



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערות

1. מעונות-יניב בע"מ
  2. שותפות מרכז ותיקים בית אבות
- ע"י ב"כ עו"ד ד"ר חיים גבאי

נגד

משיב

פקיד שומה גוש דן  
ע"י ב"כ עו"ד מיכל רצולסקי  
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### פסק דין

בפני שני ערעורים ששמיעתם אוחדה על שומות שהוצאו למערערות בגין אי תשלום היטל העסקת עובדים זרים.

ערעור אחד הוגש על ידי חברת מעונות – יניב בע"מ (להלן – גם **מערערת 1**) והערעור השני הוגש על ידי שותפות מרכז ותיקים בית אבות (להלן – גם **מערערת 2**).

חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן – **חוק הבראת הכלכלה**) קובע כי מעסיק חייב בתשלום היטל בשיעור מסוים מסך כל ההכנסה של עובד זר ששילם בשנת המס (להלן – **ההיטל**). סעיף 44(א)(3) לחוק הבראת הכלכלה ממעט מהגדרת "עובד זר", וכפועל יוצא גם מחובת תשלום ההיטל הקבוע בחוק, "**עובד זר המועסק כדין במתן טיפול סיעודי**".

בע"א 4946/16 **שלמה סעד נ' פקיד שומה אשקלון** (12.09.2017) (להלן – עניין **שלמה סעד**), קבע בית המשפט העליון כי מעסיקים של עובדים, שנכנסו לישראל בניגוד לדין ומחזיקים ברישיונות שהיה זמניים מכוח סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952 (להלן – **מסתננים או מבקשי מקלט או מנועי הרחקה**) חבים בתשלום היטל העסקת עובדים זרים בדומה למעסיקים של עובדים זרים חוקיים (בקשה לדיון נוסף נדחתה במסגרת דני"א 8496/17 **ישרוטל בע"מ נ' פ"ש אילת**) (31.5.2018).

בקליפת אגוז, עניינה של המחלוקת שלפני היא הפרשנות שיש לצקת למילים "**המועסק כדין**" שבסעיף 44(א)(3) לחוק הבראת הכלכלה לגבי עובדים זרים המועסקים בתחום הטיפול הסיעודי.

המערערות, שהעסיקו עובדים יוצאי אריתריאה וסודאן בבתי אבות, סבורות כי יש לפטור אותן מתשלום ההיטל מהטעם שעובדיהן נכנסים בגדר החרגה של "עובד זר" ולכן אין להטיל את ההיטל בגין מסתננים שעבדו במתן טיפול סיעודי, בין היתר לאור התחייבות המדינה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

1 שלא לאכוף את איסור העסקתם; מנגד, המשיב סבור כי, לאור העובדה שאין למערערות  
2 אישור להעסקת עובדים זרים בכלל ובתחום הסיעוד המוסדי בפרט ולאור העובדה שאין  
3 לעובדים אשרות עבודה, הן אינן יכולות להיחשב כמי שהעסיקו עובדים זרים "כדין" ולכן הן  
4 אינן זכאיות לפטור מחובת תשלום היטל העסקת עובדים זרים.  
5 (ההדגשות להלן אינן במקור אלא אם צוין אחרת).

### רשימת מוסכמות ופולגות

#### 1. הצדדים הגישו רשימת עובדות מוסכמות, כדלקמן:

- 8 א. המערערת 1 פועלת כבית אבות סיעודי, והמערערת 2 פועלת כבית אבות לתשושי-נפש  
9 וסיעודיים.
- 10 ב. המערערות העסיקו בשנות המס שבערער עובדים זרים מאריתריאה וסודאן.  
11 עובדי המערערות היו בעלי רישיונות שהיה זמניים בישראל מכוח סעיף 2(א)(5) לחוק  
12 הכניסה לישראל, דהיינו, רישיון זמני הניתן למי שנמצא בישראל ללא רישיון ישיבה  
13 ויש לגביו צו הרחקה עד ליציאתו מישראל או עד להרחקתו ממנה, המונפק על ידי  
14 משרד הפנים.
- 15 המערערת 2 העסיקה בשנות המס 2012-2013 עובד אחד אשר היה לו אישור עבודה  
16 של עובד זמני (תייר) בעל רישיון עבודה ב/1 בהתאם לתקנה 5 לתקנות הכניסה  
17 לישראל, התשל"ד-1974. המערערת 1 העסיקה בשנות המס שבמחלוקת שני עובדים  
18 בעלי רישיון עבודה ב/1 כאמור.
- 19 ג. למערערות אין אישור (היתר) להעסקת עובדים זרים.
- 20 ד. המערערות לא נשאו בעלויות האגרה ובעלויות הנלוות להעסקת עובדים זרים  
21 חוקיים בישראל.
- 22 ה. המערערות לא סיפקו לעובדים מגורים, אולם שילמו להם ביטוח רפואי.
- 23 ו. הצדדים הגיעו להסכמה כי 87.5% מהעובדים הזרים אשר העסיקו המערערות עבדו  
24 בתחום הסיעוד.
- 25 יצוין כי הסכמה זו חלה אך ורק על שנות המס שבערער והצדדים הגיעו אליה  
26 במטרה לייעל את הדיון בערעורים (ראו הודעת הבהרה מטעם המערערות מתאריך  
27 18.7.2018).
- 28 ז. סכום קרן ההיטל השנוי במחלוקת בגין העסקת עובדים זרים בתחום הסיעוד לגבי  
29 המערערת 1 הוא כדלקמן: שנת 2010 – 49,558 ש"ח, שנת 2011 – 114,941 ש"ח, שנת  
30 2012 – 183,899 ש"ח.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 ככום קרן ההיטל השנוי במחלוקת בגין העסקת עובדים זרים בתחום הסיעוד לגבי  
2 המערערת 2 הוא כדלקמן: שנת 2011 – 35,130 ש"ח, שנת 2012 – 185,003 ש"ח, שנת  
3 2013 – 1,333,261 ש"ח.  
4 ח. לגבי עובדים שאינם בתחום הסיעוד, הוסכם בין הצדדים כי המערערת חייבת  
5 בגינם בתשלום היטל עובדים זרים.  
6 2. השאלה הניצבת בערעורים דנן היא, האם בנסיבות העניין זכאיות המערערת לפטור  
7 מחובת תשלום היטל העסקת עובדים זרים, אם לאו.

### טענות הצדדים בתמצית

#### טענות המערערת

- 8  
9  
10 3. יש להבחין בין העסקה של עובדים זרים בענפים המנויים בסעיף 45(א) לחוק הבראת  
11 הכלכלה, החייבים בהיטל בשיעור מופחת בתנאי שהם "מועסקים על פי היתר", לבין  
12 עובדים זרים המועסקים במתן טיפול סיעודי שם הסתפק המחוקק בהיותם של העובדים  
13 "מועסקים כדין". ביחס לעובדים המועסקים במתן טיפול סיעודי, הפטור מהיטל אינו  
14 מותנה בקיומו של "היתר"; עמדת רשות המסים, שניתנה לפני משורת הדין בעניין  
15 נקודות הזיכוי למסתננים, כפי שהובאה בעניין סעד, מלמדת כי יש לראות בהעסקת  
16 המסתננים כ"העסקה כדין"; אין בחוק כל אמרה המבחינה בין עובדים סיעודיים  
17 המתגוררים בבית המאושפז לבין עובדים סיעודיים בבתי אבות ועמדת המשיב בעניין זה  
18 היא יותר משאלת לב מאשר פירוש נכון של החוק; תכלית החוק בהטלת ההיטל הייתה  
19 למנוע העדפת עובדים זרים על פני עובדים ישראליים למעט בתחומי העיסוק המוחרגים,  
20 כדוגמת ענף הסיעוד; בעניין סעד נקבע כי דין המסתננים כדין העובדים הזרים לעניין  
21 ההיטל; כאשר המדינה תמחרה עלות של יום אשפוז סיעודי היא לא כללה את ההיטל,  
22 וזאת על אף שהיא מודעת לכך שהמסתננים מועסקים במוסדות סיעוד כמו אלה של  
23 המערערת;

#### טענות המשיב

- 24  
25 4. משאין למערערת אישור להעסקת עובדים זרים, ומשאין לעובדים הזרים אישורי עבודה  
26 אצלן, לא ניתן לומר כי הן מעסיקות עובדים זרים "כדין" ועל כן לא מתקיים התנאי של  
27 "העסקה כדין" הנדרש בתחום הטיפול הסיעודי כתנאי למתן הפטור מהיטל; טענת  
28 המערערת לפטור מהיטל אינה מתיישבת לא עם לשונו הברורה של החוק ולא עם תכלית  
29 חקיקתו; עמדת המערערת גם עומדת בניגוד מוחלט למדיניות הכלכלית של ממשלת  
30 ישראל שבאה לידי ביטוי במגוון אמצעים, לרבות פיסקאליים, לבלימת תופעת  
31 המסתננים לישראל, תכלית שנמצאה ראויה על ידי בית המשפט העליון; העסקת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

1 מסתננים בתחום הסיעוד מהווה עקיפה של החלטת ממשלה 147 שקבעה כי, ניתן  
2 להעסיק עובדים זרים בענף הסיעוד אך ורק בתנאי שהעובד הזר יתגורר עם המטופל,  
3 דהיינו, רק בענף הסיעוד הביתי; עמדה זו מתיישבת היטב עם התכלית הכללית של  
4 ההיטל אשר מטרתו לצמצם את העסקתם של עובדים זרים בישראל חלף עובדים  
5 ישראלים והפנמת העלויות הכרוכות בהעסקתם על הנהנים מכך; אין להלום תוצאה  
6 לפיה דווקא אלו שהעסיקו עובדים זרים שלא כדיון, ללא אישור ובניגוד להחלטת  
7 הממשלה, יקבלו פטור מתשלום ההיטל, אחרת חוטא יוצא נשכר.

### רקע כללי ומסגרת נורמטיבית – העסקת עובדים זרים בישראל

#### כללי

5. על סוגיית כניסתם של עובדים זרים לישראל לצורכי תעסוקה חולשים חוק עובדים  
11 זרים, התשנ"א-1991 (להלן – **חוק עובדים זרים**) וחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952  
12 (להלן – **חוק הכניסה לישראל**).
6. עובד זר מוגדר בחוק עובדים זרים כ"עובד שאינו אזרח ישראל, או תושב בה".
7. חוק עובדים זרים מפרט שורה ארוכה של תנאים להעסקת עובד זר, כגון קבלת אישור  
15 רפואי ממוסד רפואי במדינת החוץ, חוזה עבודה בכתב בשפה שהעובד הזר מבין, הסדרת  
16 ביטוח רפואי לעובד הזר ועוד. כן קובע חוק עובדים זרים חובות שחלות על המעסיק  
17 כלפי העובד הזר, ובין היתר, חובה לתשלום שכרו של העובד הזר, חובה לתשלום פיקדון  
18 על פי פרק ד לחוק, חובה להעמיד לשימוש העובד מגורים הולמים ועוד.
- 19 חוק עובדים זרים מסדיר גם את חובות המעסיק כלפי הרשויות, ובין היתר תשלום  
20 אגרות שונות וכו'.
- 21 ההוראה המרכזית הנוגעת לענייננו מעוגנת בסעיף 1(א) לחוק עובדים זרים, לפיה **חל**  
22 **איסור על אדם לקבל עובד זר לעבודה, אלא אם כן הממונה או עובד משרד הפנים**  
23 **מטעמו, התיר בכתב את העסקתו של העובד הזר אצל אותו מעסיק, ובהתאם לתנאי**  
24 **ההיתר**. סעיף 1(ג) לחוק עובדים זרים קובע כי היתרים יינתנו בשים לב, בין השאר,  
25 למאפייני שוק העבודה בענפי העבודה ובאזורי ההעסקה השונים, וסעיף 1(ג) לחוק  
26 קובע כי הוראות אלו לא יחולו על העסקתו של עובד מסוג ששר הפנים קבע לפי סעיף 2(ג)  
27 בחוק הכניסה לישראל.
8. סעיף 2(ג) לחוק הכניסה לישראל קובע: "לא יינתנו אשרה ורישיון ישיבה לעובד זר ...  
29 אלא אם כן המבקש להעסיק את העובד הזר מחזיק בהיתר לפי סעיף 1(ג) לחוק עובדים  
30 זרים, ורשאי שר הפנים לקבוע כי לגבי עובדים זרים בתפקידים מסוימים שקבע או



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

1 לגבי סוגי עובדים שקבע, מתן אשרה או רישיון ישיבה אינו טעון היתר כאמור; שר  
2 הפנים יציין באשרה וברישיון הישיבה שניתנו לעובד זר את תחום עיסוקו".  
3 9. חוק עובדים זרים קובע כי שר הפנים, לאחר התייעצות עם שר התעשייה המסחר  
4 והתעסוקה, רשאי לקבוע תנאים למתן היתר להעסקת עובד זר (סעיף 1ד לחוק עובדים  
5 זרים).

### העסקת עובדים זרים בענף הסיעוד

6  
7 10. כאמור, היתרי העסקת עובדים זרים ניתנים בשים לב, בין השאר, למאפייני שוק העבודה  
8 בענפי העבודה ובאזורי ההעסקה השונים.  
9 11. החלטה מספר 147 של הממשלה ה-32 מתאריך 12.5.2009 (להלן החלטת ממשלה מספר  
10 147) קבעה את מדיניות הממשלה בנושא עובדים זרים ועידוד תעסוקת ישראלים.  
11 לגבי ענף הסיעוד נקבע בסעיף 1 להחלטה כך:  
12 "החל ממועד החלטה זו:

13 1. תנאי לקבלת היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעוד הוא שמבקש ההיתר יתחייב, כי  
14 העובד הזר יתגורר עמו. ועדת המשנה בנושא עובדים זרים ותעסוקת ישראלים בתחום  
15 הסיעוד הפועלת במסגרת פורום האג'נדה החברתית-כלכלית (להלן - ועדת המשנה),  
16 רשאית להמליץ לראש רשות ההגירה על קביעת אמות מידה לחריגים לעניין זה..."  
17 12. רשות האוכלוסין וההגירה פרסמה בתאריך 1.1.2013 קריטריונים למתן היתר להעסקת  
18 עובד זר בענף הסיעוד מכוח הוראות סעיף 1ג לחוק עובדים זרים.  
19 הוסבר כי קריטריונים אלו נקבעו "על מנת לאזן בין צרכיהם של חולים ונכים קשים,  
20 לבין מדיניות הממשלה בדבר הצורך בהקטנת מספר העובדים הזרים המועסקים  
21 בישראל, נקבע כי היתרים להעסקת עובדים זרים בענף הסיעוד יוענקו רק במקרים  
22 חמורים בהם מטופל זקוק לטיפול וסיוע במהלך רוב שעות היממה בביצוע רוב פעולותיו  
23 היומיומיות".

24 במסגרת הקריטריונים נקבע, בין היתר, כדלקמן:

25 א. היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעוד לא יינתן למטופלים השוהים במוסדות (בתי  
26 חולים, מרכזי שיקום, בתי אבות וכו') בכפוף לחריגים הבאים: האחד, קשיש הגר  
27 במסגרת של דיון מוגן שלא ניתנים בה שירותי סיעוד; השני, מטופל הנמצא באשפוז  
28 יום.

29 ב. לא תיתכן העסקת עובד זר בענף הסיעוד במשרה חלקים או במשך מספר שעות או  
30 ימים בודדים בשבוע.

31 ג. על המטופל לספק לעובד מגורים הולמים בביתו של המטופל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 ד. על המטופל להעסיק רק עובד זר בעל אשרת עבודה (ב/1-ענף סיעוד) בתוקף.
- 2 13. קריטריונים אלו עוגנו בתאריך 19.11.2014 גם בנוהל מספר 9.2.2002 של רשות
- 3 האוכלוסין וההגירה.
- 4 14. לאחרונה, בתאריך 31.12.2018, פורסם פסק דינו של בית המשפט העליון בעתירה
- 5 שהוגשה על רקע מצוקת כוח האדם בענף הסיעוד המוסדי לקשישים בישראל, במסגרתה
- 6 נתבקש בית המשפט להורות למדינה לפעול מיידית להסדרת העסקתם של 6,000 עובדים
- 7 זרים בענף הסיעוד במוסדות סיעודיים. לחילופין, ביקשו העותרים כי המדינה תפעל
- 8 לתיקון הנוהל המאפשר כיום העסקת עובד זר בענף הסיעוד אך ורק על ידי מעביד פרטי
- 9 (בג"ץ 918/17 איגוד בתי אבות ודיור מוגן בישראל נ' ממשלת ישראל (31.12.2018) (להלן
- 10 – עניין איגוד בתי אבות)).
- 11 בית המשפט העליון, שליווה את הנושא במספר ישיבות, ציין כי העתירה מציפה בעיה של
- 12 ממש הנוגעת למצב הקשה של העדר כוח אדם במחלקות הסיעודיות וכי הרשות המבצעת
- 13 יושבת על המדוכה במטרה להציע פתרונות הולמים לבעיה.
- 14 על פי טענת העותרים, אם לא יימצא פתרון למצוקת כוח האדם, הבעיה אף תחריף
- 15 בעתיד בהינתן שכ-3,500 עובדים המועסקים בענף הסיעוד המוסדי, אשר מהווים את
- 16 כרית הביטחון האחרונה של המוסדות הסיעודיים, הם מסתננים מבקשי מקלט,
- 17 שעתידם לוט בערפל.
- 18 בסופו של יום, מצא בית המשפט העליון **למחוק את העתירה** לאור שורה של צעדים
- 19 קונקרטיים הננקטים על ידי המדינה במטרה לפתור את מצוקת כוח האדם בענף
- 20 הסיעודי המוסדי. בין היתר, צוינה החלטת ממשלה מספר 3431 מתאריך 11.1.2018,
- 21 במסגרתה הורתה הממשלה על הקצאת מכסה של עד 1,000 עובדים פלסטיניים לענף
- 22 המוסדות הסיעודיים. כן צוין דבר פרסומו של מכרז לפיתוח טכנולוגיות שיסייעו
- 23 למטפלים וההחלטה ליצור סל תמריצי שכר על מנת לעודד קליטה של עובדים ישראליים
- 24 חדשים ועל מנת לשמר את כוח אדם קיים. ייבוא עובדים זרים לענף הסיעוד המוסדי
- 25 בישראל לא היה אחד הפתרונות שהוצעו על ידי הממשלה.
- 26 15. הערעור שלפני עוסק בסוגיה ייחודית ורגישה הנוגעת להעסקת מסתננים מבקשי מקלט
- 27 בטיפול סיעודי במוסדות סיעודיים.
- 28 בטרם אדרש לסוגיות שעל הפרק, אציג את הרקע לנסיבות שהותם הייחודית של עובדים
- 29 יוצאי סודאן ואריתריאה בישראל.
- 30 "מנועי הרחקה" ומדיניות אי האכיפה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

16. ערעורים אלה עניינם בעובדים מאריתריאה וסודאן המחזיקים באשרת שהייה על פי סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל: "רישיון זמני לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה".
17. ישראל נוקטת במדיניות של אי הרחקה זמנית לגבי מסתננים ממדינות מסוימות, זאת מכוח עקרון "אי ההחזרה" (Non Refoulement), המעוגן בסעיף 33 לאמנת הבינלאומית בדבר מעמדם של פליטים משנת 1951, לפיו אין להרחיק אדם למקום שבו נשקפת סכנה לחייו או לחירותו. המדינה מכירה במסתננים מאריתריאה כזכאים להגנה קבוצתית זמנית ונמנעת מהחזרתם למדינתם על בסיס זה. לגבי נתיני "הרפובליקה של סודאן", ניתנים אישורי שהייה זמנית מהטעם שאין יחסים דיפלומטיים בין המדינות. מדיניות אי ההרחקה הזמנית מיושמת גם לגבי מסתננים שהגישו בקשת מקלט וטרם הסתיים הטיפול בבקשתם (להרחבה ראו, בג"ץ 8425/13 איתן מדיניות הגירה ישראלית ואח' נ' ממשלת ישראל, עמודים 25-30 (22.9.2014); בג"ץ 7146/12 נג'ט סרג' אדם ואח' נ' הכנסת, פסקאות 8-11 לפסק הדין של השופט פוגלמן (16.9.2013)).
18. בדברי ההסבר להצעת חוק הכניסה לישראל (תיקון מספר 8), התשס"א-2000 הובהר כי מטרת האשרה המעוגנת בסעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל היא להבטיח כי כל שהייה בישראל תהיה על סמך רישיון ישיבה כדין: "כיום שוהים שלא כדין בישראל, שהוצא נגדם צו גירוש ואינם מוחזקים במשמורת ממשיכים לשהות בישראל עד לגירושם או יציאתם מן הארץ שלא על פי רישיון ישיבה כדין. מוצע, לפיכך, לייחד במסגרת רשימות הישיבה האמורים בסעיף 2 לחוק הכניסה לישראל ... רישיון ישיבה מיוחד למי שהוצא נגדו צו הרחקה" (ה"ח 2931 א בחשוון תשס"א 30.10.2000, עמוד 110).
19. היות שעובדי המערערות מחזיקים ברישיון מכוח סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל, לא ניתן לומר כי שהייתם בישראל "אינה כדין" (הגם שכניסתם לישראל הייתה מלכתחילה שלא כדין). השאלה המתעוררת בערעורים, כפי שנראה להלן, היא האם העסקתם של עובדים אלה בישראל במוסדות סיעודיים הייתה "כדין", אם לאו.
20. מלבד זכות השהייה שהמדינה מקנה, המעוגנת כאמור באשרת שהייה זמנית לפי סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל, ל"מנועי הרחקה" יש גם את הזכות לעבוד לפרנסתם בישראל בתקופת שהייתם בה: "חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, מדבר בשמירה על חייו, גופו, כבודו וקניינו של אדם, ואין הוא מתנה שמירה על אלה בהיות האדם אזרח ישראלי או תושב. על כן, נראה כי נקודת המוצא המתחייבת בעניינו היא שלכל אחד מהעובדים המועסקים זכות יסודית הנגזרת מהשמירה על חייו, גופו, כבודו וקניינו, לעבוד לפרנסתו, כל עוד לא נאסר עליו לעשות כן..." (ע"מ (מינהליים ת"א) 8339-01-15 כלי ניקה. י. בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5 (25.09.2016) (להלן – עניין כלי ניקה); ראו





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 גם עת"מ (מינהליים מרכז) 35858-06-10 אברהים דיאורה סייקו נ' משרד הפנים  
2 ((13.07.2010)).
- 3 21. עם זאת, ועל אף שלמנועי הרחקה עומדת הזכות להתפרנס מכוח חוק יסוד האדם  
4 וחירותו, המדינה אינה מעניקה ל"מנועי הרחקה" היתרי עבודה.  
5 תחת זאת, מדינת ישראל הצהירה כי לא תאכוף על המעסיקים את איסור העסקתם של  
6 מי שחלה עליהם מדיניות אי ההרחקה הזמנית.  
7 כמו כן, המדינה התחייבה להודיע 30 ימים מראש לפני שתחל בפעולות לאכיפת איסור  
8 העסקתם (ראו פסקה 5 להחלטה מספר 3936 של הממשלה ה-32 מיום 11.12.2011, להלן  
9 – **החלטת ממשלה מספר 3936**).
- 10 ההתייחסות הייחודיות לעובדים אלה נובעת מ"מעמדם ה"אנדרוגני" בישראל – מחד  
11 גיסא, אין להם רישיון ישיבה בישראל על פי היתר, ומאידך גיסא הם זוכים להגנה  
12 קולקטיבית, שמתבטאת באי הרחקתם לארצות מוצאם, ולאי אכיפת האיסור כנגד  
13 העסקתם (עניין **סעד**, פסקה מא לפסק הדין של השופט רובינשטיין).
- 14 22. מדיניות הרשות המבצעת בעניין זה פורסמה בדף מידע למעסיקים שפרסם משרד  
15 המסחר והתעשייה תחת הכותרת "חוק עובדים זרים".  
16 במסגרת תשובה לשאלה "האם אני יכול להעסיק מבקש מקלט?", נכתב כך (על פי הנוסח  
17 הרלוונטי לשנות המס הנדונות):  
18 "כל זמן שמבקש המקלט נמנה על קבוצת האנשים שניתנה להם ע"י המדינה אשרת  
19 שהיה קבוצתית מחוסר יכולת להחליט בשלב זה בבקשתם למקלט... לא יאכף התנאי  
20 המחייב היתר מיוחד להעסיק עובד זר ביחס להעסקתם של אנשים אלה. לפיכך ניתן  
21 להעסיקם. כשמעסיקים אנשים אלה יש לקחת בחשבון כי יתר התנאים המתייחסים  
22 להעסקת עובד זר יאכפו".
- 23 23. הנה כי כן, ההבחנה בין קבוצת "מנועי הרחקה" לבין קבוצת העובדים הזרים החוקיים  
24 היא ברורה: על פי חוק הכניסה לישראל, "עובד זר" הוא מי שנכנס לישראל על פי היתר,  
25 שאחרת אינו רשאי לשבת בה (סעיף 2(ג) לחוק הכניסה לישראל). לעומת זאת, מנועי  
26 ההרחקה רשאים לשהות בישראל, ונכון לעת הזו, זכותם לעבוד בישראל נשמרת להם  
27 מכוח מדיניות אי האכיפה, אף על פי שאין בידם היתרי עבודה כנדרש על פי חוק עובדים  
28 זרים.
- 29 24. מדיניות אי האכיפה אושרה בבג"ץ 6312/10 קו לעובד נ' הממשלה (16.01.2011):  
30 "לצד הרגישות לרקע הקשה של רבים מחברי קבוצות אלה, יש לתת את הדעת אף  
31 לאינטרס המדינה למנוע 'הגירת עבודה' החורגת כמובן מאותם מקרים בהם קיים  
32 חשש מבוסס לרדיפה – נראה כי עמדת המדינה שפורטה לעיל, לפיה אין להעניק





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

1 אישורי עבודה, לצד האמירה כי בשלב זה לא ינקטו פעולות כנגד מעסיקים, יש בה  
2 משום איזון ראוי בהתחשב במציאות הקשה והרגישה שנוצרה".  
3 25. במסגרת דו"ח מעקב של מבקר המדינה, אחר הטיפול בזרים מנועי הרחקה השוהים  
4 בישראל, שפורסם בחודש מאי 2018, נמתחה ביקורת על יישום מדיניות אי האכיפה  
5 במשך זמן כה רב ועל "העמימות המצבית" הכרוכה בכך: "יישום הסדר אי האכיפה  
6 במשך זמן כה רב פוגע בעקרונות היסוד של שלטון החוק... רישיון הישיבה שמנפיקה  
7 רשות האוכלוסין לזרים שאינם בני הרחקה מנוסח בלשון עמומה, ועקב כך גם לזרים  
8 שהאיסור על העסקתם אינו אמור להיאכף אין מעמד ברור או מסמך המאשר כי מותר  
9 להעסיקם; באופן הניסוח באתר המרשתת של הרשות יש כדי לשמר את חוסר  
10 הבהירות של המידע המוצג למעסיקים פוטנציאליים; מסע ההסברה של הרשות  
11 משמר את העמימות בדבר חוקיות ההעסקה של זרים שאינם בני הרחקה, מאחר שגם  
12 בו לא מובהר כי קיימת מדיניות אי-אכיפה של איסור העסקתם של זרים כאמור. כל  
13 אלה עלולים להקשות על זרים שאינם בני הרחקה למצוא עבודה כדי להתקיים בכבוד"  
14 (ראו דו"ח שנתי מבקר המדינה מספר 68 (8.5.2018) מפורסם בכתובת:  
15 <http://www.mevaker.gov.il/he/Reports/Pages/627.aspx>).

### הכרעת בית המשפט העליון בעניין שלמה סעד

16 26. בעניין סעד נדונו בפני בית המשפט העליון עשרה ערעורים שעניינם היטל העסקת עובדים  
17 זרים בגין עובדים יוצאי סודן ואריתריאה שנכנסו לישראל בניגוד לדין ומחזיקים  
18 ברישיונות שהיה זמניים מכוח סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל ("רישיון זמני  
19 לישיבת ביקור למי שנמצא בישראל בלי רישיון ישיבה וניתן עליו צו הרחקה – עד  
20 ליציאתו מישראל או הרחקתו ממנה").  
21 בית המשפט העליון דחה את הערעורים. בקשות לדין נוסף נדחו אף הן (ראו, דנ"א  
22 8496/17 ישרוטל בע"מ נ' פקיד שומה אילת (31.05.2018)).  
23 27. בית המשפט העליון קבע בעניין סעד כי החובה המוטלת על מי שמעסיק עובדים יוצאי  
24 סודן ואריתריאה לשלם היטל העסקת עובדים זרים, בדומה לחובה המוטלת על מעסיק  
25 של עובדים זרים חוקיים, מתחייבת מלשונו ותכליתו, הן הסובייקטיבית והן  
26 האובייקטיבית, של חוק הבראת הכלכלה.  
27 נקבע כי תכלית הטלת היטל העסקת עובדים זרים היא "הקטנת סך העובדים הזרים  
28 (בלא הבחנה מפורשת בין עובד אחד למשנהו) המועסקים במקומם של עובדים  
29 ישראלים" (עניין סעד, השופט רובינשטיין, פסקה מו); "היטל זה מטרתו להביא,  
30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בסופו של יום, לייקור עלות ההעסקה של העובדים הזרים, על מנת לעודד העסקה של  
2 עובדים תושבי ואזרחי מדינת ישראל" (השופט שהם, פסקה 1).
- 3 כן נקבע כי השתת ההיטל על העסקת עובדים זרים "מתיישבת עם התכלית הכללית של  
4 השתת העלויות החיצוניות הכרוכות בהעסקתם של עובדים זרים על הנהנה מפעולה  
5 זו". (השופט רובינשטיין, פסקה מט).
- 6 28. על בסיס תכלית הטלת ההיטל נקבע כי אין מקום להבחין בין מעסיק של עובד זר על פי  
7 היתר למעסיק של עובדים יוצאי אריתריאה וסודן המחזיקים ברישיונות שהייה זמניים  
8 בישראל. כשם שמעסיק הפועל באורח חוקי נדרש לשלם היטל, כך ראוי ונכון, אף מקל  
9 וחומר, לחייב בהיטל את מי שמעסיק עובדים בלא היתר. כל תוצאה אחרת תחטא  
10 לעיקרון לפיו אל ייצא חוטא נשכר.
- 11 כן נקבע כי אין להסיק מקיומה של מדיניות אי האכיפה של האיסור הפלילי כנגד העסקה  
12 של עובדים יוצאי סודאן ואריתריאה – הנובעת מהכרתה של המדינה בקושי הכרוך  
13 במניעת פרנסה ממי ששוהים בישראל באופן זמני אך בלתי מוגבל – כי הייתה למחוקק  
14 כוונה לפטור את מעסיקיהם מתשלום היטל העסקת עובדים זרים (עניין סעד, השופט  
15 רובינשטיין, פסקה מו).
- 16 **עמדת המדינה בנושא נקודות זיכוי למסתננים**
- 17 29. בעניין סעד נדונה גם שאלת זכאותם של עובדים מסתננים **לנקודות זיכוי ממס**.  
18 הערעורים לגבי נקודות הזיכוי נסובו על קביעת רשויות המס כי המסתננים אינם זכאים  
19 לנקודות זיכוי משום שאינם בגדר "תושב חוץ זכאי", כהגדרתו בכללי מס הכנסה  
20 (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי), התשס"ז-2007, כנוסחם בתקופה הרלוונטית.
- 21 30. "תושב חוץ זכאי", כהגדרתו בסעיף 1 לכללים, זכאי לנקודות זיכוי בתנאי ש"שהייתו  
22 בישראל או באזור והעסקתו בישראל או באזור **מותרות על פי דין**".
- 23 בתי המשפט המחוזיים נדרשו לדיון בשאלה, האם העסקתם של העובדים המסתננים  
24 "מותרת על פי דין", לצורך הכרעה בשאלת זכאותם לנקודות זיכוי. כפי שנראה להלן,  
25 בתי המשפט נחלקו בדעותיהם.
- 26 לטענת המערערות, זכאות המסתננים לנקודות זיכוי מקרינה אף על זכאות מעסיקיהם  
27 לפטור מהיטל.
- 28 31. בבית המשפט המחוזי בבאר שבע התקבלה עמדת המדינה ונקבע כי מאחר שלא ניתנו  
29 למסתננים אישורי העסקה, אין לראותם כמי שהעסקתם הותרה על פי דין ולכן אינם  
30 בגדר תושבי חוץ זכאים לצורך קבלת נקודות זיכוי: "על פני הדברים, קשה להכיר במי  
31 שהסתנו לישראל, והמדינה, לא רק שלא התירה באופן רשמי וחיובי את שהייתו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 והעסקתו בה, אלא אף הוציאה נגדו צו הרחקה, שהותלה באופן זמני, כמי ששוהה  
2 בישראל ומועסק בה כדין...".
- 3 "סבורני, כי לעניין הכללים, אין לראות את העובדים כמי שמועסקים בישראל כדין.  
4 לעובדים לא הונפקו היתרי העסקה לפי חוק עובדים זרים, וחרף ההכרה בפסיקת בתי  
5 המשפט בזכותם של המסתננים לעבוד בישראל לשם כלכלתם הבסיסית – אין לראות  
6 במדיניות אי – האכיפה, בה נוקטת המדינה, כמתן אישור העסקה למסתננים...". (ע"מ  
7 (מחוזי באר שבע) 9266-03-14 שלמה סעד נ' פקיד שומה אשקלון פסקה 19  
8 (17.03.2016); ראו גם, ע"מ (מנהלי באר שבע) 17507-11-13 טלרן אחזקות ונקיון (אילת)  
9 בע"מ נ' פקיד שומה אילת פסקה 10 (27.09.2016)).
- 10 32. לעומת זאת, בית המשפט המחוזי בתל אביב נקט קו פרשני אחר וקבע, כי אף שאין  
11 לראות בעובד מסתנן המחזיק ברישיון שהיה זמני משום "תושב" לפי סעיף 1 לפקודת  
12 מס הכנסה, עדיין ניתן להגדירו כ"תושב חוץ זכאי" לצורך מתן נקודות הזיכוי.  
13 ראשית הוטעם, כי מסמכי השהיה הזמניים של עובדים אלה אינם אוסרים עליהם  
14 במפורש לעבוד ורק מצוין בהם כי אינם מהווים רישיונות עבודה. שנית, נקבע כי מדיניות  
15 אי האכיפה אשר ננקטת ביחס לאיסור העסקת שוהים יוצאי אריתריאה וסודאן כמזה  
16 כאישור עבודה הלכה למעשה ולכן אין הצדקה לשלול מעובדים אלה את הזכאות  
17 לנקודות זיכוי:
- 18 "רוצה לומר, לעובדים אילו אישור דה-פקטו לעבוד בישראל. האם אישור זה הוא  
19 בבחינת 'אישור על פי דין'? מדובר באישור לפני משורת הדין. קשה לקבל כי מחד  
20 המדינה מודיעה את שמודיעה היא לבית המשפט הגבוה לצדק ומאידך שוללת היא את  
21 זכאות העובדים לנקודות הזיכוי האמורה. משעה שהמדינה מעניקה אישור גורף זה הרי  
22 שלצורך פרוש כללי הזיכוי שהם מעשה ידיה שלה בחקיקת משנה, יש לראות את  
23 העובדים האמורים כבאים בגדר מי שמועסק כדין עד יוסדר אחרת ענינם" (עניין כלי  
24 ניקה פסקה 15; ראו גם ע"מ (מינהליים ת"א) 49540-12-14 טלרן אחזקות ונקיון (2000)  
25 בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5 פסקה 8 (29.09.2016); ע"מ (מינהליים ת"א) 8363-10-  
26 14 עומר הנדסה ובניה (1986) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5 פסקה 9 (27.09.2016);  
27 ע"מ (מחוזי באר שבע) 59357-11-14 מאה אחוז גיוס והשמת כח אדם בע"מ נ' פקיד  
28 שומה אשקלון פסקה 13 (29.06.2016)).
- 29 33. במהלך ניהול ההליך בעניין סעד בבית המשפט העליון חל שינוי בעמדת המדינה, אשר  
30 הודיעה על החלטתה, לפני משורת הדין, להעניק לעובדים מסתננים נקודות זיכוי מכוח



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

1 כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי), התשס"ז-2007 בכפוף לכך שיוכחו כל  
2 אלה:  
3 א. התשלומים בגין נקודות הזיכוי הגיעו בפועל לידי המסתננים; ב. המסתננים לא  
4 החזיקו ברישיונות על פי סעיף 2(א)(5) לחוק הכניסה לישראל בהם נכתב במפורש כי  
5 אינם רשאים לעבוד, או שהייתה בהם הגבלה גיאוגרפית; ג. אין מדובר במסתנן לגביו  
6 ניתנה הוראת שהייה במרכז השהייה חולות באופן שהמחזיק בה אינו רשאי לעבוד.  
7 בשים לב לשינוי בעמדת המדינה קבע בית המשפט העליון בעניין **סעד** כי "**טוב עשתה**  
8 **איפוא המדינה בהחלטתה לזכותם מכוח הכללים לפני משורת הדין...משכך יוטעם,**  
9 **בלא שניטע מסמרות לגופם של דברים, כי אין בפסק דיננו זה משום קביעה בדבר**  
10 **זכאותם של יוצאי סודאן ואריתריאה ב'דרך המלך' מכוח פרשנות פקודת מס**  
11 **הכנסה..."** (השופט רובינשטיין, פסקה נח).

### דיון והכרעה

12 לאחר שעיינתי, עיין היטב, בטענות הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעורים  
13 להידחות.  
14 תוצאה לפיה, העסקתם של עובדים מסתננים בענף הסיעוד המוסדי תיחשב "**כדין**"  
15 לצורך מתן הפטור מהיטל, למרות שהממשלה נוקטת מדיניות ברורה של אי מתן היתרי  
16 העסקה ואשרות עבודה לעובדים זרים בענף זה, אינה יכולה להתקבל. קל וחומר שלא  
17 ניתן לבסס על העסקה כאמור, שלא ניתן לקבל בגינה היתרי העסקה, תמריץ פיסקאלי  
18 בדמות פטור מהיטל.  
19 גם הטענה כי, עניין סעד משווה בין מסתננים לעובדים זרים חוקיים לעניין הטלת  
20 ההיטל, ולכן גם לעניין החרגתו, לא תועיל למערערות לקבלת הפטור מהיטל. משעה  
21 ששוכנעתי כי העסקה של עובד זר, שנכנס כחוק לישראל, בענף הסיעוד המוסדי, אינה  
22 יכולה להיחשב כהעסקה "**כדין**", לא ניתן להלום כי העסקתו של מסתנן, שלא נכנס  
23 כחוק לישראל מלכתחילה, תיחשב כמותרת על פי הדין, ולו מקל וחומר. הוה אומר, גם  
24 אם דין שווה חל על העסקת מסתננים ועובדים זרים, לצורך הטלת ההיטל, אף אחד  
25 מהם אינו רשאי לעבוד בטיפול סיעודי בבתי אבות ולכן לא ניתן לקבל כי העסקתם  
26 בפועל תיחשב כדין.  
27 גם הטענה כי, לא ניתן לבחון את הפטור מהיטל ביחס להעסקת מסתננים על בסיס  
28 קיומו או העדרו של היתר העסקה, לאור ייחודיות שהייתם בישראל, אינה יכולה  
29 לעמוד. אין להלום כי העובדים המסתננים ייבחנו באופן מקל, ביחס לעובדים הזרים  
30 שנכנסו לישראל, רק בגלל שהעסקתם אינה מלווה במתן היתרי העסקה. הטענה  
31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

1 לפיה לא ניתן לבחון את העסקת המסתננים בישראל במושגים של קיומו או העדרו של  
2 היתר העסקה אינה יכולה לשמש פלטפורמה למתן הפטור מהיטל. משעה שהתברר כי  
3 העסקת עובד זר, בין מסתנן ובין אחר, בענף הסייעוד המוסדי אינה "על פי היתר", על  
4 כורחך אתה אומר שהיא אינה "כדין" ולכן לא ניתן לפטור אותה מהחבות בהיטל.  
5 זאת ועוד, הגם שקיימות טענות כבדות משקל כנגד התנהלות המדינה, המבקשת מצד  
6 אחד לגבות היטל בגין העסקה שלשיתתה אינה כדין אולם מצד שני אינה נאכפת על  
7 ידה ביודעין, לא מצאתי כי הליך זה הוא המסגרת הנכונה לתקיפה עקיפה של החלטת  
8 הממשלה הקובעת כי, העסקת עובדים זרים בתחום הסייעוד תותר רק בתחום הסייעוד  
9 הביתי. כך בפרט נוכח החלטת בית המשפט העליון בעניין איגוד בתי אבות שם נדחתה  
10 העתירה לתקיפה ישירה של החלטת הממשלה ונקבע בה כי "קשה להלום כי בית  
11 משפט זה יורה למדינה להתיר הבאתם של עובדים זרים לענף זה או אחר".  
12 וביתר פירוט, כלהלן.

### הדרישה כי העובד הזר בתחום הסייעוד יהיה "מועסק כדין"

13 א. העדר אישורי העסקה ואשרות עבודה  
14 34. אין מחלוקת כי על מנת שעובד זר בתחום הסייעוד יוחרג מההגדרה של "עובד זר", באופן  
15 שמעסיקו יזכה לפטור מתשלום היטל בגין העסקתו, עליו לעמוד בתנאי לפיו הוא  
16 "מועסק כדין במתן טיפול סיעודי".  
17 המחלוקת היא בשאלה איזה תוכן יש לצקת למונח "העסקה כדין" בענף הסייעוד.  
18 35. לעמדת המשיב, משאין מחלוקת כי אין למערערות אישור להעסקת עובדים זרים בכלל  
19 ובתחום הסייעוד בפרט ומשאין לעובדים הזרים המועסקים אשרות עבודה (סעיף ג'  
20 לרשימת המוסכמות), לא ניתן לומר כי העסקתם היא "כדין" באופן הפוטר אותה  
21 מהחבות בהיטל.  
22 36. לטענת המשיב, על מנת שהעסקת העובדים הזרים תהיה בגדר "העסקה כדין", חייב  
23 העובד הזר לקבל אשרה ורישיון ישיבה מפורשים על גביהם מצוין תחום העיסוק שלגביו  
24 ניתן ההיתר. בנוסף, על מנת שעובד זר יוכל לקבל אשרה כאמור, על מעסיקו להחזיק  
25 בהיתר מפורש להעסקת עובדים זרים לפי סעיף 1יג לחוק עובדים זרים.  
26 היתר כאמור לא רק שלא ניתן למערערות, לא בענף הסייעוד ולא בכלל, אלא שהן אינן  
27 יכולות לקבל אישור להעסקת עובדים זרים בתחום הסייעוד המוסדי וזאת לאור  
28 מדיניותה המוצהרת של הממשלה כי, לא יינתנו היתרים להעסקת עובדים זרים בתחום  
29 הטיפול הסיעודי בבתי אבות.  
30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

37. אכן, אין חולק כי אין למערערות אישור להעסקת עובדים זרים במתן טיפול סיעודי. אין גם מחלוקת כי המסתננים לא החזיקו באשרות עבודה בתחום הסיעוד.
- השאלה הנשאלת היא, האם נכון לעמוד על התנאי הדורש היתר העסקה כדין בנוגע לעובדים מסתננים – שכידוע אינם יכולים לקבל היתרי העסקה, לא בתחום הסיעוד ולא בתחום אחר, לאור מדיניות הממשלה – בנסיבות בהן הממשלה מתירה דה-פקטו את העסקתם מכוח מדיניות אי האכיפה הננקטת על ידה.
- לגישת המשיב, התשובה לכך היא בחיוב. הן מהטעם שלא ניתן לומר על העסקת עובדים כי היא "כדין" כאשר לא ניתנו לה בפועל ההיתרים הדרושים על ידי הגורמים המוסמכים והן כדי למנוע תוצאה לפיה ייצא חוטא נשכר.
38. ברם, עשויה להישמע הטענה כי גישה זו של המשיב אינה מתיישבת באורח מלא עם ההלכה בעניין סעד. במה דברים אמורים? **לכאורה**, משנקבע בעניין סעד כי מעסיקים של מסתננים חייבים בהיטל, כשם שמעסיקים של עובדים זרים חוקיים חייבים בו (אף מקל וחומר), נכון לקבוע כי גם לעניין הפטור מהיטל, יש מקום להשוואה בין מסתננים לעובדים זרים חוקיים, באותן נסיבות של העסקה. כשם שהאחרונים מוחרגים מגדר "עובד זר" בענף הסיעוד כך יהיה דינם של המסתננים העובדים בענף זה. דין שווה אמור לחול, אפוא, הן לעניין עצם הטלת ההיטל והן לעניין הפטור ממנו.
- לפי טענה זו, כשם שלצורך הטלת ההיטל אין בהעדרם של היתרי העסקה כדי למנוע את הטלתו על העסקת מסתננים, כך אין בהעדרם כדי למנוע את מתן הפטור מהיטל. לפי הטענה, יש לקבוע כי העסקת מסתננים זכאית לפטור מהיטל באותן נסיבות בהן הייתה העסקת עובדים זרים חוקיים זכאית לו, וזאת מבלי שהאבחנה בין הקבוצות תהא על בסיס קיומם של היתרי עבודה. לדוגמא, כשם שהעסקת עובד זר חוקי בענף הסיעוד הביתי פטורה מחבות בהיטל (בענף זה הרשות המנהלית מנפיקה היתרי עבודה לעובדים זרים חוקיים, ב/1-ענף סיעוד), כך צריך להיות דינה של העסקת עובד מסתנן אצל מעביד פרטי בענף הסיעוד הביתי, הגם שהעסקתו של האחרון היא ללא היתר עבודה כדין. באופן דומה, כשם שהעסקת עובד זר חוקי בענף החקלאות אינה חייבת בתשלום היטל, כך יהיה דינה של העסקת מסתנן בענף זה, למרות שאינה "על פי היתר".
39. מנגד, ניתן להשיב לטענה זו בטענה נגדית לפיה ההשוואה בין מסתננים לעובדים זרים חוקיים נעצרת בעצם הטלת ההיטל ואינה מתפרשת על הפטור מהיטל.
- ביסוד טענה זו עומדת גישת המדינה בעניין סעד לפיה, תכלית הטלת ההיטל על עובדים זרים חוקיים תקפה – **בבחינת קל וחומר** – לגבי מסתננים שנכנסו לישראל שלא כדין ואינם מועסקים מכוח היתר.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

1 לפי גישה זו, חיוב העסקת המסתננים בהיטל הוא בבחינת "קל וחומר" ביחס להעסקת  
2 עובדים זרים חוקיים ולכן לא מתחייבת המסקנה כי פטור מהיטל בגין העסקת עובד זר  
3 חוקי גורר אחריו בהכרח פטור מהיטל בגין העסקת מסתנן.  
4 כאשר למדינה יש מדיניות מובחנת הנותנת עדיפות להעסקה **חוקית** של עובדים זרים,  
5 הנכנסים לישראל על בסיס היתרים ולאחר שנערכו בעניינם הבדיקות המתבקשות,  
6 לרבות התאמתם והכשרתם למלאכות שלשמן הובאו לישראל ולרבות פיקוח על המכסות  
7 המותרות בענפים השונים, לא ניתן לומר כי יחול דין זהה, לעניין **הפטור** מהיטל, על  
8 מסתננים ועובדים זרים חוקיים כאחד.

9 40. בין הגישות השונות דעתי נוטה לגישה לפיה אין לשלול את הפטור מהיטל בגין העסקת  
10 מסתננים בענף הסיעוד **רק בשל העדרם של היתרי העסקה**. אסביר.  
11 בהחלטת ממשלה מספר 3936 הצהירה מדינת ישראל כי לא תאכוף על המעסיקים את  
12 איסור העסקתם של מי שחלה עליהם מדיניות אי ההרחקה הזמנית. כמו כן התחייבה  
13 המדינה להודיע 30 ימים מראש לפני שתחל בפעולות לאכיפת איסור העסקתם.  
14 החלטת הממשלה התפרסמה לציבור הרחב ודומה כי יש בה לקיים אחר התנאים  
15 שנקבעו בפסיקה לקיומה של "תקנה בעלת פועל תחיקתי" (ראו, ע"פ 213/56 **היועץ**  
16 **המשפטי נ' אלכסנדרוביץ** פ"ד יא 695 (1957); עע"מ 9187/07 **לוזון נ' משרד הפנים**  
17 פסקה 58 (24.7.2008)).

18 כל זמן שהמדינה לא הודיעה לציבור אחרת, אין מניעה לראות בהעסקת מסתננים, שהם  
19 בגדר מנועי הרחקה, כהעסקה על פי היתר, כאשר מסקנה זו מתיישבת גם עם זכותם של  
20 אלו להתפרנס בכבוד בשוק העבודה הישראלי מכוח חוק יסוד כבוד האדם וחירותו.  
21 דברים אלה נכונים ביתר שאת נוכח העובדה שמדיניות הממשלה ביחס למסתננים בכלל,  
22 ומבקשי המקלט בפרט, לא עוגנה בחקיקה ראשית או בחקיקת משנה אלא נקבעה  
23 במסגרת החלטות ממשלה (ראו בהקשר זה את עמדת משרד התעשייה והמסחר  
24 שפורסמה לציבור בתקופה הרלוונטית לערעורים, סעיף 22 לעיל, במסגרתה נכתב ברחל  
25 ביתך הקטנה כי "**לפיכך ניתן להעסיקם**", על פי הנוסח הרלוונטי לשנות המס הנדונות).  
26 הווה אומר, אם לשיטת המשיב, יש לראות בהחלטת ממשלה מספר 147 (הקובעת כי  
27 העסקת עובדים זרים בתחום הסיעוד תותר אך ורק לגבי עובדים זרים המתגוררים עם  
28 המטופל הסיעודי) משום "דין", כך שהעסקת עובדים זרים בתחום הסיעוד המוסדי אינה  
29 "כדין", לא ברור מדוע אין לראות לשיטתו, באותו אופן, בהחלטת ממשלה מספר 3936,  
30 הקובעת את מדיניות אי האכיפה כלפי העסקתם של מנועי הרחקה, כ"דין" לעניין התרת  
31 העסקתם של אלו.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 לטעמי, אין מניעה לראות במדיניות אי האכיפה של המדינה, שהותירה הן את ציבור  
2 המעסיקים והן את ציבור המסתננים במשך תקופה ארוכה במצב של חוסר וודאות,  
3 כמתן היתר דה-פקטו להעסקה בפועל של המסתננים. זאת בין היתר נוכח מעמדם  
4 כ"מנועי הרחקה".
- 5 לפיכך נראה כי טענת המשיב לפיה, די בהעדרם של היתרי העסקה כדי לשלול את הפטור  
6 מהיטל בגין העסקת המסתננים בענף הסיעוד, אין די בה.
- 7 עם זאת, בסופו של דבר, אין אני נדרשת לקבוע מסמרות בסוגיה זו, שכן בכוחה של  
8 הטענה הנוספת שבפי המשיב להכריע את הכף לטובתו ולשלילת זכאותן של המערערות  
9 לפטור מהיטל, כפי שאסביר להלן.
- 10 41. בנקודה זו יצוין כי לגבי העסקתו של עובד אריתריאי או סודאני **בענף החקלאות** צוין  
11 בעניין **סעד** כי, לפי עמדת המדינה, העסקתו לא תחויב בתשלום היטל (ראו עניין **סעד**,  
12 רובינשטיין, פסקה מט). זאת למרות, שלפי סעיף 45 לחוק להבראת הכלכלה, שיעור מס  
13 0% בענף החקלאות יינתן רק "**אם העובד הזר מועסק על ידו לפי היתר להעסקת עובד**  
14 **זר בענפים אלה...**".
- 15 מדברים אלה עולה לכאורה שהמדינה הייתה מוכנה לוותר על דרישת קיומו של היתר,  
16 כתנאי להטלת היטל בשיעור אפס בגין העסקת מסתננים בענף החקלאות. אם אכן כך,  
17 לא ברור מדוע המשיב אינו נוקט גישה דומה גם לעניין הפטור מהיטל בענף הסיעוד  
18 ומדוע הוא עומד על טענתו כי פטור זה מותנה בקיומם של היתרי העסקה למסתננים.
- 19 המשיב התייחס לטענה זו בסיכומיו (בסעיפים 76-73) וציין כי עמדת רשות המיסים  
20 בעניין **סעד** הובהרה בשנית במסגרת הודעה שהוגשה מטעמה לבית המשפט העליון,  
21 לאחר הדיון בתאריך 14.6.2017, שם הודיעה כי אינה מוכנה להכיר בעובדים זרים  
22 המחזיקים ברישיון מסוג 2(א)5 (המסתננים) כאילו הם מועסקים "על פי היתר". כן  
23 ציין המשיב כי המדינה סייגה את דבריה בעניין **סעד** והבהירה כי שיעורי ההיטל  
24 המופחתים יחולו רק על עובדים שהם בעלי היתר (יצוין כי פרוטוקול הדיון בבית המשפט  
25 העליון, שהמשיב היה אמור לצרף לסיכומיו כנספח 3 בתמיכה לדבריו אלו, לא צורף,  
26 אולם דברים אלה של המשיב נרשמו).
- 27 42. כך או כך, אזכיר כי המשיב אינו מבסס את שלילת הפטור מהיטל **רק על** העובדה שאין  
28 למערערות היתרים להעסקת המסתננים. המשיב טוען כי המערערות **אינן יכולות** לקבל  
29 היתרים להעסקת עובדים זרים בענף הסיעוד **המוסדי** לאור המדיניות המפורשת של  
30 הממשלה והחלטותיה בנושא.
- 31 לטענת המשיב, לא ניתן להעסיק "עובד זר חוקי" בענף הסיעוד המוסדי, בין מסתנן ובין  
32 עובד זר שנכנס כחוק לישראל, שכן הרשות המנהלית אינה מנפיקה היתרי עבודה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

1 לעובדים זרים בענף זה. היתרי עבודה בענף הסיעוד ניתנים אך ורק לעובדים זרים  
2 שעובדים בבית המטופל הסיעודי ומתגוררים עמו שם (ב/1-ענף הסיעוד). לפי טענה זו, כל  
3 עובד זר העובד בפועל בענף הסיעוד המוסדי, בין מסתגן ובין עובד זר בעל אשרת עבודה  
4 בישראל בענף אחר, ללא אבחנה ביניהם, ייחשב כמועסק "שלא כדין", באופן השולל את  
5 הפטור מהיטל בגין העסקתו. לדיון בטענה זו אפנה כעת.

6 **ב. לא ניתן לקבל היתרים להעסקת עובדים זרים בענף הסיעוד המוסדי**

7 43. כאמור בחלק הכללי לעיל, ולמען נוחות הקורא אביא את עיקריהם שוב, בתאריך  
8 12.5.2009 פורסמה החלטת ממשלה מספר 147 (נספח 1 לסיכומי המשיב) (להלן –  
9 החלטת הממשלה) כאשר נושא ההחלטה הוא "מדיניות הממשלה בנושא עובדים זרים  
10 ועידוד תעסוקת ישראלים".

11 בהחלטת הממשלה נקבע כי "החל ממועד החלטה זו, תנאי לקבלת היתר להעסקת עובד  
12 זר בענף הסיעוד הוא שמבקש ההיתר יתחייב, כי העובד הזר יתגורר עמו" (סעיף 1  
13 להחלטה).

14 עוד נקבע בהחלטת הממשלה כי "ועדת המשנה בנושא עובדים זרים ותעסוקת ישראלים  
15 בתחום הסיעוד הפועלת במסגרת פורום האג'נדה החברתית-כלכלית (להלן – ועדת  
16 המשנה) רשאית להמליץ לראש רשות ההגירה על קביעת אמות מידה לחריגים לעניין  
17 זה, ככל שיתברר כי קיים צורך כאמור" (סעיף 1 להחלטת הממשלה).

18 44. מהחלטת הממשלה עולה כי בשנות המס הרלוונטיות לערעורים (2010-2013) ניתן היה  
19 להעסיק עובדים זרים במתן טיפול סיעודי אך ורק בבית המטופל עצמו, שכן תנאי  
20 לקבלת היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעוד היה שהעובד הזר יתגורר עם המטופל  
21 הסיעודי. הפירוש הטבעי של המונח "יתגורר עמו" מכונן למגורי העובד הזר בביתו של  
22 המטופל הסיעודי (וראו גם מוסכמה מספר ה בסעיף 1 לעיל לפיה המערערות לא סיפקו  
23 מגורים לעובדים הזרים).

24 כן נקבע כי ככל שיתקיים הצורך בחריגים לתנאי הדורש את מגורי העובד הזר עם  
25 המטופל, רשאית ועדת המשנה בנושא עובדים זרים להמליץ על כך בפני ראש רשות  
26 ההגירה.

27 כפועל יוצא מהחלטת הממשלה, לא ניתן להעסיק עובדים זרים "כדין" במוסד סיעודי  
28 כגון בית אבות. המערערות לא היו יכולות לקבל היתר להעסקת עובדים זרים בטיפול  
29 סיעודי בבתי אבות, בין אם מדובר במסתגנים ובין אם מדובר בבעלי היתרי עבודה בענף  
30 הסיעוד (הביתי) או בענף אחר, כל עוד העובד הזר אינו צמוד למטופל ספציפי ומתגורר  
31 עמו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 45. אמנם, להחלטת ממשלה אין מעמד נורמטיבי כשל הוראת חוק היוצאת תחת ידה של  
2 הרשות המחוקקת, אך היא מנחה ומחייבת את כל זרועות הממשל, ובכלל זה גם את  
3 השר המוסמך על פי חוק עובדים זרים (בג"ץ 4466/16 מוחמד עליאן ו-6 אחרים נ' מפקד  
4 כוחות צה"ל בגדה המערבית פסקאות 10-11 לפסק דינו של השופט דנציגר  
5 (14.12.2017); הנחייה מספר 1.1001 "המעמד של החלטת ממשלה בעניין מסוים כלפי  
6 השר המוסמך באותו עניין"). לשר הממונה על ביצוע החוק הסמכות לקבוע תנאים למתן  
7 היתר להעסקת עובד זר ולצורך זה עליו להתחשב במאפייני שוק העבודה, בענפי העבודה  
8 ובאזורי התעסוקה השונים (סעיף 1(ג) לחוק עובדים זרים). תנאים אלה אמורים להיות  
9 מוסדרים מחוץ לכותלי הרשות המחוקקת באמצעות הוראות הנקבעות על ידי השר  
10 המוסמך, ובהתאם למדיניות הממשלה.
- 11 46. יתרה מכך, שעה שהמערערות עצמן כלכלו את צעדיהן בהסתמך על החלטת הממשלה  
12 מספר 3936, שעניינה הצהרת המדינה כי לא תאכוף על המעסיקים את איסור העסקתם  
13 של מי שחלה עליהם מדיניות אי ההרחקה הזמנית, הן אינן רשאיות לטעון כי החלטת  
14 הממשלה מספר 147, שעניינה קביעת תנאים להעסקה כדין של עובדים זרים בענף  
15 הסיעוד, אינה מחייבת אותן. המערערות אינן רשאיות לבחור איזו החלטת ממשלה  
16 תחייב אותן ואיזו לא.
- 17 47. בשנת 2013 פרסמה רשות האוכלוסין וההגירה "קריטריונים למתן היתר להעסקת עובד  
18 זר בענף הסיעוד" (נספח 2 לסיכומי המשיב), וזאת מתוקף סמכותה לפי סעיף 1ג לחוק  
19 עובדים זרים.
- 20 בסעיף 2 לחלק א' לנוהל רשות האוכלוסין מתאריך 1.1.2013 נקבע כי "היתרי העסקה  
21 לא יינתנו למטופלים השוהים במוסדות (בתי חולים, מרכזי שיקום, בתי אבות וכו')  
22 בכפוף לחריגים הבאים: קשיש הגר במסגרת של דיור מוגן שלא ניתנים בה שירותי  
23 סיעוד יהא זכאי להיתר העסקה באם יעמוד בתנאי הזכאות בנוהל זה; מטופל הנמצא  
24 באשפוז יום יהא זכאי להיתר העסקה באם יעמוד בתנאי הזכאות בנוהל זה".
- 25 בסעיף 4 לחלק א' לנוהל נקבע כי "על המטופל לספק לעובד מגורים הולמים בביתו של  
26 המטופל" (ההדגשה במקור בנוהל).
- 27 אין מחלוקת כי שני החריגים הקבועים בנוהל לא מתקיימים בענייננו.
- 28 48. רשות האוכלוסין וההגירה פרסמה נוהל נוסף מספר 9.2.0002 (נספח 3 לסיכומי המשיב),  
29 שעודכן בתאריך 7.6.2015 וכותרתו "נוהל הטיפול בבקשה לקבלת היתר חדש או  
30 הארכת היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעוד. גם נוהל זה, בדומה לנוהל הקודם



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 מתאריך 1.1.2013, קובע כי לא יינתנו היתרי העסקה למטופלים השוהים במוסדות אלא  
2 רק למטופל יחיד השוהה בביתו (חלק ג' לנוהל).
- 3 49. הנה כי כן, הרשות המנהלית, האמונה על מתן היתרי העסקה לעובדים זרים ועל קביעת  
4 תנאיהם, בהתאם לסמכותה מכוח סעיף 1 יג לחוק עובדים זרים, העלתה על הכתב את  
5 המדיניות הנהוגה מאז מתן החלטת הממשלה והסדירה את נושא הטיפול הסיעודי  
6 בהוראות נוהל ברורות הקובעות כי, העסקת עובד זר בתחום הסיעודי כפופה לקבלת  
7 היתר ("על המטופל להעסיק רק עובד זר בעל אשרת עבודה (ב/1-ענף סיעוד) בתוקף",  
8 נוהל מתאריך 1.1.2013 חלק ו סעיף 1ב) וכי תנאי לקבלת היתר העסקה של עובד זר  
9 בתחום הסיעודי הוא כי העובד הזר יתגורר בביתו של המטופל הסיעודי.
- 10 הווה אומר, לפי החלטת הממשלה ונוהלי משרד הפנים, לא ניתן לקבל היתר להעסקת  
11 עובד זר בענף הסיעוד המוסדי, אלא בענף הסיעוד הביתי בלבד. מכאן, שכל עובד זר, בין  
12 מסתנן ובין עובד זר בעל אשרת עבודה ב/1 בענף הסיעוד שנכנס כחוק לישראל, המועסק  
13 בטיפול סיעודי בבית אבות, ייחשב כמועסק "שלא כדין".
- 14 50. על כך שהחלטת הממשלה משנת 2009 הושמה בפועל, אף בטרם הוצאו נהלי משרד  
15 הפנים (2013), ניתן ללמוד מעניין איגוד בתי אבות, שם צוין (בפסקה 3) כי "העותרים  
16 מתריעים מזה שנים על המצב הקשה בענף (לעתירה צורפו תכתובות משנת 2012)...".  
17 (ראו גם ד"ר גלעד נתן "הטיפול באנשים עם צרכים סיעודיים (צורכי כוח-אדם  
18 ומדיניות תעסוקה בענף הסיעוד)" מרכז המחקר והמידע של הכנסת (29.5.2011), בעמוד  
19 16: "ככלל, אין להעסיק עובד סיעודי זר במסגרת מוסדית, ולפי נוהלי רשות האוכלוסין  
20 וההגירה מעסיק שמתאשפז במוסד סיעודי לתקופה שעולה על 14 יום חייב לדווח  
21 לרשות האוכלוסין וההגירה על השינוי במצבו").
- 22 51. זאת ועוד ועיקר, הטענות הנשמעות כנגד התנהלות המדינה בהקשר להתרת העסקת  
23 עובדים זרים בענף הסיעוד אך ורק על ידי מעביד פרטי, אינן יכולות להישמע, בכל הכבוד  
24 הראוי, בהליך זה.
- 25 הגם שעקרונית ניתן לתקוף החלטה מנהלית בתקיפה עקיפה במסגרת סכסוך אזרחי,  
26 לרבות במסגרת ערעור מס (בג"צ 6090/08 ברגר נ' שר המשפטים, פסקה 5 (11.8.2008)),  
27 משרד הפנים, שהוא הרשות המנהלית הרלוונטית, אינו צד להליך זה ולכן תקיפת  
28 ההחלטה אינה יכולה להתברר במסגרת הנוכחית אלא מקומה בהליך אחר (וראו ע"א  
29 9379/03 מיכאל צ'רני נ' מדינת ישראל פסקה 22 (6.12.2006), הדן בתחומי הסמכות של  
30 בג"ץ והסמכות המקבילה של בית משפט מחוזי הדן בעניין אזרחי).
- 31 כל עוד החלטת הממשלה ונהלי משרד הפנים בעינם עומדים, יש לתת משקל לקביעות  
32 שיש בהם ולאופן שבו הם מתפרשים על ידי הרשות. הרשות המנהלית, שמתן היתר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 העסקה הוא בתחום סמכותה ומומחיותה, היא זו שאמונה על קביעת התנאים שיש  
2 לעמוד בהם לצורך קבלת היתר להעסקת עובדים זרים, ביניהם התנאי כי העובד הזר  
3 יתגורר עם המטופל הסיעודי.
- 4 בעניין **איגוד בתי אבות**, הוגשה עתירה במסגרתה התבקש בית המשפט העליון להורות  
5 למדינה לפעול מיידית להעסקתם של 6,000 עובדים זרים במחלקות הסיעודיות בבתי  
6 אבות או לחילופין **להורות על תיקון הנוהל** המאפשר כיום העסקת עובד זר בענף הסיעוד  
7 אך ורק על ידי מעביד פרטי. בית המשפט הורה על מחיקת העתירה תוך שהוא מציינ כי  
8 **"יבוא' של עובדים זרים כרוך בשלל סוגיות, ובשלב זה, כל עוד לא מוצו הפתרונות**  
9 **האפשריים, קשה להלום כי בית משפט זה יורה למדינה להתיר הבאתם של עובדים**  
10 **זרים לענף זה או אחר"** (פסקה 8).
- 11 בית המשפט העליון לא מצא לנכון להורות לממשלה לתקן את הנוהל המאפשר כיום  
12 מתן היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעודי הביתי בלבד.
- 13 52. על רקע החלטת הממשלה ונוהלי רשות האוכלוסין, לא ניתן לומר כי העסקת המסתננים  
14 על ידי המערערות בענף הסיעוד המוסדי, בנסיבות בהן **לא יכולים** להינתן היתרי עבודה  
15 לעובדים זרים בענף זה, היא "העסקה כדין" באופן המאפשר לפטור אותה מחבות  
16 בהיטל.
- 17 קשה להלום תוצאה לפיה פטור מתשלום היטל, המותנה בהעסקה "כדין", יינתן בגין  
18 העסקה של עובדים זרים העומדת בניגוד להחלטת הממשלה ולנוהלי הרשות המנהלית  
19 המוסמכת. ודוק, **הפטור מהיטל לא נשלל בגלל מעמדם של המסתננים ככאלה**.  
20 כאמור, אין מקום להבחנה בין "מסתננים" לבין "עובדים זרים" אחרים שנכנסו לישראל  
21 כחוק ובידם אשרת עבודה בענף כזה או אחר. אלה גם אלה אינם בגדר מועסקים "כדין"  
22 ככל שהם מועסקים בפועל בטיפול סיעודי בבתי אבות ולא בבית המטופל הסיעודי עצמו.  
23 המדינה אינה מתירה העסקת עובדים זרים בתחום הטיפול הסיעודי בבתי אבות, כך היה  
24 בשנות המס הרלוונטיות לערעורים וכך גם המצב היום (ראו עניין **איגוד בתי אבות**).
- 25 53. אין בדברים אלה להמעיט מהחשיבות שיש לייחס למציאת פתרון למצוקת כוח האדם  
26 הקשה בענף הסיעוד לקשישים בישראל. המצוקה עליה מצביעות המערערות בענף  
27 הסיעוד המוסדי אכן מציפה בעיה כואבת שנדרש לה פתרון מערכתי המתחשב במארג  
28 מורכב של שיקולים שונים, חברתיים וכלכליים. אולם, כפי שנקבע בעניין **איגוד בתי**  
29 **אבות**, המדינה אינה מתכחשת לבעיה, מודעת לצורך למצוא לה פתרון ואף פועלת בתחום  
30 וחזקה עליה כי כך תמשיך לעשות.
- 31 בסופו של יום, יש לזכור, כי שלילת הפטור מהיטל למערערות, על הפגיעה המסוימת  
32 שעשויה להיות לו על קניינה, היא כדברי השופט רובינשטיין בעניין **סעד**: **"פגיעה הולמת**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 שאף משרתת היטב את תכליתו – קרי, השתת העלויות החיצוניות הכרוכות בהעסקתם  
2 של עובדים זרים על הנהנה מפעולה זו" (עניין סעד, פסקה מט). אזכיר כי קיים איסור  
3 מפורש בחוק הבראת הכלכלה לגלגל את תשלום ההיטל לפתחו של העובד (סעיף 45(ב)(2)  
4 לחוק הבראת הכלכלה הקובע כי "ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין, מההכנסה  
5 של העובד הזר").
- 6 54. למען שלמות התמונה, עמדת המשיב והחלטת ממשלה מספר 147 מתיישבות אף עם  
7 ההיסטוריה החקיקתית של חוק הבראת הכלכלה, ממנה עולה כי המחוקק ביקש להטיב  
8 עם מעסיקי עובדי הסיעוד הביתי ולא עם מעסיקי עובדי הסיעוד המוסדי.
- 9 55. כאמור, חוק הבראת הכלכלה מחריג מחובת תשלום ההיטל הקבוע בחוק, "עובד זר  
10 המועסק כדן במתן טיפול סיעודי", אולם החוק אינו מפרט מהו אופי הטיפול הסיעודי  
11 הפוטר מחבות בהיטל.
- 12 כפי שעולה מההיסטוריה החקיקתית של חוק הבראת הכלכלה, אחת הסיבות שגרמו  
13 להחרגת העסקתם של עובדים זרים במתן טיפול סיעודי הייתה התפיסה לפיה אין  
14 אלטרנטיבה של העסקת עובדים ישראלים במתן טיפול סיעודי ביתי הכרוך בשהייה של  
15 24 שעות ביממה בבית המטופל.
- 16 56. על התכלית שביסוד מתן הפטור מהיטל בענף הסיעוד ילמד פרוטוקול ישיבת ועדת  
17 הכספים של הכנסת מתאריך 12.5.2003 במסגרתו נאמרו, בין היתר, הדברים הבאים על  
18 ידי גב' דולן, היועצת המשפטית למנהל הכנסות המדינה:  
19 "הבעיה קיימת, כמו שנאמר פה גם על-ידי מינהלת ההגירה וגם על-ידי חבר הכנסת  
20 שוחט, גם לגבי העובדים הסיעודיים. אבל שקלנו את זה והגענו למסקנה שלמרות  
21 שהדלת מסתובבת, לעובדים הזרים, בניגוד לענף הבנייה למשל, אין אלטרנטיבה. כי  
22 קשיש או אדם סיעודי שצריך אדם שישעז אותו 24 שעות ביממה, כולל שישן בביתו  
23 ולא יחזור לביתו בלילה, לא ניתן למצוא עובדים ישראלים שיש להם משפחות פה בארץ  
24 והם רוצים בארבע לחזור לביתם. לכן אין אלטרנטיבה לעובדים הזרים מבחינת סיעוד  
25 ומבחינת טיפול בקשישים. לכן למרות הדלת המסתובבת הגענו למסקנה שאנחנו לא  
26 רוצים להטיל היטל על העובדים הזרים שעוסקים בסיעוד, כי אין להם אלטרנטיבה של  
27 עובדים ישראלים, מה שאין כן, לדעתנו, בחקלאות ובבנייה" (שם עמוד 24).
- 28 57. בענף הסיעוד הביתי נדרש המטופל לזמינות מלאה של המטפל במשך כל שעות היממה  
29 ולכן על המטפל להתגורר עמו באופן שאינו מאפשר לו לנהל משק בית עצמאי עם  
30 משפחתו. קשה עד מאוד למצוא עובדים ישראלים שיסכימו להעסקה בתנאים אלה ולכן





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בענף זה אין תחרות אמיתית בין העובד הזר לעובד הישראלי ולכן אין סיבה להטיל היטל  
2 על העסקתם של עובדים זרים בתחום הסיעוד הביתי.  
3 לעומת זאת, בענף הסיעוד המוסדי, העבודה היא במשמרות באופן המאפשר לעובד לנהל  
4 חיים עצמאיים ולכן עבודה זו עשויה להיות רלוונטית לעובדים ישראלים.
- 5 58. במקביל, ניתן לראות כי חוק עובדים זרים מטיב עם עובד זר המועסק בסיעוד בידי **יחיד**.  
6 כך למשל, החוק קובע חובת תשלום אגרה שנתית ואגרת בקשה למעסיק עובד זר. כאשר  
7 הבקשה היא להיתר העסקת עובד זר בתחום הסיעוד המעסיק נדרש לשלם אגרה (סעיף  
8 1(א) לחוק עובדים זרים), אולם בסעיף 1(ג) (1) נקבע כי שר הפנים רשאי לקבוע הוראות  
9 בדבר פטור של אגרה עבור עובד זר המועסק בסיעוד בידי יחיד. מתוקף סמכותו התקין  
10 השר תקנות עובדים זרים (אגרת בקשה ואגרה שנתית), התשס"ד-2004, הקובעות כי,  
11 יחיד המבקש להעסיק עובד זר במתן טיפול סיעודי ישלם אגרת בקשה מופחתת ויהא  
12 פטור מתשלום אגרה שנתית.
- 13 כן קיימות הוראות נוספות בחוק עובדים זרים המקלות עם מעסיק **יחיד** דווקא, למשל:  
14 סעיף 1(א) – פטור או תשלום מופחת של פיקדון לגבי עובד זר המועסק בסיעוד בידי  
15 יחיד; סעיף 1(ד) – בקשה להיתר העסקת עובד זר על ידי יחיד שהגיע לגיל פרישה  
16 ומבקש לראשונה היתר להעסקת עובד זר בענף הסיעוד; סעיף 1(א) – סמכויות  
17 הממונה על זכויות עובדים זרים לא יופעלו **"על יחיד, לגבי עובד זר שהוא מעסיק**  
18 **בסיעוד שלא במסגרת עסקו או משלח ידו"**.
- 19 (ראו גם תקנות עובדים זרים (שיעור ניכויים מהשכר בעד מגורים הולמים), התש"ס-  
20 2000, שם מוגדר עובד בסיעוד – **"עובד זר המועסק בידי יחיד במתן טיפול סיעודי"**).
- 21 59. הנה כי כן, היתר להעסקת עובדים זרים במתן טיפול סיעודי ומתן פטור מהיטל בגין  
22 העסקת עובדים אלו מתייחסים לענף הסיעוד הביתי ולא לענף הסיעוד במוסדות כדוגמת  
23 המערערות, שם המדינה לא התכוונה להתיר לעובדים זרים להיכנס לישראל וליצור  
24 תחרות מול עובדים ישראלים.
- 25 הטעם לכך מבוסס כאמור על הנחת המחוקק כי לא ניתן לאתר עובדים ישראלים שיהיו  
26 מוכנים לעבוד בענף הסיעוד הביתי ולכן אין הצדקה לחייב ענף זה בהיטל.  
27 בעת שהמחוקק החריג מתשלום ההיטל את העסקתו של עובד זר חוקי בתחום הסיעוד  
28 הביתי עמד לנגד עיניו המטופל הסיעודי הזקוק למטפל ברוב שעות היממה בביתו שעה  
29 שאין אפשרות ריאלית כי טיפול כזה יוענק לו על ידי עובד ישראלי.  
30 בנסיבות אלה לא מתקיימת תכלית הטלת ההיטל בענף הסיעוד הביתי ולכן אין טעם  
31 בהטלתו.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 (מקובלת על ידי עמדת המשיב (בסעיף 57 לסיכומיו) כי טעם נוסף לפטור מהיטל בתחום  
2 הסיעוד הביתי הוא הרצון להימנע מפגיעה ישירה באוכלוסייה החלשה של המטופלים  
3 הסיעודיים, באופן שעלול לגרום לייקור העסקתו של העובד הזר, וכן על מנת למנוע  
4 חיכוך בירוקרטי מיותר שיוטל על המטופלים הסיעודיים או על קרוביהם לו היה מושת  
5 עליהם ההיטל).
- 6 60. חיזוק מסוים למסקנה זו יתכן וניתן למצוא מכיוון אחר.  
7 בתקנות מס הכנסה (זיכויים לעובד זר), התשע"ה-2014 נקבעה הגדרה לעובד זר חוקי  
8 בתחום הסיעוד כדלקמן: "עובד זר חוקי שקיבל היתר לעסוק בתחום הסיעוד ושהארכת  
9 שהייתו בישראל מתבצעת לפי סעיף 3א(ב) לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952".  
10 הגדרה של "עובד זר חוקי" נקבעה בתקנה 2 כדלקמן:  
11 "עובד זר חוקי הוא עובד זר שהתקיימו בו כל אלה:  
12 (1) שהייתו בישראל או באזור והעסקתו בישראל או באזור מותרות לפי דין;  
13 (2) הוא אינו "מומחה חוץ" או "מרצה אורח" כהגדרתם בתקנות ניכוי הוצאות שהייה;  
14 (3) הוא קיבל אשרה ורישיון לישיבת ביקור מסוג 1/ב (עובד זמני) לעבודה בישראל,  
15 כאמור בתקנה 5(א) לתקנות הכניסה לישראל, התשל"ד-1974".
- 16 התקנות החדשות משנת 2014 בנושא זיכויים לעובד זר קובעות כי רק עובדים זרים  
17 חוקים שקיבלו אשרה מסוג 1/ב לעבודה בישראל בתחום הסיעוד, יכולים ליהנות  
18 מנקודות זיכוי. בכך ביקש המחוקק להותיר את אוכלוסיית המסתננים מחוץ לקבוצת  
19 העובדים החוקיים בענף הסיעוד הביתי, המועסקים כדין, ולשלול מהם את נקודות  
20 הזיכוי. יתכן ויש מקום לטענה כי ניתן ללמוד מכך, בבחינת קל וחומר, לעניין גישת  
21 המחוקק בכל הנוגע לחבות בהיטל על מעסיקי המסתננים בענף הסיעוד המוסדי, אולם  
22 מאחר והדבר אינו נדרש לענייננו אינני קובעת בכך מסמרות.
- 23 61. לסיכום הדברים עד כה, וכפועל יוצא ממכלול הטעמים המפורטים לעיל, לא ניתן לומר  
24 כי העסקת המסתננים על ידי המעוררות היא "העסקה כדין" באופן הפוטר אותה  
25 מתשלום ההיטל. תוצאה זו תחול באופן דומה גם על העסקת שלושת העובדים הזרים  
26 בעלי רישיון עבודה מסוג 1/ב (לפי תקנה 5 לתקנות הכניסה לישראל). אלה כמו אלה  
27 אינם יכולים להיחשב כמועסקים "כדין" בענף הסיעוד המוסדי.
- 28 שיקולי מדיניות ציבורית תומכים בהטלת ההיטל
- 29 62. מתן פטור מהיטל בגין העסקתם של מסתננים, שאינם מועסקים כדין, עלול להפר את  
30 מערכת האיזונים והבלמים שהושגה בעניינם, כאשר, מצד אחד, לא ניתן להרחיקם  
31 למדינות מוצאם ויש לאפשר להם פרנסה בכבוד אך, מצד שני, אין לתת תמריץ פיסקאלי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 להעסקתם (בדמות הפטור מהיטל) באופן המתנגש עם המטרות והיעדים העומדים  
2 בבסיס מדיניות הממשלה.
- 3 63. לא יעלה על הדעת כי מצבו של מי שמפר את החוק יהיה טוב יותר ממי ששומר על החוק.  
4 ברור כי מי ששומר על החוק לא יכול להעסיק עובד זר בענף הסיעוד המוסדי, אלא בענף  
5 הסיעוד הביתי בלבד, כאשר העובד הזר מתגורר עם המטופל. אין לקבל שהמערעות  
6 יעסיקו מסתננים בטיפול סיעודי בבתי אבות, בניגוד לדין, ולמרות זאת ייהנו מפטור  
7 מהיטל שניתן רק בגין העסקה כדן.
- 8 כמו כן, אין לראות במדיניות המדינה שלא לאכוף, בשלב זה, את איסור העסקתם של  
9 המסתננים, כפלטפורמה למתן פטור מהיטל.
- 10 64. למותר לציין כי בעקיפת החובה להעסיק את המסתננים בהיתר משחררות עצמן  
11 המערעות מהתנאים ומהמגבלות שנקבעים על ידי המדינה במתן ההיתרים, לרבות  
12 לעניין המכסות המאושרות לכל ענף, תשלום אגרות, העמדת מגורים לעובדים ושאר  
13 חיובים על פי דין (ראו סעיפים ד-ה לרשימת המוסכמות בסעיף 1 לעיל).
- 14 65. ודוקו, דברים אלה אינם מכוונים לקבוצת העובדים המסתננים דווקא. גם עובד זר  
15 שנכנס כחוק לישראל וקיבל אשרה מסוג ב/1 (לפי תקנה 5(א) לתקנות הכניסה לישראל  
16 התשל"ד-1974) המועסק בפועל בענף הסיעוד המוסדי, בניגוד לאשרה שבידו, ייחשב  
17 כמועסק "שלא כדן" ומעסיקו יחויב בתשלום היטל בגינו (בדומה לעובד זר, שקיבל  
18 אשרה מסוג ב1 לעבודה בענף החקלאות אך עובד בפועל בענף הבניה, גם העסקתו של זה  
19 תיחשב שלא "כדן").
- 20 אמור מעתה, כל עובד זר, בין מסתנן ובין אחר, המועסק בפועל בבית אבות בטיפול  
21 סיעודי, העסקתו תיחשב שלא כדן ותחויב בתשלום היטל.
- 22 66. זאת ועוד, יש לנקוט משנה זהירות במתן העדפה להעסקת מסתננים העלולה לגרום  
23 לעקיפה של הצורך במתן היתר ולעקיפת הפיקוח על החובות המוטלות מכוח ההיתר על  
24 מעסיקיהם של עובדים זרים (ראו סעיפים א1-א6 לחוק עובדים זרים).
- 25 כך בכלל וכך בפרט בתחום הרגיש במיוחד של טיפול בקשישים סיעודיים ותשושי-נפש  
26 שהטיפול בהם דורש הכשרה והתאמה מיוחדים וכרוך לעיתים בלחץ פיסי ומנטלי  
27 ובשחיקה נוכח העבודה הקשה ושעות העבודה המרובות (עניין איגוד בתי אבות פסקה 2).
- 28 **מדיניות אי האכיפה כלפי העסקת מסתננים והשלכותיה**
- 29 67. המערעות טוענות כי, לאור הודעת המדינה בבג"צ 6312/10 קו לעובד ואח' נ' הממשלה  
30 ושר הפנים (16.1.2011) (להלן – עניין קו לעובד) על מדיניות אי האכיפה בה היא נוקטת  
31 כלפי העסקת מסתננים, לא ניתן לומר כי העסקתם אינה "כדן". כמו כן, העובדה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 שהמדינה מעלימה עין מהעסקת מסתננים בבתי אבות ואינה אוכפת את איסור  
2 העסקתם, אולם באותה נשימה ממשיכה להחזיק בעמדה כי העסקתם אינה "כדין",  
3 אינה מתיישבת עם גדרי ההגיונות המנהלית.
- 4 68. בכל הכבוד, אין בידי לקבל את הטענה.
- 5 69. לטענה זו נדרש בית המשפט העליון בעניין סעד ושם נאמרו הדברים הבאים:  
6 "דומני, בכל הכבוד, כי מהלך פרשני המבקש להסיק מקיומה של מדיניות שנועדה  
7 לאפשר תעסוקה בעבור יוצאי סודאן ואריתריאה ולו ברמה המינימלית ביותר – קרי,  
8 באמצעות אי אכיפת האיסור אשר מוטל על העסקתם מעיקרא – בדבר כוונה לפטור את  
9 מעסיקהם כליל מתשלומי של היטל שמטרתו לאזן את השלכותיה הכלכליות  
10 השליליות של העסקת עובדים אשר אינם אזרחי ישראל או תושביה, הוא מעט מרחיק  
11 לכת" (השופט רובינשטיין, פסקה מו).  
12 ובהמשך –
- 13 "לגופם של דברים, דומני כי לא יהא זה נכון להיתלות בהתחייבותה של המדינה בדבר  
14 התרתו של עיסוק אשר אסור על פי דין, כהצדקה לקבלת פטור מחבות במס בגינו" (שם,  
15 פסקה ג).
- 16 70. התחייבות המדינה שלא לאכוף את איסור העסקתם של המסתננים ניתנה על רקע רצונה  
17 ליצור איזון בין מציאות שבה לא ניתנים אישורי עבודה למסתננים, מצד אחד, לבין  
18 ההכרה בקושי הכרוך במניעת פרנסה ממי ששוהים בישראל באופן זמני אך בלתי מוגבל.  
19 לא ניתן ללמוד מהתחייבות זו, שנועדה להתמודד עם המציאות המורכבת שנוצרה בשל  
20 כניסת עשרות אלפי מסתננים לשטח ישראל, כי היא נועדה לגבש זכויות אחרות שלא  
21 הייתה כל כוונה להעניק (ראו עמדת השופטת ארבל בעניין קו לעובד, סעיף 24 לעיל).
- 22 71. כפועל יוצא, אין לומר כי, העובדה שהמדינה אינה אוכפת את האיסור הפלילי שבהעסקת  
23 המסתננים, מונעת את חיובם בהיטל של מי שמעסיקים אותם שלא כדין. תכלית ההיטל  
24 נועדה להתמודד עם השלכות השליליות של העסקת עובדים זרים בישראל תוך "השתת  
25 העלויות החיצוניות הכרוכות בהעסקתם של עובדים זרים על הנהנה מפעולה זו" (עניין  
26 סעד, רובינשטיין, פסקה מט). אין במדיניות אי האכיפה כדי לבטל תכלית זו, שהיא  
27 בעינה עומדת ואינה מצדיקה את מתן הפטור מהיטל.

### השלכות הפשרה בעניין נקודות הזיכוי

- 28 72. המערערות טוענות כי, הסכמת המדינה בעניין סעד להכיר בנקודות זיכוי למסתננים על  
29 פי כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי), התשס"ז-2007, שתנאי להכרה בהן  
30



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 היא כי שהיית והעסקת העובד "מותרות על פי דין", מונעת ממנה לטעון אחרת לעניין  
2 הפטור מההיטל.
- 3 73. חוששני כי גם טענה זו אין בידי לקבל.
- 4 74. מקובלת עלי עמדת המשיב, כי עמדת המדינה בעניין **סעד** הייתה לצורכי פשרה בלבד,  
5 משהיה ברור כי כללים אלה כבר בוטלו והוחלפו בתקנות חדשות משנת 2014 שקבעו  
6 באופן ברור כי נקודות הזיכוי יינתנו רק לעובדים זרים חוקיים שאינם מסתננים.  
7 הסכמת המדינה באותו עניין סויגה לנושא נקודות זיכוי ולא ניתן ללמוד ממנה כי  
8 המדינה מכירה בכך שהמסתננים מועסקים "כדין" לכל דבר ועניין לרבות לעניין הפטור  
9 מההיטל.
- 10 75. זאת ועוד, לא ניתן להשוות בין עמדת המדינה בעניין נקודות זיכוי לעמדתה בעניין  
11 הפטור מהיטל, לאור השוני הברור בין השניים: נקודות זיכוי מגיעות לעובדים עצמם  
12 בעוד שההיטל מושת על המעסיקות. יצוין כי קיים איסור מפורש בחוק הבראת הכלכלה  
13 לגלגל את תשלום ההיטל לפתחו של העובד (סעיף 45(ב)(2) לחוק הבראת הכלכלה הקובע  
14 כי "**ההיטל לא ינוכה, במישרין או בעקיפין, מההכנסה של העובד הזר**") בעוד שלעניין  
15 נקודות הזיכוי המדינה התנתה את הכרתה בהן בהוכחה כי שולמו בפועל לידי העובדים.
- 16 76. הפניית המערערות לפסק הדין בעניין **כלי ניקה** אינה יכולה לסייע להן שכן קביעת בית  
17 המשפט באותו מקרה, שעסקה בהכרה בנקודות זיכוי למסתננים, לא התייחסה לתנאים  
18 המיוחדים הקיימים בענף הסיעוד המוסדי הקובעים כי העסקה "כדין" תיחשב רק  
19 העסקה של עובד זר סיעודי המתגורר בבית המטופל.
- 20 77. בשולי הדברים אציין כי, ככלל, כאשר הרשות המנהלית פועלת לפנים משורת הדין, יש  
21 חשש לתוצאה לא שוויונית ומפלה וראו דברי בהקשר זה בעניין ע"מ (מחוזי תל אביב-  
22 יפו) 17-02-45369 **מילר אורי נ' פקיד שומה ת"א 3** פסקה 42 (05.11.2018). במקרה זה  
23 שונה הדבר שכן רשות המסים דאגה להחיל את החלטתה על כלל הציבור ופרסמה אותה  
24 בפומבי בהנחיות ברורות (הנחיה מתאריך 8.11.2017 של רו"ח מירי סביון וזילפה  
25 גלינדוס).

### סוף דבר

- 26 הערעורים נדחים.  
27  
28 לאור חשיבות הסוגיה שעל הפרק והשאלות הנכבדות שהיא מעוררת וכן העובדה  
29 שהצדדים השכילו להגיע לרשימת מוסכמות באופן שייתר הליך של שמיעת ראיות,  
30 יעמוד סכום ההוצאות בו תחויבנה המערערות יחדיו על סך של 20,000 ש"ח.  
31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 ינואר 2019

ע"מ 16-01-45494 מעונות-יניב בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן  
ע"מ 17-02-31708 שותפות מרכז ותיקים בית אבות נ' פקיד שומה גוש דן

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9

ניתן היום, ט' שבט תשע"ט, 15 ינואר 2019, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

10  
11  
12  
13  
14  
15  
16