

**בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ע"מ 15031-01-18 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

**בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין**

**מעוררת** עמל בשרון בע"מ  
באמצעות ב"כ עו"ד מוחמד עזירי

נגד

**משיב** פקיד שומה כפר סבא  
באמצעות ב"כ עו"ד אדם טהרני

מיני-רציו:

\* העסקת מסתננים מבקשי מקלט במוסדות סיעודיים חייבת בהיטל עובדים זרים.

\* מסים – היטלים – היטל העסקת עובד זר

המעוררת הגישה ערעור הנוגע לשאלת חובתה לשאת בתשלום היטל עובדים זרים על פי חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004).

בית המשפט דחה את הערעור ופסק כלהלן:

מסתננים כדוגמת עובדיה הזרים של המעוררת, הינם בגדר "עובדים זרים" לצורך חוק ההיטל, ולפיכך מעסיקהם חבים בתשלום היטל העסקת עובדים זרים, בדומה למעסיקים של עובדים זרים חוקיים.

לא ניתן לומר כי העסקתם של מסתננים בעבודות סיעוד במוסד גריאטרי מוסדי, היא בבחינת העסקה "כדין".

גם בהינתן מדיניות אי אכיפה, לא יעלה על הדעת שמצבו של מי שמעסיק בעבודות סיעוד מוסדי מסתננים, יהיה עדיף על פני זה המעסיק באותה עבודה ממש עובדים זרים אחרים. בעוד שהאחרון ישלם היטל, הראשון יהיה פטור מההיטל. מדיניות אי האכיפה אינה יכולה להביא לתוצאה לפיה דווקא דינו של מעסיק מסתננים, יהיה טוב יותר ממצבו של מי שמעסיק עובדים זרים חוקיים.

העסקת מסתננים בענף הסיעוד המוסדי אינה מהווה "העסקה כדין" ולפיכך אין העסקתם פטורה מהיטל. חיובם של מוסדות סיעודיים, כדוגמת המעוררת, בתשלום היטל בגין העסקת מסתננים, מהווה איזון ראוי של כל השיקולים הרלוונטיים. לעומת זאת, מתן פטור מהיטל מפר מערכת האיזונים והבלמים שנועדה לטפל בתופעת העסקת מסתננים, בכלל, ובענף הסיעודי, בפרט, וזאת, בין היתר, באמצעות הטלת ההיטל. על כן, כדין חויבה המעוררת בתשלום ההיטל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15031-01-18 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערערת עמל בשרון בע"מ  
באמצעות ב"כ עו"ד מוחמד עזירי

נגד

משיב פקיד שומה כפר סבא  
באמצעות ב"כ עו"ד אדם טהרני

### פסק דין

1. בפניי ערעור הנוגע לשאלת חובתה של המערערת לשאת בתשלום היטל עובדים זרים על פי חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן: **חוק ההיטל**).

2. בהתאם לסעיף 45 לחוק ההיטל נדרש מעסיק לשלם היטל בשיעור מסוים מהכנסתו של **עובד זר** ששולמה בשנת המס (להלן: **ההיטל**). זו לשונו של הסעיף:

45" (א) מעסיק חייב בהיטל בשיעור של 20% מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם בשנת המס (בפרק זה- ההיטל) ואם העובד הזר מועסק על ידו לפי היתר להעסקת עובד זר בענפים אלה יהא שיעור ההיטל כמפורט להלן: בענף החקלאות- 0%, ובענף המסעדות האתניות, בענף התעשייה או בענף הבניין- 15%.

(ב) ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין, מהכנסה של העובד הזר.

סעיף 44(א) לחוק ההיטל מגדיר "עובד זר" כך:

"עובד זר" – כהגדרתו בחוק עובדים זרים, התשנ"א-1991, למעט כל אחד מאלה:.....



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-15031 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 (3) עובד זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי;"
- 2 ואילו חוק עובדים זרים, התשנ"א-1991 (להלן: **חוק עובדים זרים**) מגדיר "עובד זר" כ-
- 3 **"עובד שאינו אזרח ישראל או תושב בה"**.
- 4 3. הצדדים הסכימו על עובדות מוסכמות כדלקמן:
- 5 א. המערערת פועלת כמוסד גריאטרי סיעודי, והיא העסיקה בשנות המס 2012-2014
- 6 עובדים המחזיקים רישיון זמני לפי סעיף 2(א)5 לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-
- 7 1952 (להלן: **חוק הכניסה לישראל**) במתן טיפול סיעודי;
- 8 ב. למערערת אין היתר פורמלי להעסקת עובדים זרים, ואולם המדינה הודיעה כי היא
- 9 לא אוכפת את האיסור על העסקתם, ומדיניות אי אכיפה זו הייתה בתוקף בשנות
- 10 המס שבערעור;
- 11 ג. תנאי העבודה והשכר של אותם עובדים זרים דומים לתנאי ההעסקה של עובדים
- 12 ישראלים אצל המערערת, למעט העובדה כי המערערת נשאה בדמי ביטוח לאומי
- 13 בשיעור של עובדים זרים;
- 14 ד. המערערת לא נשאה בעלות האגרות והעלויות הנלוות להעסקת עובדים זרים
- 15 חוקיים בישראל, למעט ביטוח רפואי בחברת ביטוח;
- 16 ה. המשיב לא תיקן את ההכנסה החייבת בדוחות הכספיים השנתיים ו/או את
- 17 השומות בשנות המס שבערעור לאחר הוצאת הצווים והמערערת לא הגישה דוחות
- 18 מתקנים בעניין זה;
- 19 4. כאמור, עובדיה הזרים של המערערת החזיקו ברישיון לפי סעיף 2(א)5 לחוק הכניסה
- 20 לישראל, שמשמעו "רישיון זמני לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה
- 21 וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה" (להלן: **הרישיון**).
- 22 רישיון זה שבו החזיקו עובדי המערערת, שונה מהרישיון הניתן לעובדים זרים המגיעים
- 23 כדין לישראל לצרכי עבודה ואשר קיבלו אשרה ורישיון לישיבת ביקור מסוג **ב/1** (עובד
- 24 זמני), כאמור בתקנה 5(א) לתקנות הכניסה לישראל, תשל"ד – 1974 (להלן: **עובדים**
- 25 **זרים חוקיים**).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-15031 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 5. יש לציין כי ככל שמדובר במסתננים שמוצאם מסודאן ואריתריאה (להלן: **מסתננים**),  
2 כדוגמת העובדים הזרים המועסקים על ידי המערערת, נוקטת הממשלה במדיניות של  
3 "אי הרחקה" וזאת בשל החשש לחייהם במדינת מוצאם, ולאור הדין הבינלאומי באשר  
4 למעמדם של פליטים.
- 5 6. בנוסף, בית המשפט העליון קבע בע"א 4946/16 **שלמה סעד נ' פקיד שומה אשקלון**  
6 (12.9.2017) (להלן: **עניין סעד**) כי מסתננים, כדוגמת עובדיה הזרים של המערערת, הינם  
7 בגדר "**עובדים זרים**" לצורך חוק ההיטל, ולפיכך כי מעסיקיהם חבים בתשלום היטל  
8 העסקת עובדים זרים, בדומה למעסיקים של עובדים זרים חוקיים. בקשה לדיון נוסף  
9 בעניין זה נדחתה (ראו דנ"א 8496/17 **ישרוטל נ' פ"ש אילת**) (31.5.2018)).
- 10 7. המחלוקת בין הצדדים בערעור דנן נוגעת לשאלה האם יש לראות בעובדיה של  
11 המערערת, המועסקים על ידה במתן טיפול סיעודי, כ"עובדים זרים" לעניין ס' 44(א)  
12 לחוק, וזאת בהתחשב בכך כי חוק ההיטל ממעט מהגדרת "**עובד זר**" מי שהוא "**עובד**  
13 **זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי**" (ס"ק 3)).
- 14 8. המערערת טוענת כי יש לראות בעובדיה כמועסקים **כדין** במתן טיפול סיעודי בנסיבות  
15 העניין. מנגד, עמדת המשיב היא כי על מנת שעובד זר יהיה מועסק **כדין** בענף הסיעוד,  
16 על מעסיקו להחזיק **בהיתר להעסיקו** ואין זה המקרה שלפנינו.
- 17 9. הוראות החוק הרלוונטיות לעניינו קבועות בחוק עובדים זרים, ובחוק הכניסה לישראל.  
18 סעיף 1יג(א) לחוק עובדים זרים קובע:
- 19 **"לא יקבל אדם עובד זר לעבודה, אלא אם כן הממונה או עובד משרד הפנים**  
20 **מטעמו, התיר בכתב את העסקתו של העובד הזר אצל אותו מעסיק, ובהתאם**  
21 **לתנאי ההיתר"**.
- 22 סעיף 1יג(ג) לחוק עובדים זרים קובע כי הוראות אלו לא יחולו על העסקתו של עובד  
23 מסוג ששר הפנים קבע לפי סעיף 2(ג) לחוק הכניסה לישראל.
- 24 סעיף 2(ג) לחוק הכניסה לישראל קובע כך:
- 25 **"לא יינתנו אשרה ורישיון ישיבה לעובד זר .... אלא אם כן המבקש להעסיק את**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-15031 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 העובד הזר מחזיק בהיתר לפי סעיף 1יג לחוק עובדים זרים, ורשאי שר הפנים  
2 לקבוע כי לגבי עובדים זרים בתפקידים מסויימים שקבע או לגבי סוגי עובדים  
3 שקבע, מתן אשרה או רישיון ישיבה אינו טעון היתר כאמור; שר הפנים יציין  
4 באשרה וברישיון הישיבה שניתנו לעובד זר את תחום עיסוקו".
- 5 לבסוף יש להזכיר את סעיף 1יד לחוק עובדים זרים הקובע כי שר הפנים, לאחר  
6 התייעצות עם שר התמ"ת, רשאי לקבוע תנאים למתן היתר להעסקת עובד זר.
- 7 10. אין חולק כי עובדי המערערת הזרים לא קיבלו היתר לעבודה, לא בכלל ולא בענף  
8 הסיעוד, בפרט. על פני הדברים לא ניתן, אפוא, לומר כי המדובר בעובדים המועסקים  
9 כדין במתן טיפול סיעודי. עם זאת, עמדת המערערת היא כי מדיניות הממשלה בדבר אי  
10 נקיטת פעולות אכיפה כנגד המעסיקים, משמעה היא כי העסקתם של העובדים הזרים  
11 היא כדין, ולפיכך מעסיקים אלה פטורים מתשלום ההיטל.
- 12 11. אקדים ואבהיר כי אין בידי לקבל עמדה זו של המערערת. סבורני כי על אף המדיניות  
13 של אי האכיפה, לא ניתן לומר כי העסקתם של מסתננים בעבודות סיעוד מהסוג הנדון  
14 כאן, לאמור – עבודת סיעוד במוסד גריאטרי מוסדי, היא בבחינת העסקה "כדין". יצוין  
15 כי למסקנה זהה, ובאותן נסיבות ממש, הגיע בית המשפט המחוזי (כב' השופטת י'  
16 סרוסי) בע"מ 16-01-45494 מעונות יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (15.1.2019) (להלן:  
17 ענין מעונות יניב). תמים דעים אני עם מסקנת בית המשפט בעניין מעונות יניב ועם  
18 הנימוקים שהביאו אותו למסקנתו זו.
- 19 12. יודגש כי סוגיית הטיפול הסיעודי בבתי אבות ומרכזים גריאטריים היא סוגיה חשובה  
20 ורגישה, וברי כי יש לעשות כל שניתן על מנת למצוא פתרון מניח את הדעת למתן טיפול  
21 הולם לאוכלוסייה החלשה השוהה שם, בשים לב לקושי המסתבר במציאת עובדים  
22 ישראלים המוכנים לעסוק בעבודת קודש זו. עם זאת, אין בכך כדי להשליך על השאלה  
23 העולה בערעור זה והנוגעת לחובתם של המעסיקים לשאת בהיטל עובדים זרים, כפועל  
24 יוצא מהמדיניות העומדת ביסוד חוק ההיטל.
- 25 13. אשר למדיניות אי האכיפה, הרי שזו נובעת מהתפיסה כי למסתננים מנועי הרחקה  
26 קיימת זכות לעבוד לפרנסתם בישראל מכוח חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, והמדינה  
27 אף הצהירה כי בשלב זה לא תאכוף על מעסיקיהם את איסור ההעסקה, תוך התחייבות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-15031 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 להודיע 30 יום מראש לפני שתחל בפעולות אכיפה כאמור (ראו החלטת ממשלה מספר  
2 3936 מיום 11.12.2011). עם זאת, המדינה לא מצאה לנכון להעניק לאותם מסתננים  
3 היתרי עבודה, וזאת לאור מדיניות הממשלה באשר לצמצום עובדים זרים בכלל, ובאשר  
4 לטיפול במסתננים בפרט. מדיניות זו אושרה על ידי בית המשפט העליון שמצא כי יש  
5 בה משום "איזון ראוי בהתחשב במציאות הקשה והרגישה שנוצרה" (בג"ץ 6312/10  
6 עמותת קו לעובד נ' הממשלה (נבו), 16.1.11).

7 14. בד בבד עם אישורה של אותה מדיניות, קבע בית המשפט העליון בעניין סעד, כי מדיניות  
8 אי האכיפה לחוד, והתכלית להביא לצמצום העסקת עובדים זרים (בין היתר בדרך של  
9 הטלת היטל), לחוד. וכך נאמר בעניין זה:

10 "סבורני, כי יש להבחין בין תכליתו הסובייקטיבית של ההסדר החקיקתי שבו  
11 עסקינן, לבין מדיניותה של הרשות המבצעת בנושא קרוב, אם כי אינו זהה –  
12 דהיינו, אי אכיפתו של האיסור הפלילי כנגד העסקתם של עובדים יוצאי סודאן  
13 ואריתריאה. ודוק, מדיניות אי האכיפה היא פרי החלטה מינהלית בחינת לפנים  
14 משורת הדין (וראו עניין קו לעובד), אשר נבעה מהכרתה של המדינה בקושי  
15 הכרוך במניעת פרנסה ממי ששוהים בישראל באופן זמני אך בלתי מוגבל –  
16 למצער, שעה שאינם נתונים במשמורת – מחמת היעדר האפשרות להרחיקם  
17 בחזרה למדינות מוצאם. להבדיל, ההיטל הוא תשלום מכוח הדין, ואשר לו כאמור  
18 תכלית נפרדת, שעניינה הקטנת סך העובדים הזרים (בלא הבחנה מפורשת בין  
19 עובד אחד למשנהו) המועסקים במקומם של עובדים ישראלים. על כן דומני, בכל  
20 הכבוד, כי מהלך פרשני המבקש להסיק מקיומה של מדיניות שנועדה לאפשר  
21 תעסוקה בעבור יוצאי סודאן ואריתריאה ולוא ברמה המינימלית ביותר – קרי,  
22 באמצעות אי אכיפת האיסור אשר מוטל על העסקתם מעיקרא – בדבר כוונה  
23 לפטור את מעסיקהם כליל מתשלומי היטל שמטרתו לאזן את השלכותיה  
24 הכלכליות השליליות של העסקת עובדים אשר אינם אזרחי ישראל או תושביה,  
25 הוא מעט מרחיק לכת".

26 אין, אפוא, לומר כי למסתננים אישור לעבוד (עע"ם 2594/11 מדינת ישראל נ' באקארי,  
27 פס' 2 (נבו, 21.3.12) (להלן: עניין באקארי), או כי למעסיקהם יש היתר להעסיקם.  
28 המדיניות שנקטה מתמצית בהימנעות מביצוע פעולות אכיפה כנגד העסקה אסורה של  
29 מסתננים כאמור, וברי כי אלמלא קיומו של האיסור, מדיניות זו לא הייתה נדרשת  
30 מלכתחילה.

31 15. מסקנה זו מתיישבת עם תכלית החוק, דהיינו כי הטלת ההיטל משתלבת במערך  
32 החקיקתי הכולל ביחס לתופעת ההסתננות בו משולבים אמצעים פיסקליים נוספים  
33 (ראו עניין סעד וכן ע"מ (מחוזי מרכז) 11-10-37101 רצון נ' פקיד שומה (נבו, 11.9.14)).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-15031 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 ההיטל נועד להגשים את מדיניותה העקבית של הממשלה, שבה בית המשפט העליון לא  
2 מצא לנכון להתערב, לעודד עבודה של עובדים ישראלים ולצמצם ככל שניתן את  
3 עבודתם של זרים, למשל באי הענקת נקודות זיכוי (ראו בג"ץ 3806/15 עמותת קו לעובד  
4 נ' שר האוצר (נבו, 27.10.15)).
- 5 16. יודגש, כי אף אילו היה מקום לקבל את טענת המערערת לפיה מדיניות אי האכיפה יש  
6 בה כדי להביא את עבודתם של המסתננים לכדי עבודה "כדין", כי מדיניות זו משמעה  
7 שאין מקום להבחין בין עובדים זרים שהותרה כניסתם לישראל לצורכי עבודה ובין  
8 מסתננים, וכי אין זה סביר שהאחרונים יחשבו כ"עובדים זרים" לצורך ההיטל, אך לא  
9 לצורכי הפטור מהיטל בנסיבות שבהן קיים פטור כאמור - ממילא שלא ניתן לומר כי  
10 כך הוא דינם של מסתננים המועסקים בעבודות סיעוד במוסד סיעודי, מהסוג הנדון  
11 בערעור דנן. כפי שעוד יובהר להלן, הפטור מהיטל העסקה לעובדים זרים בענף הסיעוד  
12 מיועד רק לעבודת סיעוד מסוג מסוים, דהיינו סיעוד ביתי, אך לא לסיעוד מוסדי. ככל  
13 שמדובר בעובד זר המועסק בעבודת סיעוד מוסדי, עבודה זו, לא רק שמפירה את  
14 האיסור הכללי לעבוד ללא היתר (איסור שאינו נאכף זמנית בשל מדיניות אי האכיפה),  
15 אלא אף את האיסור הקונקרטי לעבוד בעבודה מסוג זה, איסור החל גם על עובד זר  
16 בעל היתר עבודה.
- 17 17. לטעמי, גם בהינתן מדיניות אי האכיפה, לא יעלה על הדעת שמצבו של מי שמעסיק  
18 בעבודת סיעוד מוסדי מסתננים, יהיה עדיף על פני זה המעסיק באותה עבודה ממש  
19 עובדים זרים אחרים. בעוד שהאחרון ישלם היטל (שהרי אין לומר כי הוא מעסיק  
20 "כדין" עובדים סיעודיים), הראשון יהיה פטור מההיטל, אם וככל שנקבל את גישת  
21 המערערת. מדיניות אי האכיפה אינה יכולה להביא לתוצאה לפיה דווקא דינו של  
22 מעסיק מסתננים, יהיה טוב יותר ממצבו של מי שמעסיק עובדים זרים חוקיים.
- 23 18. טוענת המערערת כי השוואה זו שבין עובדים זרים חוקיים למסתננים אינה במקומה,  
24 שכן מעמדם של האחרונים נבדל ממעמדם של עובדים זרים רגילים. לעניין זה מפנה  
25 המערערת לדברי כב' השופט רובינשטיין בפסקה נ"ח לפסק דינו ולפיו "שהותם  
26 הייחודיות של עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה – שעליהן היטיבו המערערות לעמוד –  
27 עשויות לטעמי להצדיק על פניו מדיניות מיסוי מובחנת, שכן יש באלה יותר מן  
28 התושבות מאשר עמיתיהם העובדים החוקיים".



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-15031 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 אלא שדברים אלה נאמרו בהקשר להחלטת רשות המסים להעניק, לפני משורת הדין,  
2 נקודות זיכוי למסתננים, ובהתחשב בכך כי נקודות זיכוי מוענקות לתושבים ישראלים.  
3 עם זאת, לא היה די בדברים אלה כדי להוציא את המסתננים מגדר "עובדים זרים",  
4 שהעסקתם חייבת בהיטל, ואפילו לא כדי להוביל למסקנה כי זכאותם לנקודות זיכוי  
5 היא מכוח הדין ולא רק לפני משורת הדין.
- 6 לפיכך, מכאן ועד למסקנה כי יש לנהוג בגמישות בכל הקשור לסוגי העבודות שבהן ניתן  
7 להעסיק מסתננים וכי יש לאפשר להם - ובכל מקרה לא להקשות עליהם באמצעות  
8 הטלת היטל על מעסיקיהם - לעסוק בענפים שאפילו עובד זר חוקי אינו יכול לעסוק בהן  
9 – הדרך ארוכה.
- 10 טענת המערערת לפיה אין משמעות באיזה ענף תעסוקה משתלבים המסתננים, וכי יש  
11 לבחון את סוגיית הפטור מהיטל בהעסקה בענף הסייעוד מתוך נקודת מוצא שהמסתננים  
12 נמצאים כבר במדינה, אינה יכולה לעמוד נוכח המדיניות הברורה באשר לעובדים זרים.  
13 כפי שראינו, בתי המשפט חזרו והדגישו כי הטלת ההיטל על מסתננים, תואמת את  
14 עמדתה העקבית של הממשלה בעניין זה, ולא נמצא מקום להתערב בה.
- 15 19. נראה לי כי על הבחנה זו בין איסור כללי לעבוד, לבין איסור ספציפי, וממילא ההבחנה  
16 בין השלכותיה של מדיניות אי האכיפה באשר לאיסורים אלה, ניתן ללמוד מהאופן שבו  
17 באה לידי ביטוי בהליך בפני בית המשפט העליון בפרשת סעד סוגיית מתן נקודות  
18 הזיכוי למסתננים. בהתאם לכללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי),  
19 התשס"ז-2007, כפי שהיו בתוקף באותה עת, תושב חוץ זכאי לנקודות זיכוי ובתנאי כי  
20 "שהייתו בישראל או באזור והעסקתו בישראל או באזור מותרת על פי דין". לטענת  
21 המדינה, חרף מדיניות אי האכיפה של איסור העסקתם, אין מדובר בהעסקה "כדין"  
22 ולפיכך אין מקום ליתן להם נקודות זיכוי. סוגיה זו הגיעה לבתי המשפט המחוזיים,  
23 שם נחלקו הדעות (ראה ע"מ (מחוזי באר שבע) שלמה סעד נ' פקיד שומה אשקלון  
24 (17.3.2016) ומנגד ע"מ (מחוזי תל אביב) 8339-01-15 כלי ניקה י. בע"מ נ' פקיד שומה  
25 ת"א 5 (25.9.2016)) עד שהסוגיה הגיעה לפתחו של בית המשפט העליון. במסגרת ההליך  
26 שם הודיעה המדינה כי החליטה, לפני משורת הדין, להעניק לעובדים מסתננים  
27 נקודות זיכוי מכוח הכללים האמורים, ובלבד שיתקיימו מספר תנאים. אחד מהם הוא  
28 כי לא נכתב ברישיון באופן מפורש כי חל איסור לעבוד או שקיימת בו הגבלה





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-15031 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 גיאוגרפית. בית המשפט העליון סמך ידו על כללים אלו (פסקה נ"ו לפסק דינו של כב'  
2 השופט רובינשטיין), אף שציין כי אין בכך משום קביעה בדבר זכאותם של יוצאי סודן  
3 ואריתריאה לקבלת נקודות זיכוי "בדרך המלך".
- 4 הנה כי כן – אפשר כי אין באיסור הכללי להעסיק מסתננים, בהינתן שאיסור זה אינו  
5 נאכף על ידי המדינה בהתאם להחלטת הממשלה, כדי להוציא את העסקת מסתננים  
6 מגדרי העסקה "המותרת על פי דין". לעומת זאת, בנסיבות שבהן קיים איסור ספציפי,  
7 בין אם איסור שנקבע במפורש ברישיונו של מסתנן מסוים, ובין אם איסור ספציפי  
8 לעבודה מסוימת החל על עובדים זרים בכלל, לרבות עובדים זרים חוקיים, לא ניתן  
9 לראות בהעסקת עובדים אלה כהעסקה הנעשית "כדין". במילים אחרות – **על כל**  
10 **רישיון לפי סעיף 2(א)(5) (כמו גם על רישיון ב/1) יש לראות כאילו נכתב בו איסור**  
11 **מפורש לתת טיפול סיעודי במוסד סיעודי**. ואם כך הדבר, הכיצד ניתן לומר כי  
12 העסקתם של המסתננים בסיעוד מוסדי היא "כדין"!!
- 13 20. במאמר מוסגר אציין, כי בהליך זה איני נדרש לשאלה האם העסקתם של מסתננים  
14 בעיסוק שלגביו ניתן דרך כלל היתר לעובדים זרים חוקיים, היא בבחינת עיסוק כדין.  
15 כך למשל, מה דינם של מסתננים העובדים בענף החקלאות, בענף המסעדות האתניות  
16 או בענף התעשייה או הבניין, שלגביהם נקבעו הקלות שונות בשיעור ההיטל כאמור  
17 בסעיף 45 לחוק ההיטל, ובלבד שהעובד הזר מועסק "לפי היתר". (אבהיר כי בעניין זה  
18 איני מקבל את טענת המערערת לפיה קיים הבדל בין עובדי סיעוד ובין סוגי העובדים  
19 המנויים בסעיף 45, לאור הלשון שבה נוקט המחוקק, כאשר במקרה הראשון הוא  
20 משתמש במונח עיסוק "כדין" ואילו במקרה השני במונח עיסוק "לפי היתר"; עיסוק  
21 ללא היתר הוא עיסוק שלא כדין, ולהפך). וכיוצא בכך – מה דינם של מסתננים העובדים  
22 בסיעוד ביתי? באשר למסתננים העובדים בענף החקלאות צוין בעניין **סעד** כי עמדת  
23 המדינה היא שאין לחייבם בהיטל, אך לטענת המשיב עמדה זו הובהרה בשנית ותוקנה  
24 בהודעה שנמסרה לאחר מכן (נספח 6 לסיכומי המשיב), וכי לגישת המדינה אין לראות  
25 בהם כמועסקים על פי היתר. מכל מקום, לצורך הליך זה איני רואה לנכון להכריע  
26 בשאלה זו. די לטעמי בכך כי לא קיימת אפשרות להעסיק עובדים זרים חוקיים בענף  
27 הסיעוד המוסדי, ולפיכך העסקתם בענף זה תחויב בהיטל, כדי להגיע למסקנה כי כך  
28 הוא גם דין העסקתם של מסתננים בענף זה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-15031 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

21. כפי שנסקרו בפירוט ובהרחבה בעניין **מעונות יניב**, החלטת הממשלה **מספר 147** מתאריך 12.5.2009 (נספח 2 לסיכומי המשיב) קבעה את מדיניות הממשלה באשר להעסקת עובדים זרים בענף הסיעוד. בהחלטה זו נקבע כי תנאי לקבלת היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעוד הוא שמבקש ההיתר יתחייב כי העובד הזר יתגורר עמו. בהמשך לכך פרסמה ביום 1.1.2013 רשות האוכלוסין וההגירה קריטריונים למתן היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעוד מכוח הוראת סעיף 1ג לחוק עובדים זרים (נספח 3 לסיכומי המשיב) ובמסגרת זו נקבע כי **לא יינתן היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעוד למטופלים השהים במוסדות** (בתי חולים, מרכזי שיקום, בתי אבות וכו'). ועוד נקבע כי על המטופל להעסיק רק עובד זר בעל אשרת עבודה (ב/1 – ענף סיעוד) בתוקף. (ראו גם נוהל 5.3.0002 מיום 31.12.2013 (נספח 5 לסיכומי המשיב) בו נקבע כי לא תאושר לזר השהה בישראל (לרבות זר השהה כדין) החלפת רישיון ישיבה כלשהו ברישיון ישיבה מסוג 'ב/1 – סיעודי' ולא יאושר מעבר עובד זר בעל רישיון ב/1 מענף אחר לענף הסיעוד).

טענת המערערת כי החלטת הממשלה האמורה מכוונת לעובדים זרים "המיובאים" מחו"ל באופן ייזום ואינה חלה על מסתננים המצויים כבר בישראל, הינה בגדר הנחת המבוקש. כך גם הטענה כי מדיניות אי האכיפה דינה כקביעה בהתאם לסעיף 2(ג) לחוק הכניסה לישראל, לפיה אין כל צורך בהיתר למעסיק להעסקת מסתננים בענף הסיעוד.

22. יש לתת את הדעת לכך כי ההחלטה להתיר העסקת עובדים זרים בענף הסיעוד הביתי, אך לא המוסדי, נעשתה על רקע השוני המהותי בין מאפייני ההעסקה בשני המקרים. אופיו הייחודי של ענף הסיעוד הביתי בא לידי ביטוי בזהותו של המעסיק, שהוא לרוב אדם מבוגר, מוגבל או חולה התלוי במטפל לצרכיו הבסיסיים ביותר, וזאת להבדיל ממעסיק רגיל שהוא, בדרך כלל, הצד החזק (ראו בג"ץ 4007/11 **ליאנגי נ' הכנסת** (נבו, 6.10.11)). הסיעוד הביתי הוא בעל מתכונת ייחודית גם בכך שהמטפל 'קשור' למקום עבודתו בכל שעות היממה. מטעם זה אף נקבע (דנג"ץ 10007/09 **גלוטן נ' בית הדין הארצי לעבודה** (נבו, 14.4.13)) כי חוק שעות העבודה והמנוחה, התשי"א-1951 אינו חל על מטפלים סיעודיים בענף הסיעוד הביתי. טעם זה הוא שעמד גם בייסוד ההקלה לעובדי הסיעוד כפי שעולה בבירור מפרוטוקול ישיבת ועדת הכספים, שעסקה בהצעת חוק ההיטל (12.5.03), לאמור העדר אלטרנטיבה של עובדים ישראלים המוכנים לסוג כזה של עיסוק המחייב **שהות קבועה בביתו של המטופל**. אכן, אין זה מן הנמנע כי קושי זה במציאת אלטרנטיבה קיים גם בענף הסיעוד המוסדי, ואף יתכן כי הטלת ההיטל בגין



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-15031 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 העסקת מסתננים בענף הסיעוד המוסדי תביא לגלגולו על אוכלוסיית החוסים המצויים  
2 במוסדות, ואולי אף להפלייתם לעומת אלה השוהים בביתם, כפי שטוענת המערערת,  
3 אך עניין זה בוודאי שאינו רלוונטי להליך דנן. עיקר הדבר הוא כי פרשנות חוק ההיטל,  
4 כך שההיטל לא יוטל על מעסיקים של מסתננים בענף הסיעוד המוסדי, חוטאת למטרתו.
- 5 23. טוענת המערערת כי גם אם נחיל בעניינה את החלטת הממשלה מס' 147 ואת  
6 הקריטריונים והנהלים שנקבעו בהקשר זה, עדיין עומדת היא בהם שכן יש לפרש את  
7 הדרישה בדבר טיפול סיעודי ביתי, באופן תכליתי, כאשר במוסד המנוהל על ידה הועמד  
8 לרשות המטופל חדר למגוריו שבו מצויים כל המתקנים הדרושים למחייתו והוא  
9 בבחינת "בית הקבע" שלו, וכאשר המטופל, התלוי במטפל לכל צרכיו, מצוי בהשגחה  
10 מלאה בכל שעות היממה במקום זה.
- 11 אין בידי לקבל טענה זו. החלטת הממשלה עורכת הבחנה ברורה בין טיפול סיעודי **ביתי**  
12 ובין טיפול סיעודי **מוסדי**, כאשר הבחנה זו מבוססת לא רק על המאפיינים הפיזיים של  
13 הטיפול, אלא על המסגרת הכוללת, לרבות זהותו של המעסיק והקשר ההדוק והצמוד  
14 שבין המטופל למטפל, ובין המטפל לביתו של המטופל.
- 15 24. כאן המקום להזכיר כי כנגד החלטה בעניין מתן היתרי עבודה לענף הסיעוד והמגבלה  
16 הנוגעת לכך כי יהא זה סיעוד ביתי בלבד, הוגשה עתירה לבית המשפט העליון (בג"ץ  
17 918/17 **איגוד בתי אבות ודיור מוגן בישראל נ' ממשלת ישראל** (31.12.2018)),  
18 במסגרתה התבקש בית המשפט להורות למדינה לפעול להסדרת העסקתם של 6,000  
19 עובדים זרים בענף הסיעוד במוסדות הסיעודיים, ולחילופין, לשנות את הנוהל המאפשר  
20 להעסיק עובד זר בענף הסיעוד רק על ידי מעביד פרטי. העותרים טענו כי אם לא יימצא  
21 פתרון למצוקת כוח האדם בענף, הבעיה אך תחריף בהינתן שכ-3,500 עובדים  
22 המועסקים בענף הסיעוד המוסדי, הם מסתננים מבקשי מקלט שעתיים לוט בערפל.  
23 בסופו של יום העתירה נמחקה לאור שורה של צעדים הננקטים על ידי המדינה במטרה  
24 לפתור **בדרכים אחרות** את מצוקת כוח האדם האמורה, כאשר בית המשפט העליון לא  
25 סבר כי יש מקום לחייב את המדינה לנקוט דווקא בדרך של מתן היתרים להעסיק  
26 עובדים זרים בענף הסיעוד המוסדי בציינו כי "**קשה להלום כי בית משפט זה יורה**  
27 **למדינה להתיר הבאתם של עובדים זרים לענף זה או אחר**".



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-15031 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

25. אכן, צודקת המערערת בטענתה כי העתירה דלעיל, והעמדה שהוצגה שם על ידי בית המשפט, עניינם בדרישה צופה פני עתיד בדבר הבאת עובדים סיעודיים לענף הסיעוד המוסדי, וכן כי אף המדינה הכירה בכך כי כל עוד מתווה ההרחקה של המסתננים אינו יוצא לפועל, שילובם של המסתננים במוסדות הסיעודיים, גם הוא מהווה חלק מהפתרון למצוקה הקיימת בענף. עם זאת, עיקר הדבר הוא כי החלטת הממשלה לפיה לא יינתנו היתרים לעובדים זרים בענף הסיעוד המוסדי, נותרה בעינה. למותר גם לומר, כי העובדה שכוח העבודה הקיים במוסדות הסיעודיים כולל מסתננים, וזאת בין כפתרון זמני ובין כפתרון לזמן ארוך יותר, ואף אם יש בכך משום השלמה, למצער זמנית, עם הקושי למציאת אלטרנטיבה אחרת וכי בשלב זה מדובר בעניין שהוא בבחינת "הכרח בל יגונה" – אין לה ולא כלום עם השאלה העומדת במרכז ערעור זה והנוגעת לחובתם של המעסיקים לשלם היטל בגין העסקתם של מסתננים. זאת, כאמור, באותה מידה, שהמעסיקים היו נדרשים לשלם היטל אילו העסיקו עובדים זרים חוקיים. בסופו של יום, התוצאה היא כי המדיניות, שבאה לידי ביטוי בהחלטת הממשלה מס' 147, שלא לאפשר העסקת עובדים זרים בענף הסיעוד המוסדי, יהיה מעמדם אשר יהיה, נבחנה על ידי בית המשפט העליון והוא לא מצא לנכון להתערב בה.
26. כפי שנקבע בעניין **מעונות יניב** (סעיף 46 לפסק הדין) אף אני סבור כי המערערת אינה יכולה להתעלם מהחלטת ממשלה זו, ממש כשם שאין היא מתעלמת מהחלטת הממשלה בדבר אי אכיפת איסור ההעסקה (דהיינו החלטה מס' 3936) ולמעשה תולה בה את יהבה בטענתה בדבר היותם של המסתננים מועסקים כדין. לעניין זה טענה המערערת בסיכומיה כי אין דין אחד לשתי החלטות אלו, שכן החלטת ממשלה מס' 3936 מדברת על אי נקיטת פעולות אכיפה במישור הפלילי שבו מצוי מרחב שיקול דעת רחב לרשויות האכיפה, ואילו החלטה מס' 147 אינה יכולה לגבור על הוראות החוק עצמו, המהווה "הסדר ראשוני", והקובע פטור מהיטל בנסיבות של מתן טיפול סיעודי, ללא הבחנה בסוג הטיפול הסיעודי. בהקשר זה מזכירה המערערת את סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה לפיו אין להטיל מסים אלא בחוק או מכוחו.
27. אין בידי לקבל גם טענה זו של המערערת.
- ראשית, בין כך ובין כך ברור שיש לצקת תוכן לדרישת המחוקק כי יהיה זה "עיסוק כדין" במתן הטיפול הסיעודי. דומה כי אף המערערת אינה חולקת על כך כי ככל שאין



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-15031 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 מדובר במסתננים, אלא בעובדים זרים אחרים, העסקתם לא תהיה פטורה מהיטל,  
2 וזאת על שום שלא קיבלו היתר כפועל יוצא מאותה החלטת הממשלה שלא להעניק  
3 היתרי עבודה לעובדים זרים בענף הסיעוד המוסדי.

4 **שנית**, אכן החלטה 3936 נוגעת לאי נקיטת הליכים פלילים כנגד המעסיקים, אך בסופו  
5 של דבר אף לשיטת המערערת היא משליכה על המישור המנהלי, שהרי לטענתה מדיניות  
6 זו יש בה כדי להפוך את העיסוק של המסתננים לעיסוק "כדין". ממה נפשך, אם החלטת  
7 הממשלה האמורה בדבר מדיניות אי האכיפה די בה כדי להפוך את העיסוק ל"עיסוק  
8 כדין", על שום מה החלטת ממשלה 147, וחוסר האפשרות לקבל היתר להעסקה בענף  
9 הסיעוד המוסדי, אינה שוללת את העיסוק מלהיות "עיסוק כדין"!!

10 **שלישית**, אכן לא ניתן להטיל מס או היטל ללא הסמכה מפורשת בחוק, אך בעניין זה  
11 בוודאי שקיימת הסמכה שכזו, והיטל עובדים זרים מוטל מכוח חוק ההיטל. השאלה  
12 שנותרה היא האם התקיימו התנאים הקבועים בחוק המוציאים מתחולת החיוב בהיטל  
13 סוג מסוים של עיסוק. בהינתן הדרישה כי לא כל עיסוק בסיעוד יהיה פטור מההיטל,  
14 אלא רק עיסוק כדין, ובהינתן העובדה כי אין עובד זר **כלשהו** שהמערערת יכולה לקבל  
15 בגינו היתר העסקה במתן טיפול סיעודי – המסקנה היא כי העסקת המסתננים על ידי  
16 המערערת אינה פטורה מההיטל.

17 28. בהקשר אחרון זה יש לתת את הדעת לכך כי מתן העדפה לענף הסיעוד הביתי על פני ענף  
18 הסיעוד המוסדי, באה לידי ביטוי גם במובנים נוספים, כגון במתן הקלה באגרות (ראו  
19 תקנה 2 בתקנות עובדים זרים (אגרת בקשה ואגרה שנתית), התשס"ד-2004 המדבר על  
20 מעסיק "יחיד"). ואם אין די בכך הרי שבתקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר),  
21 התשע"ה-2014, שהחליפו את התקנות הקודמות שמכוחן, לפני משורת הדין, הסכימה  
22 המדינה להעניק נקודות זיכוי למסתננים, נשללה לחלוטין זכותם של מסתננים  
23 העוסקים בסיעוד (לרבות הסיעוד הביתי) לקבל נקודות זיכוי (ראו הגדרת "עובד זר  
24 חוקי" ו"עובד זר חוקי בתחום הסיעוד" המחייבת כי לעובד בענף הסיעוד תהא אשרה  
25 מסוג ב/1 לעבודה בישראל בתחום הסיעוד). ללמדך, כי מבחינתו של המחוקק יש לצמצם  
26 את העסקתם של מסתננים בענף הסיעוד, בוודאי שלא לתת למעסיקיהם הקלות בדמות  
27 פטור מהיטל.

28



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-15031 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

29. אחזור ואדגיש כי הפטור מההיטל לא נשלל ממני שמעסיק מסתננים בענף הסיעוד המוסדי בשל כך שמדובר במסתננים. כאמור, הרוח הנושבת מפסיקת בית המשפט העליון היא כי דין אחד ראוי שיהא לעובדים זרים חוקיים, ולמסתננים, תוך התחשבות במעמדם המיוחד של האחרונים הזכאים להגנת המשפט הבינלאומי בשל הסכנה האורבת להם בארצות מוצאם אם יוחזרו לשם, וכן לאור החובה החוקית, וכמובן גם המוסרית, לספק מקור פרנסה, להם ולמשפחותיהם. שלילת הפטור היא בשל האיסור להעסיק עובדים זרים בענף הסיעוד המוסדי, איסור החל על כל עובד זר באשר הוא, בין חוקי ובין מסתנן, איסור שבית המשפט העליון לא מצא לנכון להתערב בו. בסופו של יום, התוצאה היא כל העסקה של עובד זר בענף הסיעוד המוסדי, איננה "העסקה כדין", ולפיכך היא חייבת בהיטל.
30. על כך יש להוסיף, כי ההיטל הינו אך רק היבט אחד הנוגע להעסקת עובדים זרים בישראל. העסקת עובד זר כרוכה בעלויות ובחובות שונות המוטלות על המעסיק, דהיינו בתשלום אגרות (סעיפים 1(א) ו-1(א1) לחוק עובדים זרים), כמו גם בהעמדת תנאי מגורים הולמים לעובד (סעיף 1ה לחוק עובדים זרים). ברי, כי אילו המערערת אכן הייתה מעסיקה את המסתננים "כדין", כפי טענתה, היה עליה לשאת גם בעלויות אלו. צודק, אפוא, המשיב בטענתו כי המערערת מנסה למעשה "לתפוס את המקל משני קצותיו". מחד, להימנע מהחובות המוטלות על המעסיקים עובדים זרים בהיתר; ומאידך ליהנות מפטור מהיטל.
- אכן, אפשר לומר, כטענת המערערת, כי אין למדינה אלא להלין על עצמה שאינה מסדירה את הסוגיה, אינה מחייבת באגרות ואינה מציבה דרישות רגולטוריות, אלא מסתפקת במדיניות של "אי אכיפה", שאף אין לדעת מתי ומה יהא סופה. אפשר אף לומר כי בכל הנוגע לענף ספציפי זה של סיעוד, נוכח חשיבותו ורגישותו, מתחדד הצורך בהסדרה הולמת, לרבות בחינה מחדש של מדיניות אי האכיפה, ולמצער, העמדת תנאים להעסקת מסתננים באופן שיבטיח טיפול סיעודי נאות על כל המשתמע מכך. עם זאת, אין בכך כדי להשליך על שאלת חובתם של המעסיקים לשלם את ההיטל, נוכח מטרתו המפורשת של המחוקק, ובעקבותיו הגורמים הממשלתיים (כפי שהדבר משתקף בהחלטות, בקריטריונים ובנהלים שנקבעו על ידם), לתמרץ העסקת עובדים ישראלים, ולצמצם העסקת עובדים זרים, לרבות בענף הסיעוד. תכלית זו מושגת, בין היתר, באמצעות הטלת איסור גורף להעסיק עובדים זרים בענף הסיעוד המוסדי, איסור שבו,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-01-15031 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 כאמור, בית המשפט העליון לא מצא לנכון להתערב, וממילא היא אף מושגת באמצעות  
2 ההיטל. מתן פטור מהיטל למעסיקים בגין העסקת מסתננים בתחום הטיפול הסיעודי  
3 המוסדי, כעתירת המערערת, שמה לאל מטרה זו.
- 4 31. המערערת טענה בסיכומיה כי ככל שתתחייב בהיטל, על המשיב לתקן את דוחותיה  
5 ולהתיר את ההיטל כהוצאה בשנת המס אליה הוא מתייחס. לא מצאתי מה הבסיס  
6 המשפטי לדרישה זו, ועל שום מה הניכוי ייעשה בשנת מס זו ולא בשנה שבה ישולם  
7 ההיטל, מה גם שלא הוגשה על ידי המערערת בקשה לתיקון הדוחות, וממילא בקשה זו  
8 לא נבחנה. אוסיף כי כאשר העלה ב"כ המערערת בדיון את הקושי הנובע מכך שההוצאה  
9 לא הותרה, השיבה ב"כ המשיב כי היא "מתחייבת שלא תהיה כאן גבייה כפולה" וחזקה  
10 על המשיב כי ינהג בהתאם. מכל מקום, סוגיית ניכוי ההוצאה אינה נוגעת להליך דנן,  
11 שעניינו בשומת הניכויים של המערערת ולא בשומת הכנסותיה.
- 12 32. סוף דבר – מסקנתי היא כי העסקת מסתננים בענף הסיעוד המוסדי אינה מהווה  
13 "העסקה כדין" ולפיכך כי אין העסקתם פטורה מהיטל. סבורני כי חיובם של מוסדות  
14 סיעודיים, כדוגמת המערערת, בתשלום היטל בגין העסקת מסתננים, מהווה איזון ראוי  
15 של כל השיקולים שהובאו לעיל. לעומת זאת, מתן פטור מהיטל מפר את מערכת  
16 האיזונים והבלמים שנועדה לטפל בתופעת העסקת מסתננים, בכלל, ובענף הסיעודי,  
17 בפרט, וזאת, בין היתר, באמצעות הטלת ההיטל. לאור האמור, כדין חויבה המערערת  
18 בתשלום ההיטל, והערעור, אפוא, נדחה.
- 19 33. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום, שאם לא  
20 כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד תשלומם בפועל.  
21  
22 ניתן היום, כ"ה ניסן תשע"ט, 30 אפריל 2019, בהעדר הצדדים.  
23

שמואל בורנשטיין, שופט

24  
25  
26



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15031-01-18 עמל בשרון בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1