



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 7425-07-22 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת

דקל עובדים זרים בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד כפיר ממון

נגד

משיב

פקיד שומה גוש דן  
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 לשתיים מהמחלוקות שבערעור.

### רקע בתמצית

1. המערערת הגישה ביום 18.12.2017 ערעור מס (ע"מ (מחוזי ת"א) 34974-12-17 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן) על שומה שנקבעה לה בצו לשנים 2012 – 2014, במסגרתה חויבה 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" ו-"חוק ההבראה").
2. ביום 3.2.2020, לאחר שהמערערת פרסה בהרחבה את טענותיה כנגד עצם חיובה בהיטל עובדים זרים, דחיתי את ערעורה בפסק דין מנומק. ערעור שהוגש על פסק הדין נדחה על ידי בית המשפט העליון בגדרי ע"א 3687/20 לו-באן משאבים בע"מ נ' מדינת ישראל, רשות המיסים (30.10.2022) (להלן: "ההכרעה בעליון").



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 7425-07-22 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

3. ביום 5.7.2022 המערערת הגישה את הערעור שבכותרת בקשר עם שומות שנקבעו לה בצו לשנים 2016 – 2019. המערערת משיגה בערעורה, שוב, כנגד עצם חיובה בהיטל עובדים זרים.
4. כמו כן המערערת משיגה כנגד קביעת המשיב, שנעשתה בהתאם לתקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר), התשע"ה-2014 (להלן: "תקנות זיכויים לעובד זר"), כי העובדים הזרים אותם העסיקה אינם זכאים לנקודות זיכוי בשנת 2016, זכאים לחצי נקודת זיכוי בלבד בשנת 2017 ולנקודת זיכוי אחת בלבד בשנת 2018.
5. המשיב מבקש כי יינתן פסק דין חלקי ביחס לטענות המערערת בקשר לחיובה בהיטל עובדים זרים ובקשר לביטול נקודות הזיכוי.

### טענות המשיב בבקשה

6. לעמדת המשיב, ביחס למחלוקת בעניין תשלום היטל עובדים זרים, 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.
7. 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.
8. עיון בטיעוני המערערת בהשגתה מעלה כי אין בהם טיעונים שמצדיקים קיום דיון חדש בסוגיית היטל העובדים הזרים.
9. אשר 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, פסי' 7 (27.10.2015) שם דחה בית המשפט העליון עתירה אחרת שהוגשה ביחס לתקנות זיכויים לעובד זר.
10. משישנה הלכה פסוקה של בית המשפט העליון שבה נקבע כי עובדים זרים זכאים לנקודות זיכוי לפי תקנות זיכויים לעובד זר, ולא בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 7425-07-22 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

[נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") – הרי שאין מקום לברר מחלוקת זו, ויש ליתן פסק דין לטובת המשיב בסוגיה העקרונית.

### טענות המערערת בתשובה

11. המערערת מתנגדת לבקשה. לדידה, מדובר בבקשה חריגה שאין לה כל בסיס משפטי או עובדתי. קבלת הבקשה תביא לסגירת הדלת ולשלילת זכותה של המערערת לעמוד בפני בית המשפט.

12. בעניין פלומין קבע בית המשפט העליון כי אמנם אין להתעלם מקביעות שקבע בית המשפט בשנים הקודמות, ברם אין לסגור את הדלת בפני הנישום להוכיח שוב עובדות חדשות בשנים מאוחרות.

13. המערערת מתכוונת להוכיח כי עובדיה בשנים הרלוונטיות, חרף סיווגם ברשות האוכלוסין וההגירה כ"עובדים זרים", אינם בבחינת עובדים זרים בכל הקשור לדיני המסים ולרציונאל העומד מאחורי ההיטל ונקודות הזיכוי.

14. המערערת תוכיח כי העובדים שהועסקו על ידה בשנים אלו היו כולם עובדים ותיקים מאוד, שהו בישראל בעת הוצאת החיוב משך שנים רבות, חלקם מעל עשור שנים, דוברי עברית, מחוברים לישראל, כולם בעלי אינטרסים או נכסים בישראל, לחלקם אין לאן לחזור ואין יכולת לשוב למדינות המוצא שלהם, חלקם החלו בהליכי הסדרה של תושבותם ומעמדם, לחלק נכבד מהם יש בנות זוג בישראל, חלקם אף התחתנו עם נשים ישראליות ואף הביאו לעולם צאצאים וכדומה.

15. בכוונת המערערת להראות ולהוכיח בהליך זה, לרבות באמצעות חוות דעת כלכלית של מומחה בתחום, כי ההיטל גולגל על העובדים הזרים, דבר שמביא למסקנה כי ההיטל לא הולם ואינו משיג את מטרתו.

16. המערערת תצביע על העובדה כי לאחרונה בוטל ההיטל על ידי ממשלת ישראל, ומבחינה זו עסקינן ב"שינוי באקלים המשפטי".

17. המערערת חלוקה גם על היקף ואופן החישוב של ההיטל ונקודות הזיכוי. למערערת גם השגות מבחינה מינהלית על עבודת המשיב בתיק והחלטותיו, ובכלל זה נימוקיו והתנהלותו בשלבים א' ו-ב'.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 7425-07-22 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

### תגובת המשיב לתשובת המערערת

18. המשיב ביקש פסק דין חלקי ולא מלא. בכך יש משום מענה לטענת המערערת בדבר היקף ואופן החישוב של ההיטל ונקודות הזיכוי ובדבר טענות לגבי אופן ניהול ההליכים השומתיים. המשיב אינו מבקש לחסום את המערערת מלטעון טענות בהקשרים אלו.

19. לעמדת המשיב, אין לאפשר למערערת לטעון טענות כי בעובדים הזרים מתקיימים מבחני התושבות ולהציג בקשר עימן ראיות, לראשונה בשלב הערעור. עיון בהשגת המערערת מעלה כי נקודת המוצא בה הייתה כי העובדים שאותם העסיקה המערערת הם עובדים זרים, ולכן חוק ההבראה, כעיקרון, חל על העסקתם, אולם – כך טענה המערערת בהשגתה – חוק ההבראה כשלעצמו אינו חוקתי. רק כעת, ולצורך ההליך, המערערת משנה את טענתה לגמרי ומדובר בהתנהלות בחוסר תום לב. לעניין החיוב בנקודות זיכוי, הרי שהמערערת לא טענה למעשה דבר בשלב ההשגה.

20. קביעת תושבות מטבעה כרוכה בבירורים עובדתיים רבים, אשר אין מקום לערכם לראשונה בשלב הערעור.

21. ממילא נקבע כי אין משמעות להיות העובדים הזרים תושבים לפי מבחני הפקודה.

22. בכל הנוגע לגלגול ההיטל, הרי שגם כאן לא ניתן להגיש לראשונה בערעור חוות דעת מומחה. מכל מקום, אם ההיטל גולגל, מעבר לכך שהדבר מנוגד לדין ובהקשר זה ניתן גם ליישם את הכלל שמעילה בת עוולה לא תצמח זכות תביעה, הרי שהדבר מהווה טעם לחיובה בהיטל מקל וחומר. שכן, אם המערערת גלגלה את ההיטל לשכר עובדיה והיא לא תחויב בהיטל, הרי שהיא תצא נשכרת פעמיים, הואיל ומבחינה כלכלית היא כלל לא נשאה בעלותו, אלא עובדיה.

23. ביטולו של מס החל ממועד מסוים אינו מהווה שינוי ב"אקלים המשפטי" טרם לאותו המועד.

### דיון והכרעה

24. 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 7425-07-22 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

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**, פסי' 13 – 20 (26.1.2023) (להלן: "עניין פלונית").

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

26. לגופו של עניין, אני סבורה כי הצדק עם המשיב, וכי אין מקום לדון שנית בעניינים משפטיים שכבר נדונו והוכרעו לא מכבר על ידי בית המשפט העליון. המערערת טוענת שני סוגי טענות כנגד כך: האחד עובדתי – כי העובדים הזרים אינם זרים; והשני משפטי – כי חל שינוי שמצדיק סטייה מהלכת העליון. לא ניתן לקבל טענות אלו.

27. בכל הנוגע לטענות "העובדתיות", עיון בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור מגלה כי מדובר במיחזור אותן הטענות המשפטיות כנגד עצם גביית היטל עובדים זרים, בכסות של טענות עובדתיות.

28. המערערת מנסה לצייר תמונה כי כביכול התחולל שינוי עובדתי שיש בו כדי לשנות מההלכה בעניינה הספציפי – לא מדובר בעובדים זרים כי אם בעובדים תושבי ישראל, בהתאם להוראות הפקודה. מעבר לכך שמדובר בטענה חדשה, שנראה שנטענה אך לצורך הבקשה, שכן אין לה כל זכר בהשגה (נספח 9 לבקשה); ומעבר לכך שלא הובאה ולו ראשית ראיה לאותן טענות "עובדתיות", הרי שכאמור, עיון בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור מגלה כי מדובר בטענות כלליות כנגד גביית ההיטל והענקת נקודות זיכוי לעובדים זרים "ותיקים", שנמצאים זמן רב בארץ, ולא בקשר לנסיבות פרטניות של עובדים ספציפיים.

29. האמור נכון בקל וחומר ביחס לנקודות הזיכוי. בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור אין כל התייחסות מפורשת לתקנות זיכויים לעובד זר ואין כל נימוק פרטני וענייני מדוע המשיב שגה בצו שהוציא ביחס לעובדי המערערת.

30. לפיכך, לא עסקינן בשאלה עובדתית, כי אם משפטית – האם עובדים זרים ותיקים יכולים להיחשב כתושבים לפי הפקודה לצורך ההיטל ותקנות הזיכויים – שאלה אשר התשובה לה שלילית:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 7425-07-22 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

30.1. ביחס להיטל עובדים זרים, בגדרי ע"א 7553/14 רצון נ' מס הכנסה פקיד שומה, פס' 1 (6.7.2015): "המערערים טענו הן בפני בית-המשפט המחוזי, הן לפנינו כי יש לפרש את חוק ההיטל כך שההיטל לא יוטל על העסקתם של עובדים זרים אשר נחשבים כתושבי ישראל, כמובנו של מונח זה לפי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה). בפסק-דין מנומק דחה בית המשפט המחוזי את פרשנותם של המערערים, בקבעו כי לפי חוק ההיטל יש לפרש את המונח 'עובד זר' בהתאם לחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים, התשנ"א-1991) (להלן: חוק עובדים זרים) ולא לפי פקודת מס הכנסה; ושלפי חוק עובדים זרים עובד זר אינו יכול להיחשב כתושב ישראל. לאחר עיון בכתובים ובתום שמיעת עמדתם של המערערים על-פה, באנו לכדי מסקנה 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. כפי ששבנו והדגשנו בפני המערערים בדיון על-פה, הפרשנות שהציעו מוקשית ואינה מתיישבת עם לשונו של החוק. כמפורט בהרחבה בפסק-דינו של בית-המשפט המחוזי, נקבע בחוק ההיטל במפורש כי המונח 'עובד זר' יפורש בהתאם לחוק עובדים זרים (שם, ס' 44). יוער כי נקבע בחוק כי מונחים יפורשו לפי הפקודה, אך זאת 'אלא אם נאמר במפורש אחרת' (שם, ס' 44(ב)). בענייננו כאמור נאמר במפורש אחרת" (כל ההדגשות בהחלטה זו הן שלי – י"ס. בהקשר זה אעיר כי טענות המערערת בסעיפים 11 ו-12 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור ביחס לפסק דין רצון אינן מדויקות, בלשון המעטה).

30.2. וביחס לתקנות זיכויים לעובד זר, כאמור בסעיף 48 לפקודה: "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" (כן ראו בג"ץ ההסתדרות).

31. ויובהר, כי המערערת עצמה מודה כי עובדיה הם עובדים זרים לפי הוראות החוק הרלוונטיות לעניין, וראו בסעיף 7 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור, בו כותבת המערערת כי "אין מחלוקת כי עובדיה של המערערת בתקופה הרלבנטית ובכלל כפופים להוראות חוק עובדים זרים, תשנ"א-1991, וכי המערערת הינה תאגידי אשר מוסמך על פי דין להעסיקם ושפועל מכוח חוק העסקת עובדים על ידי קבלני כוח אדם, התשנ"ו-1996".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 7425-07-22 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

32. בכל הנוגע לטענות המשפטיות בדבר חוקיות ההיטל, הרי שאין מקום לדון בהן, שעה שההכרעה בעליון שרירה וקיימת וניתנה לא מכבר. בית המשפט העליון נדרש לסוגיה בהרחבה ועמד על כלל הנסיבות, והוא הכריע באופן ברור כי יש לגבות את ההיטל ביחס לשנים הרלוונטיות.

33. בניגוד לטענות המערערת כי חל שינוי "באקלים המשפטי", 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" (סעיף 2 להכרעה בעליון).

34. הוא הדין בכל הנוגע לטענות המערערת בדבר הכוונה להגיש חוות דעת מומחה ביחס לגלגול ההיטל. ראשית, המערערת לא הגישה את חוות דעת המומחה בשלב ההשגה, וככלל, לא ניתן להגיש לראשונה בערעור חוות דעת מומחה.

שנית, וזה העיקר, חוות דעת המומחה תתייחס גם היא למסגרת המשפטית ביחס לעצם הטלת ההיטל, שכבר הוכרעה על ידי בית המשפט העליון. הכרעת העליון התייחסה במפורש לעניין גלגול ההיטל, ועל אף טענות המערערת בערעור שבפניו, מצא בית המשפט העליון להכריע כפי שהכריע.

35. למעשה, המערערת מבקשת שבית משפט זה ידון מחדש בשאלות משפטיות כנגד פסיקתו המפורשת של בית המשפט העליון. זאת, לא ניתן לעשות.

36. 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 ה"עובדות" שנטענות על ידי המערערת (ובעיקרן מדובר אך בכך שהעובדים הזרים הם תושבים לפי מבחני הפקודה), 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..."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 7425-07-22 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

37. 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).

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)).

38. 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). 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.

39. סוף דבר, הבקשה מתקבלת והחלקים בערעור המתייחסים להיטל העובדים הזרים ולחישוב נקודות הזיכוי יימחקו. למען הסר ספק, אם למערערת טענות קונקרטיות ביחס לעובדים ספציפיים (בשונה מהטענה הכללית כי עובדים זרים ותיקים נחשבים כתושבים), אין בהחלטה זו כדי למחוק את אותן הטענות, והן ידונו בכפוף לכללים בדבר העלאת טענות חדשות והצגת ראיות לראשונה בערעור. כמו כן יידונו הטענות ביחס להיקף ואופן החישוב של ההיטל ונקודות הזיכוי ואופן ניהול ההליכים השומתיים.

40. 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.

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







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2023

ע"מ 7425-07-22 דקל עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ירדנה סרוסי, שופטת

