפיה דין החיוב בהיטל להתבטל מאחר שהוא סותר את הוראת סעיף 25.1 לאמנת המס עם סין, זאת אף בלא צורך בדיון לגופן בטענות המערערת שם (עניין דקל פסקאות 22-39).
- אסקור בקצרה טעמים אלו להלן.
16. ראשית, אף אם נניח שחיוב המעסיק בהיטל בגין העסקת עובד זר הוא בגדר הפליה, הרי שמדובר בהפליה שמקורה בתושבות השונה של העובדים ולא באזרחותם השונה, ולכן היא אינה מנוגדת לאיסור ההפליה הקבוע בסעיף 25.1 לאמנות המס, שכן אין האמנה מונעת עריכת אבחנה על בסיס תושבות (עניין דקל פסקאות 22-23).
17. כאן המקום לציין, כי המערערת לא הוכיחה כי עובדיה הזרים הם תושבי ישראל כמשמעות המונח בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, כבסיס לטענת האפליה לה היא טוענת. העובדים הזרים לא העידו ולא הוגשו תצהירים מטעמם ויש לזקוף זאת לחובת המערערת.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 20-06-50669 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 20-12-45605 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 22-01-27534 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 זאת ועוד, שעה שעובדיה הזרים של המערערת מחזיקים באשרת שהייה ב/1
- 2 מכוח תקנות הכניסה לישראל, לא ניתן לראות בהם כבעלי מעמד של תושבי
- 3 ישראל לפי הוראות הדין הכללי וממילא יקשה עלינו לראות בהם כתושבי
- 4 ישראל לעניין הפקודה, אלא במקרים חריגים שיוכחו (ע"מ (מחוזי מרכז)
- 5 11-10-37101 רצון נ' פקיד שומה (17.9.2014) (להלן: עניין רצון)).
- 6 ב-ע"מ (מחוזי מרכז) 20-12-21928 דניאל יחזקאל ואח' נ' פקיד שומה נתניה
- 7 פסקה 42 (13.6.2022) (להלן: עניין יחזקאל) נדונה שאלת זכאותם של עובדים
- 8 זרים לקבל נקודות זיכוי כתושבי ישראל. בהתייחסו לטענה בדבר תושבותם
- 9 הישראלית של העובדים הזרים, ציין בית המשפט: "סבורני כי באותה מידה
- 10 שאין לראותם כתושבים לצורך הדין הכללי, כך אין לראותם כ'תושבי
- 11 ישראל' לצורך מס. בסופו של יום, דיני המס אינם מנותקים מהדין הכללי,
- 12 והרציונל העומד ביסוד רצון המחוקק בדין הכללי שלא לראות בעובדים זרים
- 13 תושבים, יפה גם לצורך דיני המס".
- 14 דברים אלו מקובלים עלי. מה גם, שנסיבות העסקה של העובדים הזרים
- 15 שונות מאלו של מי שהוא אזרח ותושב ישראל וגם מטעם זה אין מניעה
- 16 להתייחס לעובדים הזרים באופן שונה.
- 17 18. שנית, המערערת לא שילמה את ההיטל השנוי במחלוקת ולכן אינה יכולה
- 18 לטעון כי "גלגלה" את ההיטל, אותו לא שילמה, לשכר עובדיה הזרים. לכל
- 19 היותר יכולה המערערת לטעון כי שילמה לעובדיה שכר נמוך יותר. הפחתת
- 20 שכר העובדים, בלא שהמערערת שילמה את ההיטל בפועל, מהווה התעשרות
- 21 שלא כדין של המערערת.
- 22 19. שלישית, אף אם יימצא מעסיק, אשר הפר את הוראת סעיף 45(ב) לחוק
- 23 ההבראה וגלגל את ההיטל לעובדים הזרים, לעובדים אלה שכלפיהם בוצעה
- 24 ההפרה עומדת הזכות לתבוע את מעסיקם בערכאות המשפטיות בגין הפחתת
- 25 שכרם. לכן, בהינתן הסעד העומד לעובד הזר כנגד גלגול ההיטל לשכרו, לא
- 26 ניתן לומר כי הטלת ההיטל עומדת בניגוד לסעיף 25.1 לאמנת המס.
- 27 20. רביעית, קבלת טענת המערערת, כי תוצאת הפרת האיסור שבסעיף 45(ב) היא
- 28 כי דין ההיטל להתבטל בהסתמך על סעיפי אי ההפליה שבאמנת המס, ולא
- 29 כי דין הוראת סעיף 45(ב) להיאכף, תוביל לתוצאה אבסורדית לפיה מעסיק
- 30 שהפר את הדין וגלגל את ההיטל לשכר עובדיו, עצם הגלגול האסור הוא-הוא
- 31 שגם יפטור אותו מתשלום ההיטל וכך ייצא חוטא נשכר. אין להלום כי מי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 20-06-50669 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 20-12-45605 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 22-01-27534 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 שהפר את החוק ייהנה מפירות הפרתו (דנ"א 2308/15 פ"ש רחובות נ' דמארי  
2 פסקה 49 (12.9.2017)).
- 3 21. **חמישית**, אם תתקבל טענת המערערת, כי מבחינה כלכלית ההיטל גולגל  
4 לשכרם של העובדים הזרים והם שנשאו בנטל תשלומם באופן שהביא  
5 להפלייתם, הרי שמן הראוי שהעובדים הם אלה שייהנו מביטולו והשבתו ולא  
6 המערערת.
- 7 22. **שישית**, סעיף 25.1 לאמנה אינו עוסק במי שנושא בחבות הכלכלית לתשלום  
8 המס אלא במי שנושא בחבות המשפטית לתשלומם, ובענייננו אין חולק כי  
9 החבות המשפטית לתשלום ההיטל מוטלת על המעסיקים ולא על העובדים  
10 הזרים ולכן לא ניתן לומר כי החיוב בהיטל סותר את סעיף 25.1 לאמנת המס.
- 11 23. נימוקים אלו שהועלו בעניין **דקל** חלים, אחד לאחד, בנסיבות עניינה של  
12 המערערת ודי בהם כדי להצדיק את דחיית הערעור כנגד חיובה בהיטל השנוי  
13 במחלוקת, אף ללא צורך בדיון לגופן של טענותיה.
- 14 24. יצוין, כי בתאריך 30.10.2022, במהלך כתיבת פסק הדין, ניתן פסק דינו של  
15 בית המשפט העליון בערעור שהוגש על עניין **דקל** (ע"א 3687/20 **דקל עובדים**  
16 **זרים בע"מ נ' רשות המיסים**) (להלן: עניין **דקל עליון**). בית המשפט העליון  
17 מצא לדחות את הערעור ואת טענת המערערות שם לפיה, הטלת ההיטל  
18 יוצרת הפליה בין העובדים הזרים ובין העובדים הישראלים ובכך מפרה את  
19 סעיף 25.1 לאמנת המס, תוך אימוץ הנימוקים שבפסק הדין בעניין **דקל**  
20 (להרחבה ופירוט, ראו פסקה 24 בעניין **דקל עליון**).
- 21 25. מעבר לנימוקים האמורים, שדי בכל אחד מהם כשלעצמו כדי להצדיק את  
22 דחיית הערעורים הנדונים בסוגיית היטל העובדים הזרים, אני סבורה כי דין  
23 הערעורים להידחות גם מהטעם שהמערערת לא הניחה כל תשתית עובדתית  
24 לטענתה כי ההיטל "מגולגל" לשכר העובדים, כמוסבר להלן.
- 25 26. **ראשית**, המערערת טוענת כי ההיטל מגולגל לשכר העובדים אולם לא הניחה  
26 כל תשתית עובדתית לטענתה זו. המערערת לא הציגה ראיות או נתון אמפירי  
27 אחר שמבסס את טענתה כי בשכר העובדים הזרים שהיא העסיקה חל שינוי  
28 בהתאמה לשינוי שיעור ההיטל במהלך השנים. עיון בהודעות המפרשות את  
29 נימוקי הערעור לשנים 2013-2014 ובסיכומי המערערת מעלה כי המערערת  
30 מבססת את טענותיה על תיאוריה בלבד. המערערת מציינת כי "כוחות השוק"  
31 הם שיגרמו לגלגול ההיטל לשכר העובדים הזרים אולם לצורך זה היא מניחה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 20-06-50669 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 20-12-45605 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 22-01-27534 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 כי "שכרם של העובדים הישראלים ושל העובדים הזרים זהה" (סעיף ב1  
2 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור), הנחה שאין לה על מה לסמוך ודי בה  
3 כדי להשמיט את הקרקע מתחת הטענה בכללותה. אדרבא, ההיטל נועד  
4 לייקר את העסקתו של העובד הזר, לאור הפער הקיים בעלויות העסקה של  
5 עובד ישראלי לעומת עובד זר, ובדרך זו לקדם שוויון ביניהם תוך השתת  
6 העלויות החיצוניות הכרוכות בהעסקתו של העובד הזר על מי שנהנה מכך,  
7 הלא הוא מעסיקו.
- 8 27. **שנית**, המערערת לא הניחה תשתית עובדתית לכך שהוראת סעיף 45(ב) אינה  
9 נאכפת.
- 10 28. כפועל יוצא, יש לדחות את טענות המערערת במישור העובדתי כשם שיש  
11 לדחות את טענותיה במישור המשפטי.
- 12 29. בכל הנוגע לטענת המערערת על אפליה אסורה בקשר עם הוראת סעיף 25.3  
13 לאמנת המס עם סין, טענה זו נטענה על ידה בעלמא, ללא כל פירוט ודי בכך  
14 כדי לדחותה.
- 15 למען לא יהיה הניר חסר, אתייחס לכך בקצרה.
- 16 30. הוראת סעיף 25.3 לאמנת המס עם סין קובעת כך:
- 17 "למעט מקום שחלות הוראות סעיף 9(1), סעיף 11(6) או סעיף 12(6), ריבית  
18 תמלוגים, ותשלומים אחרים שמשלם מיזם של מדינה מתקשרת לתושב של  
19 המדינה המתקשרת האחרת, יהיו, לעניין קביעת הרווחים החייבים במס  
20 של אותו מיזם, ניתנים לניכוי לפי אותם תנאים כאילו שולמו לתושב של  
21 המדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה..."
- 22 31. סעיף זה קובע, כי תשלומים שמשלם מיזם של מדינה מתקשרת לתושב של  
23 המדינה המתקשרת האחרת יהיו ניתנים לניכוי לפי אותם תנאים כאילו  
24 שולמו לתושב המדינה הראשונה.
- 25 32. בעניין **דקל**, טענו המערערות, כי הטלת מס נוסף על הוצאה המשולמת לתושב  
26 מדינת אמנה, בדמות ההיטל המוטל על משכורות העובדים זרים, שקולה לאי  
27 ניכוי מלוא הוצאות השכר של העובדים הזרים. בכך מופלה לרעה מעסיק  
28 עובדים זרים בהשוואה למעסיק של עובדים מקומיים, באופן המקים לו  
29 טענת הפליה אסורה לפי סעיף 25.3 לאמנת המס.
- 30 33. טענה זו נדחתה על ידי בעניין **דקל** מהטעם שהיא לוקה בכמה כשלים (ראו  
31 פרוט הנימוקים בפסקאות 58-68 בעניין **דקל**).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 20-06-50669 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 20-12-45605 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 22-01-27534 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 גם .34 בית המשפט העליון בעניין דקל עליון אישר את דחיית הטענה וקבע כי "גם  
2 את הטענה החלופית של המערערות – לפיה הטלת ההיטל עומדת בניגוד  
3 לסעיף 25.3 לאמנת המס – יש לדחות. בפרט, מקובלת עלינו קביעת בית  
4 המשפט קמא לפיה אין בסעיף זה כדי לאסור על הטלת כל מיסוי עקיף על  
5 העסקת עובדים זרים, אלא הוא נועד למנוע מצב בו תשלומים מסוימים  
6 שמשלם המעסיק לעובד המקומי יותרו בניכוי, בעוד שתשלומים זהים  
7 המשולמים לעובד זר – לא יותרו בניכוי" (פסקה 25 בעניין דקל עליון).  
8 .35 המערערת מוסיפה וטוענת, כי יש לבטל את ההיטל מהטעם שלא הגשים את  
9 תכליתו להביא לצמצום במספר העובדים הזרים בישראל.  
10 טענה זו לא ניתן לקבל.  
11 .36 ראשית, טענה זו לא נטענה על ידי המערערת בהודעות המפרשות מטעמה  
12 לשנים 2013-2014 ודי בכך כדי לדחותה.  
13 שנית, מדויק יותר יהיה לומר, כי תכלית ההיטל הייתה לייקר את עלות  
14 העסקתם של העובדים הזרים על מנת שלא ייפגע שכר העובדים הישראליים.  
15 שלישית, המערערת לא הוכיחה כי הטלת ההיטל לא הביאה ליישום תכליתו.  
16 רביעית ועיקר, אפילו לא הייתה מתקיימת תכלית ההיטל, אין בכך להוביל  
17 לאי יישומו. ההיטל הוא הוראת דין ברורה ורשות המיסים, כרשות מבצעת,  
18 מחויבת ליישמה תוך מילוי מצוות המחוקק.  
19 בטענה זו מבקשת המערערת למעשה להקדים את ביטול ההיטל לשנת 2013,  
20 למרות שההיטל בוטל משנת 2022 ואילך (תיקון 20 לחוק ההבראה). זאת לא  
21 ניתן לאפשר.  
22 .37 כפועל יוצא מכלל האמור לעיל, דין הערעור ביחס לחיוב המערערת בהיטל  
23 עובדים זרים להידחות.  
24 **המחלוקת השנייה: זקיפת שווי כלי רכב צמודים לעובדים**  
25 .38 לטענת המשיב, בשנות המס 2014-2015 העמידה המערערת לרשות העובד  
26 שלה, מר ארקדי חנין, כלי רכב לתקופה של 12 חודשים וכן העמידה שני כלי  
27 רכב נוספים, לתקופה של שישה חודשים כל אחד, לעובדיה הזרים. מאחר  
28 שהמערערת לא חייבה את העובדים להם הוצמדו כלי הרכב בשווי השימוש  
29 בהתאם לנדרש בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987,  
30 זקף המשיב בשומות שהוציא למערערת את שווי השימוש ברכבים כהכנסת  
31 עבודה בהתאם לתקנה 2(2) לפקודה.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 50669-06-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 45605-12-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 27534-01-22 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 לגבי שני כלי הרכב שהועמדו לרשות העובדים הזרים (שישה חודשים כל  
2 אחד), חויבה המערערת גם בהיטל בגין שווי השימוש המגולם של הטבה זו.  
3 39. ייאמר מיד, כי בנימוקי הערעור שהגישה המערערת יש התייחסות רק  
4 למחלוקת ביחס להיטל עובדים זרים, כאשר ביחס לשנת המס 2015 לא הוגשו  
5 על ידה נימוקים עצמאיים והיא ביקשה להחיל עליה את נימוקיה משנים  
6 קודמות.  
7 די בכך כדי לדחות את טענות המערערת ביחס למחלוקת הנוספות מושא  
8 הערעור שכן הן חורגות מחזית המחלוקת.  
9 40. יצוין עוד, כי המערערת לא צירפה לתצהירה ראיות בקשר עם המחלוקת  
10 הנוספות וגם עדיה, לרבות בעל המניות מר עוזרי, לא ידעו לספק מידע  
11 עובדתי על אודותיהן (פרוטוקול עמ' 6 ש' 17 עד עמ' 7 ש' 10).  
12 בהינתן כי נטל הראיה והשכנוע מוטל על כתפי המערערת, די בכך כדי לדחות  
13 את טענותיה בקשר עם כלל המחלוקות הנוספות (רע"א 1436/90 גיורא ארז  
14 נ' מנהל מע"מ (1992)).  
15 41. המשיב העיד, כי עיין בחוזה העסקה של העובד ארקדי חנין ומסעיף 14 לחוזה  
16 עלה כי הועמד לרשותו רכב, תוך שהמערערת ניכתה את הוצאות הרכב  
17 בספריה (ביחס לשנת 2014 ראו הטענה בסעיף 3.4 לנימוקי הצו לשנת 2014,  
18 נספח 1 ב לתצהיר המשיב; ביחס לשנת 2015 ראו הטענה בנימוקי הצו לשנה  
19 זו, מ/2, ועדותו המשלימה של נציג המשיב בדיון ההוכחות, פרוטוקול עמ' 18  
20 ש' 17-28; כן ראו חקירתו הנגדית עמ' 27 ש' 13-23).  
21 המערערת אמנם התנגדה לצירוף החוזה לחומר הראיות (החוזה לא צורף  
22 לתצהיר המשיב), אולם די בעדות המשיב כדי להעביר את נטל הראיה לכתפי  
23 המערערת לבוא ולשכנע אחרת, בין היתר על ידי הצגת חוזה העסקה של מר  
24 חנין, הנמצא בשליטתה, ולהוכיח כי כלי הרכב לא הוצמדו לעובדיה אלא ענו  
25 להגדרת "רכב תפעולי" כמשמעו בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב),  
26 התשנ"ה-1995, כך שאין לערוך בגינם זקיפת שווי שימוש.  
27 42. זאת לא עשתה המערערת, לא במסגרת תצהירי עדותה הראשית ולא במסגרת  
28 השלמת העדויות לשנת 2015. המערערת הסתפקה בטענה לאקונית בסעיף 56  
29 לסיכומיה, כי יש לבטל את חיובה בגין כלי הרכב משום שהמשיב לא הביא  
30 בדל ראיה שמעביר את נטל הראיה לכתפיה.  
31 משאלו פני הדברים, אין למערערת אלא להלין על עצמה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 20-06-50669 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 20-12-45605 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 22-01-27534 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 43. המערערת כשלה מלהציג ראיות ממשיות וקונקרטיות להוכחת טענתה בדבר  
2 היות הרכבים המדוברים "רכבים תפעוליים" כגון: נהלי עבודה מסודרים  
3 שאוסרים על שימוש בכלי רכב לצרכים פרטיים אלא רק למטרות העסק,  
4 רישום מסודר ביומני עבודה, תיעוד של מקום הימצאות הרכבים בסופי שבוע  
5 ומחוץ לשעות העבודה, פירוט נתונים בדבר מועדי תדלוק של הרכבים, יידוע  
6 מראש של העובדים בדבר הגדרת "רכב תפעולי" וכיו"ב ראיות שיתמודדו עם  
7 טענת המשיב על הצמדת הרכבים לעובדים.

8 גם העובדה שהמערערת כשלה מלהביא את עובדיה לעדות בנוגע לשימוש  
9 שנעשה בכלי הרכב, נזקף לחובתה (ראו ע"מ (מחוזי חיפה) 15-01-958 נווה  
10 נטוע 1972 נ' פ"ש חדרה פסקאות 64-68 (7.8.2017); (ע"מ (מחוזי ת"א)  
11 17-01-9652 ביטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מנהל מע"מ (25.9.2019)).

12 44. **בנסיבות אלו, ומשאין ראיה מטעם המערערת כי מדובר בכלי רכב**  
13 **תפעוליים, בדין נזקף שווי השימוש בכלי הרכב לשכר העובדים בהתאם**  
14 **לקבוע בסעיף 2(2) לפקודה.**

15 45. יצוין כי לא מצאתי פגם בחישוב מגולם של שווי השימוש באופן שמביא  
16 בחשבון גם את חלק העובד בביטוח לאומי. מטרת הגילום היא לחשב את  
17 שכר העבודה ברוטו, שהיה צריך להיות משולם לעובד אילו המערערת הייתה  
18 משלמת מס כדין, כך שישקף לאחר תשלום המס את שכר העבודה נטו ששולם  
19 בפועל לעובד.

20 **המחלוקת השלישית: שווי טלפון נייד**

21 46. גם כאן, כפי שצוין לעיל לעניין המחלוקת ביחס לכלי רכב צמודים, טענות  
22 המערערת חרגו מחזית המחלוקת ולא הובאו ראיות להוכחתן. טענות  
23 המערערת נטענו בעלמא, ללא כל פירוט והסבר.

24 47. המשיב העיד, כי עיין בחוזה העסקה של העובד מר חנין ומצא, כי בשנות המס  
25 2014-2015 העמידה המערערת לרשותו טלפון נייד מבלי לזקוף בגינו שווי  
26 הטבה בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברדיו טלפון נייד)  
27 התשס"ב-2002 (ביחס לשנת 2014 ראו סעיף 4.3 לנימוקי הצו לשנת 2014,  
28 נספח 1ב לתצהיר המשיב; ביחס לשנת 2015 ראו נימוקי הצו לשנה זו, מ' 2,  
29 עדותו המשלימה של נציג המשיב בדיון ההוכחות, פרוטוקול עמ' 19 ש' 1-4  
30 וחקירתו הנגדית של נציג המשיב בעמ' 27 ש' 13-30).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 20-06-50669 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 20-12-45605 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 22-01-27534 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

- 1 48. טענת המשיב, כי לפי סעיף 15 לחוזה העסקה של מר חנין הועמד לשימושו  
2 טלפון נייד, גם לצרכים אישיים, לא נסתרה על ידי המערערת והיא לא  
3 התייחסה לכך, לא בנימוקי הערעור ולא בתצהירי העדות מטעמה.  
4 49. בנסיבות אלו, ומשכשלה המערערת להוכיח אחרת, בדין קבע המשיב כי יש  
5 לזקוף את שווי השימוש המגולם בטלפון הנייד כהכנסת עבודה בהתאם  
6 לקבוע בסעיף 2(2) בפקודת מס הכנסה.  
7 המחלוקת הרביעית: שווי נקודות זיכוי שניתנו לעובדים הזרים  
8 50. מחלוקת נוספת בין הצדדים נוגעת לשנת המס 2015 ועניינה בשאלה, האם  
9 נהגה המערערת כדין כאשר בחישוב המס של העובדים הזרים שהעסיקה  
10 הביאה בחשבון 2.25 נקודות זיכוי לכל עובד.  
11 51. סוגיית הזיכויים ממס לעובד זר מוסדרת בסעיף 48א בפרק השלישי לחלק ג'  
12 לפקודה, הקובע כך:  
13 "שר האוצר רשאי לקבוע כי הוראות פרק זה לעניין זיכויים, כולן או מקצתן,  
14 לא יחולו על עובד זר או על סוגי עובדים זרים שיקבע, או שיחולו עליהם  
15 באופן חלקי בתנאים שיקבע; לעניין זה, 'עובד זר' – כהגדרתו בחוק עובדים  
16 זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991,  
17 אף אם רואים אותו כתושב לעניין פקודה זו".  
18 52. מכוח סעיף זה הותקנו תקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר), התשע"ה-2014  
19 (להלן: **תקנות הזיכויים**) שחלות על חישוב המס של הכנסת העובד הזר  
20 שהופקה החל משנת 2015.  
21 53. יוער כי רק בשנת 2017, במסגרת התיקון לתקנות, הורחבה זכאותם של  
22 עובדים זרים לנקודות זיכוי (ראו תקנה 3(א) לתקנות הזיכויים לאחר  
23 התיקון הקובעת כי "בחישוב המס על הכנסה לפי סעיף 2(1) או (2) לפקודה  
24 של עובד זר חוקי שאינו עובד זר חוקי בתחום הסיעוד, תובא בחשבון נקודות  
25 זיכוי לפי סעיף 34 לפקודה"). כאמור, הרחבה זו אינה רלוונטית לענייננו.  
26 54. תקנה 3 לתקנות הזיכויים, כפי שהייתה בתוקף בשנת המס 2015, קובעת כך:  
27 "החישוב המס על הכנסה על עובד זר חוקי בתחום הסיעוד, לפי סעיף 2(1)  
28 או (2) לפקודה, יובאו בחשבון נקודות זיכוי לפי סעיפים 34, 36 ו-36א  
29 לפקודה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 20-06-50669 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 20-12-45605 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 22-01-27534 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 בחישוב המס על הכנסה לפי סעיף 2(1) או (2) לפקודה של עובדת זרה חוקית  
2 שאינה עובדת זרה חוקית בתחום הסיעוד, תובא בחשבון חצי נקודת זיכוי  
3 לפי סעיף 36א לפקודה.  
4 [...]  
5 הוראות הפרק השלישי לחלק ג' לפקודה, למעט האמור בתקנות אלה, לא  
6 יחולו בחישוב המס על הכנסתו של עובד זר.  
7 55. עולה מהאמור, כי בהתאם לתקנות הזיכויים לעובד זר, אין העובדים הזרים  
8 בענייננו, המועסקים בענף הבניין, זכאים בשנת המס 2015 לנקודות זיכוי לפי  
9 הפרק השלישי לפקודה.  
10 על פי תקנות הזיכויים, בשנים 2015-2016, זכאי לנקודות זיכוי רק עובד זר  
11 חוקי בתחום הסיעוד ועובדת זרה חוקית (לחצי נקודת זיכוי). עובדיה הזרים  
12 של המערער, העוסקים בענף הבנייה, אינם נמנים על קבוצות אלו.  
13 56. למעלה מן הצורך ולמען שלמות התמונה יצוין, כי בית המשפט העליון דחה  
14 עתירה שהוגשה ביחס לחוקיות תקנות הזיכויים לעובד זר וקבע, כי חרף  
15 הוראות אמנות המס, שר האוצר רשאי לשלול נקודות זיכוי מעובדים זרים  
16 שכן לא מדובר על הבחנה על בסיס תושבות.  
17 בבג"צ 8421/14 הסתדרות העובדים הכללית החדשה נ' שר האוצר, פסקה  
18 ד', (7.3.2017) נקבע כך:  
19 "אשר לטיעון המשפטי, אנו סבורים כי לא יתכן חולק על סמכות שר האוצר  
20 לפי סעיף 48א לדיפרנציאציה. ועוד, כשלעצמנו מקובלת עלינו עמדת  
21 המדינה, כי הוראות האמנות אינן סותרות את השינוי; האמנות שוללת  
22 הפליה על בסיס אזרחות, ואילו כאן עסקינן במי שבאו לישראל לתקופה  
23 מוגבלת, וההבחנה היא איפוא על בסיס תושבות; ועל כן אין המדינה בהכרח  
24 חייבת, גם אם הדבר עשוי להיות רצוי חברתית, להעניק להם הטבות  
25 המוענקות לתושבים הקבועים. ועוד, עסקינן בהטבה ולא בקביעת שיעור  
26 מס שונה בבסיסו; ראו בג"ץ 2587/04 בוכריס נ' פקיד שומה חדרה (2005)  
27 שם מציין הנשיא ברק, לאחר ציטוט סעיפי האמנות, כי (פסקה 8) 'סעיף  
28 25 לאמנה, וסעיפים דומים האוסרים על הפליה באמנות למניעת מסי כפל,  
29 באים למנוע נטל מס שונה על העובד הזר אך בשל אזרחותו השונה', אך  
30 האיסור "לא נועד להשגת שוויון בין עובד זר למקומי בכל היבט מסי באשר  
31 הוא" (ראו גם עניין יחזקאל, פסקה 37).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 50669-06-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 45605-12-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 27534-01-22 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1 57. המערערת טוענת בסעיף 56 לסיכומיה, כי יש לבטל את חיובה בסוגיית  
2 נקודות הזיכוי, שכן המשיב לא הביא בדל ראיה לתמיכה בטענותיו המעביר  
3 את נטל הראיה לכתפיה.  
4 אין לקבל זאת. משעה שהמשיב הציג מסמך מפורט שנערך על ידו (מ/3),  
5 המבוסס על דיווחי המערערת עצמה בטופס 126, והתייחס לכך גם בעדותו  
6 המשלימה בדיון ההוכחות (פרוטוקול דיון עמ' 17 ש' 7-20, עמ' 18 ש' 3-15),  
7 עבר הנטל לכתפי המערערת להראות, כי הנתונים שעליהם הסתמך המשיב  
8 אינם נכונים או אינם מדויקים, בין על ידי הצגת תחשיב חלופי משלה ובין  
9 באמצעות כל ראיה אחרת. המערערת לא עשתה זאת, ושוב יש לומר, כי אין  
10 לה להלין אלא על עצמה.

11 58. כפועל יוצא, **בדין חייב המשיב את המערערת בגין השווי המגולם של נקודות**  
12 **הזיכוי אותן הביאה בחשבון בחישוב המס של עובדיה הזרים ובדין חייב**  
13 **המשיב את המערערת גם בהיטל בגין שווי מגולם זה.**

14 **המחלוקת החמישית: אי ניכוי במקור משכר דירה ששילמה המערערת**  
15 **למשכירי הדירות**

16 59. מחלוקת נוספת נוגעת לשנת המס 2015 ועניינה בחיוב המערערת בניכוי מס  
17 במקור בגין דמי שכירות ששילמה למשכירי דירות עבור דירות ששכרה  
18 למגורי עובדיה הזרים בשנת המס.

19 60. מכוח סעיף 164 לפקודה, שקובע את חבותו של המשלם בניכוי מס במקור,  
20 נקבע צו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה לעניין ניכוי במקור),  
21 התשנ"ח-1998 ותקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות), התשנ"ח-  
22 1998 (להלן: **תקנות ניכוי מדמי שכירות**).

23 לפי תקנה 2 לתקנות ניכוי מדמי שכירות, שוכר המשלם למשכיר דמי שכירות  
24 ינכה מתשלום זה, בשעת התשלום, מס בשיעור של 35%, אלא אם ימציא  
25 המשכיר אישור מאושר על ידי פקיד השומה על פטור או על הקטנת שיעור  
26 הניכוי מדמי השכירות. הוראה זו חלה על כל שוכר המשלם דמי שכירות  
27 המבקש לתבוע אותם כהוצאה.

28 61. לפי סעיף 4 לנימוקי הצו לשנת 2015 (מ/2), הגם שהמערערת לא המציאה  
29 מסמכים בדבר פטור מניכוי מס במקור, המשיב לא כלל בשומה דמי שכירות  
30 שלגביהם מצא כי למשכירי הדירות היה אישור על פטור מניכוי מס במקור,  
31 (ראו גם עדות המשיב בפרוטוקול עמ' 17 ש' 21-27).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 50669-06-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 45605-12-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 27534-01-22 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

62. שעה שהמערערת לא התייחסה לסוגיה זו בנימוקי הערעור מטעמה, וודאי שלא הרימה את נטל ההוכחה המוטל עליה, למשל, על ידי הבאת משכירי הדירות, בגינם חויבה, לעדות בבית משפט על מנת להוכיח כי היו פטורים מתשלום מס או כי שילמו את המס בשלב מאוחר יותר במסגרת דו"ח על הכנסתם, בדין קבע המשיב, כי לפי תקנות ניכוי מדמי שכירות חייבת המערערת בניכוי מס במקור בגין תשלום דמי השכירות לאותם משכירים (ראו ע"מ (מחוזי חי') 22929-09-13 **יו אס די אי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5** (20.3.2018)).
63. לעניין גילום דמי השכירות (סעיף 4 לנימוקי הצו, מ/2), בהתחשב בעובדה כי לחלק ממשכירי הדירות היה אישור על פטור מניכוי מס במקור, ניתן להניח כי תשלום שכר הדירה לכלל משכירי הדירות נעשה כסכומי נטו לידיהם. מאחר והמערערת לא הוכיחה אחרת, היה מוצדק לחשב את המס על פי הכנסת דמי שכירות המגולמת, בגין השכרת הדירות מושא השומה, כפי שעשה המשיב.
64. **לפיכך, בדין חויבה המערערת בגין סכומי המס שהיה עליה לנכות במקור מדמי השכירות המגולמים בגין השכרת דירות למגורי עובדיה.**
65. יוער שוב, בהתייחס לכלל המחלוקות הנוספות, כי דומה שנשתכחו מהמערערת מושכלות יסוד בעניין נטלי הראיה והשכנוע המוטלים על כתפיה. לא רק שבנימוקי הערעור שהגישה היא התייחסה רק למחלוקת בסוגיית היטל העובדים הזרים, כאשר ביחס לשנת 2015 לא הגישה נימוקי ערעור עצמאיים, אלא שהיא לא צרפה לתצהירה ראיות בקשר למחלוקות הנוספות וגם העדים מטעמה לא ידעו לשפוך אור על אודותיהן. בנסיבות אלו, ניסיון המערערת להיבנות מטענות בנוגע להטלת נטל הראיה והשכנוע על כתפי המשיב, לא יצלח.
66. מאחר שהמערערת לא הציגה הצדק סביר לאי ניכוי המס אותו היה עליה לנכות במקור, איני רואה מקום להתערב בקביעת המשיב כי יש לחייבה בקנס בהתאם להוראת סעיף 191א לפקודה.
67. **מכל הטעמים המפורטים לעיל, יש לדחות את שלושת הערעורים שבכותרת. בהתחשב באופן ניהול ההליך על ידי המערערת וטיב טענותיה בערעור היא תחויב בהוצאות המשיב בסך של 65,000 ש"ח.**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 נובמבר 2022

ע"מ 50669-06-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 45605-12-20 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

ע"מ 27534-01-22 טונג דה ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5

1

2

3

4

ניתן היום, י"ב חשוון תשפ"ג, 06 נובמבר 2022, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

5

6

7

8

9

10

11

