



**בית המשפט המחוזי תל אביב - יפו**

20 מרץ 2018

ע"מ 16-11-33678 יו אס די אי בע"מ נ'  
מדינת ישראל  
ע"מ 13-09-22929 יו אס די אי בע"מ נ'  
פקיד השומה תל אביב 5

**בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין**

15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28

**פסק דין**

בפני ערעורים שהוגשו ע"י המערערת ביחס לשנות המס 2008-2010 (ע"מ 13-09-22929) וביחס לשנות המס 2011-2013 (ע"מ 16-11-33678).

ביחס לערעור הנוגע לשנות המס המוקדמות יותר, קיימות, בשים לב לפסק הדין החלקי שניתן על ידי ביום 20.2.18, מחלוקת אחת ויחידה והיא הנוגעת לשאלה האם חייבת המערערת בתשלום היטל העסקה בגין עובדים זרים שהועסקו על ידה בשנות המס הנ"ל, אם לאו.

ביחס לערעור הנוגע לשנות המס המאוחרות יותר, קיימות שתי סוגיות האחת היא סוגיית היטל העסקה לעובדים הזרים והסוגיה השנייה היא הסוגיה של ניכוי המס במקור בשל תשלום שכר דירה ששולם על ידי המערערת בגין דירות שהושכרו על ידה ואשר על פי הנטען שימשו את העובדים הזרים. לאחר שהוגשו הערעורים ביקשו הצדדים דחיה להביא ראיותיהם ואכן הוגשו תצהירי עדות ראשית מטעם שני הצדדים, אך בשלב מסוים הוגשה בקשה מטעם שני הצדדים לעכב את שמיעת הראיות בערעורים אלו, וזאת עד לפסיקתו של בית המשפט העליון בענין סעד.



## בית המשפט המחוזי תל אביב - יפו

20 מרץ 2018

ע"מ 16-11-33678 יו אס די אי בע"מ נ'  
מדינת ישראל  
ע"מ 13-09-22929 יו אס די אי בע"מ נ'  
פקיד השומה תל אביב 5

### בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

- 1 בהתאם להסכמה זו, ניתנו החלטות ע"י כב' השופט אלטוביה אשר היה המותב שדן בערעורים אלה  
2 באותה עת, ומועד ההוכחות שהיה קיים בוטל, הדיון בערעורים עוכב.  
3 ביום 17.9.12 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 4946/16 ו-9 ערעורים שאוחדו עימו בעניין  
4 **שלמה סעד נ' פקיד שומה אשקלון ואח'.**  
5 בפסק הדין נקבע ע"י הרכב שופטי בית המשפט העליון, כב' השופטים א. רובינשטיין המשנה לנשיאה  
6 דאז, כב' השופט מלצר כתוארו אז, כב' השופט שוהם, כי מעסיקים של עובדים יוצאי סודן ואריתריאה  
7 השוהים בישראל שהייה זמנית על פי אשרות לפי סעיף 2 (א)5 לחוק הכניסה לישראל, חייבים  
8 בתשלום היטל העסקה של עובד זר בדומה למעסיקים אשר מעסיקים עובדים זרים חוקיים.  
9 לאחר שניתן פסק הדין, בעניין סעד, הוגשה מטעמו של המשיב בקשה למתן פסק דין לאור פסיקת בית  
10 המשפט העליון, גם בערעורים אלו, נוכח ההלכה המחייבת.  
11 המערערת התנגדה לבקשת המשיב למתן פס"ד, בטענה כי פסה"ד אינו בגדר סוף פסוק כטענתה, וזאת  
12 מאחר והוגשה בקשה לבית המשפט העליון, לדיון נוסף בעניין סעד, ולגישתה ההלכה עשויה להשתנות.  
13 עוד ובנוסף טענה המערערת כי במסגרת הערעורים שהוגשו על ידה, הועלו טענות נוספות בחלקן  
14 עובדתיות אשר יש בהן לגישת המערערת כדי לאבחן את פסיקת בית המשפט העליון בעניין סעד בקשר  
15 עם החבות בהיטל העסקה על עובדי המערערת בשנות המס שבערעור.  
16 לפיכך ביקשה המערערת כי ינתן לה יומה בבית המשפט, על מנת להוכיח את טענותיה בנושא ההיטל.  
17 סוגייה נוספת אשר היתה קיימת במחלוקת בין הצדדים היא סוגיית נקודות הזיכוי לעובדי המערערת,  
18 אותם עובדים אריתראים וסודנים. ביחס לסוגייה זו, הסכימו הצדדים כי על המערערת לפעול בהתאם  
19 לקביעה שנקבעה ע"י בית המשפט העליון בעניין סעד, אשר אימץ את עמדת רשות המיסים כפי  
20 שהוצגה בפניו בדיון בבית המשפט העליון. לפיכך, סוגיית נקודות הזיכוי ניתן לגביה פס"ד חלקי  
21 כאמור, והמערערת קיבלה את הזכות להגיש השגה מחודשת למשיב בענין זה, ולהציג בפניו את כל  
22 המסמכים והאסמכתאות הנדרשים לצורך עמידה בתנאים שנקבעו על ידי בית המשפט העליון בעניין  
23 סעד כתנאים אשר בהתקיימם יזכו את עובדי המערערת בנקודות זיכוי.  
24 לפיכך, לאור עמדת המערערת נקבעו הערעורים דגן לשמיעת ראיות, הן ביחס לסוגיית ההיטל והן  
25 ביחס לסוגיית ניכוי המס במקור מתשלום דמי השכירות.  
26 ביום 18.3.18, הגישה המערערת הודעה לפיה היא מבקשת להודיע על ביטול שמיעת ראיות בנושא  
27 ההיטל על העסקת עובדים זרים, וזאת לאחר שעיינה ובחנה בחינה נוספת כדבריה את פסק דינו של  
28 בית המשפט העליון בעניין סעד. המערערת אף הודיעה כי היא מוותרת על חקירה נגדית של המצהיר  
29 מטעם המשיב, בנושא ההיטל. המערערת הודיעה אפוא לבית המשפט בדיון ההוכחות שנקבע להיום



## בית המשפט המחוזי תל אביב - יפו

20 מרץ 2018

ע"מ 16-11-33678 יו אס די אי בע"מ נ'  
מדינת ישראל  
ע"מ 13-09-22929 יו אס די אי בע"מ נ'  
פקיד השומה תל אביב 5

### בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

1 ככוונתה להביא ראיות רק בנושא ניכוי המס במקור משכר דירה וכי ברצונה לסכם את טענותיה הן  
2 ביחס לסוגיית ההיטל והן ביחס לסוגיית ניכוי המס במקור משכר דירה.  
3 על אף המלצות בית המשפט למערערת הן בדיון המקדמי שהתקיים בפני מותב זה, והן בדיון היום,  
4 עמדה המערערת על טענותיה ביחס לסוגייה של היטל העסקה של העובדים הזרים, ונשמעו ראיות  
5 בענין שכר הדירה.  
6 באשר לסוגיית היטל העסקה של העובדים הזרים, משקיימת פסיקה של בית המשפט העליון הקובעת  
7 בצורה מפורשת כי קיימת חובת תשלום היטל על מעסיקים אשר העסיקו עובדים שהינם מבקשי  
8 מקלט או מסתננים מסודן או מאריתריאה, בדומה לעובדים שהועסקו על ידי המערערת בשנות המס  
9 שבערעורים שבפני, עובדים אשר שהו בישראל מכח אשרת שהייה זמנית לפי סעיף 2(א)5 לחוק  
10 הכניסה לישראל, הרי שההלכה הפסוקה הנ"ל חלה גם על המערערת.  
11 נתתי דעתי לטענת המערערת בדבר בקשה לדיון נוסף שהוגשה ל בית המשפט העליון, על פסק הדין  
12 בענין סעד, אך לא מצאתי כי יש בטענה זו כדי לגרוע מתוקפה של ההלכה המחייבת הקיימת.  
13 בקשה לקיום דיון נוסף אין בה כדי לשלול את תוקפו של פסה"ד הקיים, יתר על כן, הבקשה טרם  
14 נדונה וטרם נקבע אם אמנם תינתן רשות לקיום דיון נוסף אם לאו, ואף אם תקבע נשיאת בית המשפט  
15 העליון כי יש מקום לדון בדיון נוסף בטענות שהועלו כנגד פסה"ד בענין סעד, אין לדעת מה תהיה  
16 התוצאה של הדיון בדיון הנוסף.  
17 אשר על כן, הדין המחייב את בתי המשפט המחוזיים הוא הדין הקיים והתקף כיום, כפי שנקבע  
18 בהילכת סעד.  
19 במצב דברים עובדתי לפיו העובדים אשר ביחס אליהם הוגש ערעורה של המערערת בסוגיית ההיטל,  
20 הינם עובדים אשר הסטטוס שלהם כשוהים בישראל זהה לסטטוס העובדים אליהם התייחס בית  
21 המשפט העליון בענין סעד, אין כל מקום לאבחנה בין המערערת לבין כל אותם מערערים שהגישו  
22 ערעור לבית המשפט העליון בסוגייה של חבות בהיטל העסקה לעובדים זרים כשמדובר במסתננים  
23 ובמבקשי מקלט.  
24 זאת ועוד, עיון בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור אשר הוגשו על ידי המערערת בערעורים שבפני,  
25 מעלה כי הטענות אשר הועלו על ידי המערערת כאן, הינן טענות זהות לטענות אשר נדונו ע"י בית  
26 המשפט העליון בענין סעד ונדחו על ידו.  
27 לפיכך, אין כל מקום ולא היה בסיס לטענה של המערערת בדבר שוני עובדתי או משפטי בעניינה לעומת  
28 עניינם של כל אותם מערערים אשר בית המשפט העליון פסק לגביהם בענין סעד.



## בית המשפט המחוזי תל אביב - יפו

20 מרץ 2018

ע"מ 16-11-33678 יו אס די אי בע"מ נ'  
מדינת ישראל  
ע"מ 13-09-22929 יו אס די אי בע"מ נ'  
פקיד השומה תל אביב 5

### בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

- 1 אציין גם כי המערערת מנהלת עסק לנקיון ושטיפת כלי רכב, ולצורך זה העסיקה את העובדים הזרים.  
2 טענות מן הטענות שנשמעו על ידי המערערת נשמעו בפני בית המשפט העליון על ידי חברות נקיון  
3 דוגמת המערערת, ונדחו כאמור.  
4 אשר על כן, לא מצאתי כי יש מקום לקבל את טענות המערערת בערעורים שבפני. והערעורים  
5 בסוגייתה היטל נדחים.  
6 אוסיף ואציין כי במישור העובדתי כפי שצויין על ידי המשיב הן בנימוקי השומה והן בסיכומי טענותיו  
7 בפני התנהלות המערערת בשנות המס 2008-2009 כאשר היטל העסקה שולם על ידה או שולם חלקית,  
8 אינו תואם את הטיעון שמעלה היא במסגרת הערעור, ולא ניתן הסבר המניח את הדעת לשינוי שחל  
9 בהתנהלות המערערת.  
10 באשר לסוגייה של ניכוי מס במקור, טענה המערערת במסגרת הערעור לשנות המס 2011-2013 כי היא  
11 שכרה בשנים הללו מספר דירות במקומות שונים בארץ עבור עובדיה. בסעיף 14 להודעה המפרשת את  
12 נימוקי הערעור טענה המערערת כי התקשרה בהסכמי השכירות עם משכירי הדירות כנאמן עבור  
13 עובדיה, וזאת מהטעם שמשכירי הדירות לא היו מוכנים להתקשר ישירות עם עובדיה, מבקשי  
14 המקלט.  
15 עוד נטען ע"י המערערת כי במסגרת חישוב ההכנסה של עובדיה אשר התגוררו בדירה שהושכרה על  
16 ידה, נוקף על ידיה שווי יחסית של דמי השכירות של הדירה המושכרת, והמערערת אף ניתנה במקור  
17 את המס הנגזר מכך משכרם של העובדים.  
18 המערערת הפנתה לצו מס הכנסה (קביעת דמי שכירות כהכנסה לענין ניכוי במקור), התשנ"ח-1998,  
19 ולהגדרת דמי שכירות באותו צו, והפנתה לסייפת ההגדרה המחריגה מדמי שכירות תשלומים שעליהם  
20 חלה חובת ניכוי מס במקור לפי תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה  
21 ותשלום מס מעסיקים) תשנ"ג-1993.  
22 לגישת המערערת די בכך שחלה חובת ניכוי מס במקור לפי תקנות אלו, על מנת שתשלומי דמי  
23 השכירות ששולמו על ידה, יצאו מגדר ההגדרה של דמי שכירות בצו מס הכנסה הנ"ל ובהתאם לכך  
24 נטען כי לא קיימת חובה על המערערת לנכות מס במקור על פיו תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי  
25 שכירות) תשנ"ח-1998.  
26 לטענת המערערת עמדת המשיב, הגורס כי היה על המערערת לנכות מס לפי תקנות ניכוי מדמי  
27 שכירות, משמעה הטלת כפל מס. לחילופין טענה המערערת כי גם אם היתה קיימת לה חובה לנכות  
28 מס במקור מדמי השכירות ששילמה הרי שהמשיב במסגרת מיטב השפיטה צריך היה לקבוע כי  
29 המערערת לא היתה חייבת בניכוי המס במקור, לאור העובדה שדמי השכירות היו פטורים ממס בידי



## בית המשפט המחוזי תל אביב - יפו

20 מרץ 2018

ע"מ 16-11-33678 יו אס די אי בע"מ נ'  
מדינת ישראל  
ע"מ 13-09-22929 יו אס די אי בע"מ נ'  
פקיד השומה תל אביב 5

### בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

1 המשכירים, וזאת מאחר ודמי השכירות לא עלו על תקרת הפטור שבחוק. או לחילופי חילופין, צריך  
2 היה המשיב לקבוע את סכום המס שהיה על החברה לנכות במקור בהתחשב בהוראת סעיף 122  
3 לפקודה, היינו בשיעור של 10%.

4 המשיב טוען כנגד פרשנותה של המערערת כי הפרשנות הנטענת על ידי המערערת ביחס להגדרת דמי  
5 שכירות בצו מס הכנסה הני"ל, איננה נכונה. המשיב טוען כי מאחר והמערערת שילמה דמי שכירות על  
6 נכס מקרקעין ותבעה את התשלום כהוצאה בייצור הכנסה וזאת כחלק מניכוי הוצאות השכר של  
7 עובדיה, הרי שחלה חובת ניכוי המס בשיעור של 35% לפי תקנות ניכוי מתשלום דמי שכירות, עוד נטען  
8 כי הסיפא של הגדרת דמי שכירות אינה חלה במקרה הנדון.

9 לאחר ששמעתי את טענות הצדדים בסוגייה זו, ומשלמעשה לא היתה קיימת מחלוקת עובדתית בין  
10 הצדדים בעניין זה, אני מוצאת כי הדין עם המשיב בסוגייה זו, בכפוף לאמור להלן.

11 הטיעון שנשמע מפי המשיב מתייחס לשני מישורים של מערכות יחסים אשר הן הרלבנטיות לצורך  
12 בחינת הטיעון שבפני.

13 עמדתי היא כי הדין הוא עם המשיב במתכונת הבחינה של העובדות במקרה הנדון.

14 כלומר, במישור היחסים שבין המערערת כשוכרת לבין משכירי הדירות, קמה חובה למערערת לנכות  
15 מס במקור מתשלום דמי השכירות ששילמה למשכירים בשיעור מס של 35% לפי תקנה 2 לתקנות מס  
16 הכנסה ניכוי מתשלום דמי שכירות.

17 המערערת שילמה דמי שכירות, עבור נכס מקרקעין, תבעה את הוצאת דמי השכירות כהוצאה בייצור  
18 הכנסה ועל כן מצב הדברים דגן נכנס בגדר הגדרת דמי שכירות בצו מס הכנסה, קביעת דמי שכירות  
19 כהכנסה לענין ניכוי במקור.

20 על מנת שיחול החרג להגדרת דמי השכירות, נדרש היה שהמערערת תוכיח את תחולתו של החרג  
21 בעניינה.

22 לא מצאתי כי החרג הני"ל חל במקרה דגן.

23 תשלומי דמי השכירות שעליהם דנים אנו בערעור זה, אינם בגדר תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי  
24 מס במקור לפי תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ושכר עבודה ותשלום מס מעסיקים  
25 תשנ"ג-1993).

26 קביעה זו רלבנטית למישור היחסים שבין המערערת לבין המשכירים, כלומר, התשלומים של דמי  
27 השכירות במישור מערכת יחסים זו, אינם בגדר תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי מס במקור לפי  
28 תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים הני"ל.



## בית המשפט המחוזי תל אביב - יפו

20 מרץ 2018

ע"מ 16-11-33678 יו אס די אי בע"מ נ'  
מדינת ישראל  
ע"מ 13-09-22929 יו אס די אי בע"מ נ'  
פקיד השומה תל אביב 5

### בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

1 במישור מערכת היחסים שבין המערערת לבין העובדים אשר עבורם, על פי הנטען הושכרו הדירות  
2 ואשר עבורם שילמה המערערת את דמי השכירות, אכן נטען ונוכה מס במקור ממשכורתם של  
3 העובדים וזאת בשל העובדה כי דמי השכירות היוו לפי גישת המערערת חלק משכרם של העובדים.  
4 במצב דברים זה, אכן היה מקום לניכוי המס במקור ולזקיפת שווי כפי שנעשה. יצוין כי מתכונת  
5 התנהלות זו של המערערת שוללת מני וביה את טענתה לפיה שכרה את הדירות אך ורק כנאמנה עבור  
6 העובדים. שהרי אם אמנם המערערת היתה אך ורק בגדר נאמנה, לא היה מקום לניכוי הוצאות דמי  
7 השכירות כהוצאות בייצור הכנסה על ידה.  
8 לפיכך, הטענה בדבר קיומה של נאמנות כאמור, לא יכולה לדור בכפיפה אחת עם התנהלותה דה פקטו  
9 של המערערת בניכוי ההוצאות של דמי השכירות.  
10 הטענה בענין זכאות לפטור מניכוי מס במקור לפי תקנות ניכוי מתשלום דמי שכירות היתה כפי שעלתה  
11 ב"כ המשיב גם במסגרת פסק דינו של בית המשפט המחוזי בב"ש, בענין ע"מ 14-03-9266 סעד נ'  
12 פקיד שומה אשקלון וטענה זו נדחתה על ידי בית המשפט שם. לא מצאתי כל אסמכתא בדיון לטענה  
13 דוגמת הטענה שהועלתה ע"י המערערת בדבר היעדר חבות בניכוי מס במקור במצב דברים דוגמת  
14 המצב שבענייננו.  
15 המערערת לא התמודדה עם הטענה כי יש להפריד בין מישור היחסים שלה מול המשכיר לבין מישור  
16 היחסים שלה מול עובדיה. אני מוצאת כי ניכוי המס במקור שעל המערערת היה לעשות על פי תקנה 2  
17 לתקנות ניכוי דמי שכירות, אינו יוצר כפל מס כטענת המערערת.  
18 משכירי הדירות לא הגיעו להעיד בפני בית המשפט ולא מצוי לפני בית המשפט מצב עובדתי לפיו ניתן  
19 לקבוע כי הללו פטורים מתשלום מס, או כי בשלב מאוחר להוצאת הצווים שולם על ידי אותם  
20 משכירים מס בשל אותם דמי שכירות.  
21 נטל הראיה מונח על כתפי המערערת להוכיח לבית המשפט את הטענה בדבר קיומו של כפל מס,  
22 והמערערת לא הרימה נטל זה.  
23 המערערת טענה בנוסף לענין גילום המס שנעשה על ידי המשיב. נוכח העובדה כי תשלום דמי השכירות  
24 על פי המוצגים מע/1 עד מע/3, שהוצגו לבית המשפט, נעשה כתשלום נטו לידיהם של המשכירים, הרי  
25 שבנסיבות אלה היה מקום לביצוע הגילום ולא מצאתי כי נפל פגם בהתנהלות המשיב בענין זה. עם  
26 זאת נתתי דעתי לטענת המערערת לפיה רכיב הגילום לא נוכח על ידה כהוצאה, וכן נתתי דעתי לעמדת  
27 המשיב כפי שהובעה בעדותה של הרכות בדיון היום, לפיה ככל שאמנם רכיב הגילום לא נוכח על ידי  
28 המערערת כהוצאה יתיר המשיב את ניכוי רכיב זה מהכנסות המערערת החייבות במס לשנים  
29 שבערעור.



**בית המשפט המחוזי תל אביב - יפו**

20 מרץ 2018

ע"מ 11-16-33678-11 יו אס די אי בע"מ נ'  
מדינת ישראל  
ע"מ 13-09-22929-09 יו אס די אי בע"מ נ'  
פקיד השומה תל אביב 5

**בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין**

1 לפיכך, טענת המערערת לענין פטור מחבות של ניכוי מס במקור בשיעור של 35% לפי תקנה 2 לתקנות  
 2 ניכוי מתשלום דמי שכירות נדחית.  
 3 עם זאת המערערת זכאית בתוך פרק הזמן הקבוע בדין להגיש בקשה לתיקון הדו"ח אך ורק בסוגייה  
 4 זו של ניכוי רכיב הגילום כהוצאה על ידה וככל שהמשיב יוכיח כי אכן רכיב זה לא נוכח על ידה  
 5 כהוצאה, יתיר המשיב את ניכוי רכיב זה מהכנסות המערערת.  
 6 לפיכך ובכפוף לאמור בענין הוכחת רכיב הגילום, הערעורים נדחים על כל רכיביהם.  
 7 המערערת תשא בהוצאות המשיב ושכ"ט עו"ד בסך 50,000 ₪ אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום שאם  
 8 לא כן, ישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.  
 9  
 10  
 11

ניתן והודע היום ד' ניסן תשע"ח, 20/03/2018 במעמד הנוכחים.

12

אורית וינשטיין, שופטת

13  
14  
15  
16  
17

ניתנה והודעה היום ד' ניסן תשע"ח, 20/03/2018 במעמד הנוכחים.

אורית וינשטיין, שופטת

18  
19  
20  
21  
22



**בית המשפט המחוזי תל אביב - יפו**

20 מרץ 2018

ע"מ 16-11-33678 יו אס די אי בע"מ נ'  
מדינת ישראל  
ע"מ 13-09-22929 יו אס די אי בע"מ נ'  
פקיד השומה תל אביב 5

**בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין**

1  
2

הוקלד על ידי אתי גולה

להתייב סגורות