



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

ניתן ביום 12 יוני 2018

המערער

המוסד לביטוח לאומי

-

המשיבה

אורמת מערכות בע"מ

מתייצבת בהליך

מדינת ישראל

בפני: הנשיא (בדימוס) יגאל פליטמן, השופטת לאה גליקסמן, השופטת סיגל

דוידוב-מוטולה

נציגת ציבור (עובדים) גב' יעל רון, נציג ציבור (מעסיקים) מר שלמה נוימן

בשם המערער: עו"ד כרמית נאור ועו"ד אורנה רוזן אמיר

בשם המשיבה: עו"ד אליעזר צוקרמן

בשם מדינת ישראל: עו"ד איתמר הר-אבן

פסק דין

השופטת סיגל דוידוב-מוטולה

1. עניינו של ערעור זה בשאלה מה דינם של דמי ביטוח ששילמה המשיבה למערער עבור עובדיה, בגין הכנסה ממכירת מניות שמקורן בהקצאת אופציות, בטרם פסק בית המשפט העליון כי מדובר בהכנסה הונית ולא פירותית. מכאן עולה שאלה רחבה יותר בדבר התחולה שיש ליתן להלכה המשפטית בדבר סיווג ההכנסה - האם תחולה רטרואקטיבית או שמא פרוספקטיבית בלבד בנסיבות העניין.

השאלה הובאה לפנינו¹ במסגרת ערעור על פסק דינו של בית הדין האזורי לעבודה בירושלים (ב"ל 44372-09-11; השופטת רחל בר"ג-הירשברג ונציגי הציבור גב' תמר סליימן ומר נוריאל ממליה), אשר קיבל את תביעת המשיבה.

¹ בהתאם להחלטה מיום 4.6.18 החליפה נציגת הציבור (עובדים) גברת יעל רון את נציג ציבור (עובדים) מר אלעזר וייץ נוכח סיום כהונתו כנציג ציבור.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

רקע עובדתי ונורמטיבי

2. במהלך השנים 2001 - 2002 הנפיקה המשיבה, חברת אורמת מערכות בע"מ (להלן: **החברה**), אופציות לעובדיה על פי מסלול ההקצאה שנקבע בסעיף 102 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן גם: **הפקודה**), בנוסחו דאז. עובדי החברה מימשו את האופציות האמורות במהלך השנים 2003 - 2006.

3. מהכנסת העובדים כתוצאה ממימוש האופציות, שלגרסת החברה עומדת על סכום כולל של 988,346 ₪ (להלן גם: **ההכנסה**), ניכתה החברה מס הכנסה במקור וכן שילמה דמי ביטוח לאומי למערער - המוסד לביטוח לאומי (להלן גם: **המוסד**).

בכך פעלה החברה מתוך הנחה כי מימוש האופציות מהווה הכנסה פירותית המחויבת בתשלום דמי ביטוח לאומי לפי סעיף 344(א) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה - 1995 (להלן: **החוק**). סעיף זה קובע כי "יראו כהכנסתו החודשית של עובד את הכנסתו בעד החודש שקדם לאחד בחודש בו חל מועד התשלום, מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה...". לגישת המוסד נכון לאותה עת, ההכנסה (כהגדרתה לעיל) נכללה בגדר סעיף 2(2)(א) לפקודה, המפרט מקורות הכנסה מעבודה, לרבות "כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו... בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו".

4. להשלמת התמונה נבחר כי סעיף 102 לפקודה עוסק בהקצאת מניות לעובדים, ובשנת 2002 הוחלף נוסחו במסגרת תיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002 (להלן: **תיקון 132**). במסגרת התיקון נקבע כי סעיף 102 בנוסחו החדש יחול על הקצאת מניות לעובדים על פי תכנית שהחברה המעסיקה בחרה בה החל מיום התחילה (1.1.03) ואילך (ראו ס"ח 1863, 4.8.02; כן ראו בקשר לכך את סעיף 345'א לחוק שחוקק במסגרת אותו תיקון, וחל אף הוא על הקצאות כאמור). הואיל ובענייננו מדובר באופציות שהוקצו במהלך השנים 2001-2002, היינו קודם ליום התחילה, חל עליהן נוסחו "הישן" של סעיף 102. וכך נאמר בו בין היתר:

"ב) הכנסתו של עובד מהקצאת מניות [לרבות זכויות לרכישת מניות - ס.ד.מ.] תהיה פטורה ממש בעת ההקצאה [שהוגדרה



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

כהקצאת מניות של חברה על שם נאמן בעד עובד של החברה -
ס.ד.מ., **אם נתקיימו כל אלה:**

(1) ההקצאה בוצעה בתמורה ליותר של העובד על שכר;
(2) תעודות המניות לא נמסרו לידי העובד אלא הופקדו בידי
הנאמן למשך תקופה שלא תפחת מעשרים וארבעה
חדשים;

(3) בפנקס החברים נרשמו המניות על שם הנאמן;

(4) החברה והנאמן הודיעו על תכנית הקצאה לפקיד השומה
שלושים ימים לפחות לפני ביצועה, בטופס שקבע הנציב.

(ג) מכר העובד או הנאמן את המניות, או העביר הנאמן את המניות
על שם העובד, יראו את העובד כאילו מכר את המניות בתמורה
כהגדרתה בסעיף 88; לענין זה יראו כמחיר מקורי רק סכום
ששילם העובד במזומן בעת ההקצאה ולא יחול פטור ממס לפי
סעיף 97(ג). הנאמן ינכה במקור מס בשיעור של 30% מן
התמורה, או בשיעור נמוך יותר שקבע פקיד השומה.

...
(ה) על מימוש זכות לרכישת מניות לא יחול סעיף 3(ט) אם הזכות
מומשה בידי הנאמן; על המניה נשוא הזכות יחולו הוראות
סעיף זה, ולענין סעיף קטן (ב)(2) תובא בחשבון גם התקופה
שבה היתה הזכות לרכישת המניה בידי הנאמן.

(ו) מכר העובד את המניות לאחר שהנאמן העבירן על שמו, יראו
את היום שבו העבירן הנאמן על שמו כיום הרכישה ואת
הסכום שנקבע בתמורה לענין סעיף קטן (ג) כמחיר המקורי.

..."

לפי סעיף 102 בנוסחו כיום, בפני החברה המעסיקה פתוחות שתי חלופות להקצאת
אופציות לעובדים - החלופה האחת היא הקצאת אופציות במסלול פירותי המכונה
"מסלול הכנסת עבודה", והחלופה השנייה היא הקצאת אופציות במסלול הוני
המכונה "מסלול רווח הון".

5. ביום 31.12.08 ניתן פסק דין מפי בית המשפט העליון ב-ע"א 6159/05 **פקיד שומה
תל אביב 3 נ' לפיד** (פ"ד סג(1) 235 (2008), להלן: **הלכת לפיד**). באותו הליך נדונו
במאוחד שלושה ערעורים שהגיש פקיד השומה על פסקי דין שניתנו על ידי השופט
מגן אלטוביה בעמ"ה (מחוזי ת"א) 1172/02 **כץ נ' פקיד שומה תל אביב 3** (22.3.05);
להלן: **פסק הדין המחוזי בעניין כץ**; עמ"ה (מחוזי ת"א) 1265/01 **לפיד נ' פקיד
שומה תל אביב 3** (24.3.05); ועמ"ה (מחוזי ת"א) 1072/03 **דיאמנט נ' פקיד שומה
תל אביב 3** (27.6.05). בשלושת פסקי הדין נקבע כי ההכנסה המחויבת במס מכוח
הוראת סעיף 102 בנוסחו טרם תיקון 132 היא הכנסה הונית. בהלכת **לפיד** אישש
בית המשפט העליון קביעה זו ופסק כי "**הכנסה המתקבלת בידי עובד ממכירת**



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

מניות שמקורן באופציות אשר הוקצו לו בהתאם למסלול שהיה קבוע בסעיף 102 לפקודה, כנוסחו עובר לתיקון 132 - מהווה הכנסה הונית". בית המשפט העליון פסק כאמור מבלי להתייחס באופן מפורש לשאלת תחולתה בזמן של ההלכה.

6. ביום 17.11.09 פנתה החברה למוסד באמצעות רואי החשבון שלה בבקשה "להחזיר תשלומי ביטוח לאומי בגין הכנסה הונית". משהמוסד בושש להשיב פנתה החברה, באמצעות בא כוחה, גם ביום 6.12.10. רק ביום 19.6.11 נמסרה תשובתו השלילית של המוסד לבקשת החברה, בעיקר מהטעם שאין להחיל את הלכת לפיד רטרואקטיבית, וכן בנימוק שהמשמעות היא שעל המוסד יהא לשנות בהתאמה, באופן רטרואקטיבי, את גובה ההכנסה שהיוותה בסיס לגמלאות מחליפות שכן של כלל עובדי החברה, ולגבות מהם את כספי הגמלאות ששולמו ביתר.

7. ביום 21.9.11 הגישה החברה את התביעה לבית הדין האזורי. בהתאם להסכמת הצדדים לא התקיים דיון הוכחות, וההליך התנהל על סמך סיכומים בכתב. עם זאת בית הדין עמד על קבלת נתונים נוספים בקשר לגמלאות ששולמו לעובדי החברה ובהתאם הוגשה הודעת המוסד מיום 10.4.13 לפיה סך הכול הוגשו על ידי עובדי החברה 134 תביעות למוסד במהלך השנים 2003-2006 (לאו דווקא על ידי 134 עובדים שכן עובד אחד יכול היה להגיש מספר תביעות, דוגמת תביעות בגין תקופות מילואים). 67 מתביעות אלו היו בגין מילואים, 42 תביעות לדמי פגיעה, 6 תביעות לדמי אבטלה ו - 2 לדמי לידה. עם זאת לא נטען כי יש התאמה בין המבוטחים מקבלי הגמלאות האמורים, לבין מי שמימשו את האופציות שהקצתה החברה באותן שנים. עוד ראוי לציין כי בשלב ראשון שקל המוסד את צירוף העובדים שעלולים להיפגע, אך לבסוף הודיע כי "אין בכוונתו לבקש לצרף צדדי ג' להליך וזאת מפאת קושי טכני" (הודעה מיום 8.3.12).

פסק דינו של בית הדין האזורי

8. בית הדין האזורי קיבל את תביעת החברה וקבע כי פסיקת בית המשפט העליון בעניין לפיד חלה גם באופן רטרואספקטיבי, וכי למוסד לא קם אינטרס הסתמכות ראוי להגנה. משמדובר בהכנסה הונית, הרי שהחברה אינה מחויבת בתשלום דמי ביטוח. כפועל יוצא זכאית החברה להשבת דמי הביטוח ששולמו למוסד, בהפחתת



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

חלקי גמלאות נגזרות שכר ששולמו לעובדים על בסיס ראיית רווח ההון שנוכה כשכר עבודה.

9. בית הדין הזכיר את הוראות הסעיפים 342, 344(א), 358 ו-362 לחוק וקבע כי אם מתברר שנגבו דמי ביטוח בעד "עובד" מהכנסה שאינה מהמקורות המנויים בסעיף 2(2) לפקודה, על המוסד להשיבם. בהתאם, ולאור הנפסק בעניין **לפיז**, הרי שעל פני הדברים על המוסד להשיב לחברה את דמי הביטוח ששילמה בהתאם להוראות סעיף 362 לחוק, אלא אם תתקבל טענת המוסד כי יש להחיל את הלכת **לפיז** באופן פרוספקטיבי בלבד.

10. בית הדין ציין כי נקודת המוצא העקרונית היא כי תחולתה של הלכה שיפוטית חדשה המפרשת דבר חקיקה היא פרוספקטיבית ורטרוספקטיבית כאחד, אלא אם טעמים מיוחדים, המעוגנים בשיקולים מעשיים, מצדיקים להחילה מכאן ולהבא בלבד (רע"א 8925/04 **סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ ואח' נ' עזבון המנוח אחמד עבד אלחמיד ז"ל**, פ"ד ס"א(1) 126 (2006); להלן: **הלכת סולל בונה**)).

הלכת **לפיז** לא שינתה הלכה קודמת אלא הצהירה, לראשונה, על מצב משפטי נתון; לאור זאת ובהתאם להלכת **סולל בונה** - אין לומר כי קיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה, ואין לחרוג מהכלל של תחולה פרוספקטיבית ורטרוספקטיבית. גם אם ייקבע אחרת, "**ספק בעינינו אם טענת המוסד כי הכל סברו שהנורמה המשפטית המחייבת היא שבהכנסה פירותית עסקינן, אכן משקפת את מצב הדברים בפועל**". בית הדין ציין בקשר לכך כי התנהלות רשות המסים העידה כי הייתה מודעת החל מסוף שנות ה-90 לקושי הפרשני שנובע מסעיף 102 בנוסחו דאז, ובשנת 2002 אף הצהירה נציבת מס הכנסה דאז בוועדת הכספים של הכנסת כי המוסד אינו גובה דמי ביטוח מהכנסות שהן "במסלול של 102". בנוסף, גם הפסיקה בשנים הרלוונטיות (של בית המשפט המחוזי וכן אמרת אגב של בית המשפט העליון, כפי שיפורט להלן) התייחסה לסיווגה של ההכנסה כהכנסה הונית.

בנסיבות אלה היה על המוסד לכל הפחות להימצא "עם יד על הדופק" ולבחון מחדש את הנושא, אך לא הוצגו אסמכתאות כלשהן להפעלת שיקול דעת חוזר על ידו נוכח שינוי האקלים המשפטי. המוסד נטל לפיכך על עצמו באופן מודע את הסיכון הכרוך בכך, ועל כן אין לומר שקם לו אינטרס הסתמכות הראוי להגנה.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

11. בית הדין אבחן את ענייננו מפסק הדין שניתן בעב"ל (ארצי) 748/07 סגנון הכרז בע"מ - המוסד לביטוח לאומי (28.1.09, להלן: עניין סגנון הכרז). באותו עניין נדונו שינויים שבעלי שליטה בחברה, אשר בוטחו כשכירים, ערכו בשכרם על דעת עצמם, ובית הדין קבע כי אין לאפשר להם לתקן בדיעבד את השכר המבוטח תוך פגיעה בעיקרון הביטוחי וביכולת המוסד לכלכל צעדיו בהתאם לתקציבו ולהכנסותיו מדמי הביטוח בכל נקודת זמן. בענייננו, להבדיל, אין המדובר ב'מניפולציה' על הזכויות הביטוחיות של העובדים בדיעבד. על כן, ובהיקש מן הנפסק בדב"ע (ארצי) נה/0-14 גדות תעשיות פטרוכימיות בע"מ - המוסד לביטוח לאומי, פד"ע כ"ח 514 (1995), יש לקבוע שלא נפגע העיקרון הביטוחי שכן מדובר בדיווח בזמן אמת על עובדים ולא על בעלי שליטה, שנבע מספק בשאלה פרשנית משפטית, כאשר הלכת לפיז מלמדת כי מלכתחילה לא היו העובדים חייבים בדמי ביטוח והם שולמו בשל טעות של המוסד בפרשנות החוק.

בית הדין הוסיף כי לא הוברר עד תום אם הוצאו לחברה שומות מס מתוקנות בגין השנים הרלוונטיות, ולכן לא ניתן לקבוע כי גם לעמדת רשות המסים אין להחיל את הלכת לפיז באופן רטרואקטיבי.

12. בית הדין דחה את טענת המוסד להסתמכות המבוססת על שיקולים תקציביים ופסק כי זו אינה 'מילת קסם' ולא שיקול בלעדי שיש להתחשב בו, ודאי משהדבר נטען ללא פירוט או ביסוס עובדתי. ביחס לטענה בדבר השלכותיו של השינוי בסיווג ההכנסה על גמלאות נגזרות שכר, ציין בית הדין כי המוסד לא הצליח להציג את ההשפעה הישירה של הדבר. זאת ועוד, השפעותיה של טענה זו קהו במידה רבה, שכן החברה נתנה הסכמתה לכך שאותם חלקי גמלה עודפים ינוכו ויופחתו על ידי המוסד מההחזר שישולם לה, אם תתקבל תביעתה, כך שהעובדים עצמם לא יידרשו להחזרים כלשהם.

טרם סיום ציין בית הדין כי ראוי היה אם החברה לא ממתינה הייתה שלוש שנים מעת תום מימוש האופציות על ידי עובדיה ועד פנייתה הראשונה למוסד לקבלת ההחזר, וכי אין להתעלם מכך שהמוסד יתקשה לתפקד אם "אינו יכול לצאת מתוך הנחה כי תקציבו 'סגור'", אך הפתרון לכך הוא בתיקון הוראות החוק.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

כל עוד לא שונה החוק וההוראה המנחה היא זו שבסעיף 362, התוצאה היא שהחברה זכאית להשבת דמי הביטוח ששילמה בעד עובדיה בשנים 2003-2006 בגין מימוש מניות שמקורן בהקצאת אופציות על פי מסלול סעיף 102 לפקודה בנוסחו הישן, בהפחתת חלקי גמלאות נגזרות שכר ששולמו לעובדים אלה על בסיס ראיית רווח ההון שנוכה כשכר עבודה. בהתחשב בכלל הנסיבות, לרבות איחור החברה בפנייתה הראשונית למוסד, לא ניתן צו להוצאות.

טענות הצדדים בערעור

13. המוסד טוען כי נכון למועד הגבייה, היוותה ההכנסה הכנסה פירותית וזאת בהתאם לעמדת רשות המסים. כך סברה גם החברה עצמה, ולראיה ניכתה דמי ביטוח וכן מס הכנסה במקור. לגישת המוסד, מצב משפטי זה שונה על ידי בית המשפט העליון רק במסגרת הלכת **לפיז**. המוסד מוסיף וטוען כי טעה בית הדין האזורי בקבעו כי יש להחיל את הלכת **לפיז** רטרוספקטיבית. משנעשה שינוי בהלכה הפסוקה ראוי שתחולתו תהיה פרוספקטיבית, במיוחד עת מדובר בזכויות מתחום הביטחון הסוציאלי וההשלכות שיש להן על ציבור מקבלי הגמלאות בכללותו.

המוסד סבור כי הלכת **לפיז** ניתנה במישור המיסויי בלבד, ולא התייחסה להשלכות על זכויות וחובות מכוח חוק הביטוח הלאומי והאלמנט הביטוחי השזור בו. כמו כן ייתכנו מקרים שבהם שינוי אשר נעשה במישור המיסויי לא ישפיע בהכרח על זכאותו של המבוטח לגמלאות מכוח החוק (עניין **סגנון הכרז**).

14. מוסיף המוסד כי החלת הלכת **לפיז** רטרוספקטיבית תחייב אותו לחשב מחדש ולשנות בהתאמה את גובה ההכנסה שהיוותה בסיס לגמלאות מחליפות שכר של עובדי החברה, כולל גמלאות עתידיות. הדברים נכונים לא רק לעובדי החברה: על המוסד יהיה לאתר מבוטחים בעלי נתונים מקבילים אשר קיבלו אופציות על פי מסלול ההקצאה הקבוע בסעיף 102, עובר לתיקון 132, והיו זכאים לגמלאות מחליפות שכר.

המוסד מדגיש כי בהסכמת החברה לקזז מהחזר דמי הביטוח את הפרשי הגמלאות אין מענה הולם לאינטרס ההסתמכות הן של המוסד והן של העובדים, שכן אין בה התייחסות לגמלאות עתידיות (של נפגעי עבודה, ככל שהיו כאלה). יתר על כן, בהתאם להוראת סעיף 342 לחוק, הזכאות להחזר דמי ביטוח היא של החברה,



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 3393-10-14

כאשר על המוסד להחזיר לה הן את חלק העובד בדמי הביטוח והן את חלק המעסיק. מכאן עולה השאלה האם את ההפרש בגמלאות שעל המוסד להפחית מהחזר דמי הביטוח יש להפחית מחלק המעסיק או שמא עליו להפחיתו גם מהחזר דמי הביטוח ששולמו על ידי העובד, תוך שקיימת אפשרות כי לגבי עובד מסוים - הפסד הגמלאות יהא גבוה מהחזר דמי הביטוח באופן שיביא להרעת מצבו. ראוי להדגיש כי המוסד טען טענות אלה באופן כללי בלבד, ולא הציג כל נתונים ספציפיים אודות עובדי החברה והגמלאות המשולמות להם, באופן שילמד כי חששותיו העקרוניים אכן רלוונטיים למקרה שלפנינו.

15. המוסד סבור כי טעה בית הדין האזורי עת קבע כי היה עליו לצפות את שינוי הפרשנות המשפטית לעניין סיווג ההכנסה, וכי פסיקתו של בית המשפט המחוזי בעניין כץ הייתה צריכה להנחות את המוסד: ראשית, במועד שבו נגבו דמי הביטוח המצב המשפטי היה כי יש לסווג הכנסה זו כהכנסה מעבודה. כך ראתה זאת רשות המסים וגם החברה עצמה. לא בכדי, הודגש בהלכת לפיד כי האמירה בעניין דר (שתפורט להלן) היוותה אמרת אגב בלבד. בנוסף, העובדות בעניין בנק המזרחי (שיפורט אף הוא להלן) היו שונות לחלוטין שכן באותו עניין העניקה המדינה את ההטבה לעובדי הבנק במסגרת הפרטת הבנק על ידה, ולכן קביעת בית הדין האזורי באותו עניין נגעה לנסיבותיו המיוחדות. שנית, כאשר מדובר בביטחון סוציאלי ובגמלאות מחליפות שכר, אין זה סביר שהיה על המוסד להתריע לפני ציבור המבוטחים כי הגמלאות משולמות להם על תנאי בזמן ההמתנה להכרעת בית המשפט העליון בערעור שהוגש על פסיקת בית המשפט המחוזי. זאת אף ביתר שאת משעה שההכנסה נתקבלה בין השנים 2003-2006, ואילו בקשת החברה להחזר דמי ביטוח הוגשה אך בחודש נובמבר 2009.

16. החברה, מנגד, סומכת ידיה על פסק דינו של בית הדין האזורי. החברה מדגישה כי רואי החשבון שלה טעו בראיית ההכנסה כהכנסה פירותית ולכן שולמו דמי הביטוח, אך אין בכך כדי להקים זכות למוסד שלא להשיבם כאשר התבררה הטעות, ואף אין בטעות כדי ללמד כטענת המוסד על המצב המשפטי בשנים הרלוונטיות. החברה מצטטת בקשר לכך ספרות ומאמרי מלומדים החל משנת 1989 שקבעו באופן חד משמעי כי מדובר בהכנסה הונית, כאשר "בהעדר פסיקה ישירה בסוגיה, פרוחה לה תופעת הסכמי-פשרה למיניהם בין הנישומים ומייצגיהם לבין פקידי השומה".



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

17. עוד הטעימה החברה כי המוסד לא המציא ראיה כלשהי לתשלום עודף של גמלה מחליפת שכר לעובדיה עת מימשו אופציות, לשיטתו מפאת קושי טכני, ואף הודיע לבית הדין האזורי כי אינו מבקש לצרף את העובדים הרלוונטיים כצדדים נוספים להליך. מכאן שה "נתון" שלפיו שילם המוסד לעובדי החברה גמלאות מחליפות שכר על בסיס שכר מוגדל - יתכן שלא היה ולא נברא. החברה הוסיפה לעניין זה כי ממכתב המוסד מיום 10.4.13 עולה שבתקופה הרלוונטית (בשנים 2003-2006) לא ניתנה קצבת נכות מעבודה למי מעובדי החברה. בנוגע לגמלאות אחרות כגון אבטלה, מילואים, דמי פגיעה ודמי לידה הרי שאלו גמלאות "אד הוק" ואינן בבחינת קצבאות ארוכות טווח.

כן נטען שהמוסד לא הבהיר מהו לדידו אינטרס ההסתמכות שלו בנסיבות העניין, ומכל מקום "אם הסוגיה היא חדשה ולא הוכרעה כלל בעבר, אין לומר כי קיים אינטרס ההסתמכות הראוי להגנה" (הלכת סולל בונה).

18. החברה חידדה עוד כי התביעה נסובה על החזר של סכומים ששולמו בטעות למוסד כדמי ביטוח עבור עובדיה, כאשר החובה לשלם דמי ביטוח מוטלת על המעסיק ובהתאם לפסיקה היריבות בקשר לכך היא בין המוסד למעסיק בלבד (דב"ע (ארצי) מה/7-1 אלימלך דיאמנט - המוסד לביטוח לאומי, פד"ע יח 188 (1986); להלן: עניין דיאמנט).

כמו כן הטיעון בדבר הפגיעה הנטענת בביטחון הסוציאלי חורג מגדר המחלוקת, שכן יכול היה להיטען רק ככל שנקבע היה כי מדובר בהכנסה פירותית. כיוון שאין עוד מחלוקת כי ההכנסה היא הונית, אזי ממילא ברור כי אין זכות לעובדים לקבלת גמלאות מחליפות שכר בהתבסס עליה.

עוד העירה החברה כי טענת המוסד שלפיה הלכת לפיז ניתנה רק במישור המיסוי מוזרה, כיוון שהמוסד עצמו מסכים שהיא חלה בענייננו. בנוסף, בעניין לפיז הדגיש השופט (כתוארו אז) גרוניס כי לסיווג ההכנסה "עשויה להיות חשיבות במספר תחומים". החברה ציינה כי לא הוצאו לגביה שומות מס הכנסה מתוקנות לגבי השנים שבמחלוקת, שכן לא היה הבדל בין שיעורי מס רווחי הון ומס הכנסה באותה תקופה ולכן לא היה לה צורך פרקטי לבקש זאת (יצוין כי המוסד במהלך הדיון



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 3393-10-14

אישר זאת, והבהיר כי גם רשות המסים "אדישה לעניין כי לא היה הבדל בשיעור המס" - עמ' 5 לפרוטוקול).

עמדת היועץ המשפטי לממשלה ותגובת החברה לה

19. בדיון הראשון שהתקיים בערעור העלתה לראשונה ב"כ המוסד את הבקשה לצרף להליך את היועץ המשפטי לממשלה (להלן: **היועץ המשפטי**). לאחר העברת החומר לידי הגיש בא כוחו של היועץ המשפטי בקשה להורות לחברה להמציא מסמכים ונתונים נוספים, כיוון שבמסגרת גיבוש עמדת היועץ המשפטי עלה כי נקודת המוצא העובדתית שלפיה מתקיימים התנאים לתחולת סעיף 102 לפקודה - כלל לא הוכחה.

לאחר שהחברה המציאה את החומר המבוקש, הודיע היועץ המשפטי על התייצבותו בהליך והבהיר כי אינו טוען עוד לאי תחולת סעיף 102 לפקודה (עמ' 12-13 לפרוטוקול). במאמר מוסגר יצוין כי צירופו המאוחר של היועץ המשפטי גרם לעיכוב ממושך בבירור הערעור.

20. לגישת היועץ המשפטי, גם הלכה המפזרת "ערפל משפטי" או מבהירה "עמימות משפטית" היא הלכה שיפוטית חדשה, שבמקרים מסוימים מוצדק להחיל אותה באופן פרוספקטיבי גם בהעדר הלכה סותרת קודמת. זאת בפרט כאשר הייתה הסתמכות ממושכת של רשות ציבורית על פרשנות המצב המשפטי אשר בנסיבותיה יש לראותה כסבירה (רע"א 2453/13 **עמר נ' עיריית חדרה** (14.4.15); להלן: **עניין עיריית חדרה**).

היועץ המשפטי טוען כי במקרה שלפנינו מוצדק לקבוע תחולה פרוספקטיבית בלבד, אף בהיעדר הלכה סותרת קודמת. זאת מאחר שניתן להכיר בהסתמכות המוסד על הפרשנות המשפטית של רשות המסים, אשר בנסיבות העניין יש לראותה כסבירה. בהקשר זה הפנה היועץ המשפטי לפסיקות בית המשפט העליון שבהן ניתן משקל מיוחד לאינטרס ההסתמכות של הרשויות הציבוריות ככלל, ובפרט עת עסקינן בשאלות הנוגעות לתחום דיני המס. דמי הביטוח נוכו ושולמו למוסד מכוח הדין שחל בשעתו. על כן לחברה לא קמה ציפייה לגיטימית לקבל כספים אלה חזרה עם השתנות הדין.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

21. בהקשר של דיני הביטוח הסוציאלי וקופת המוסד לביטוח לאומי סבור היועץ המשפטי כי שינוי במצב המשפטי המביא בכנפיו זכויות חדשות מחייב את מימון מראש על מנת לשמור על תקציבו של המוסד. בתמיכה לדברים הפנה לנפסק בדב"ע (ארצי) נז/0-41 המוסד לביטוח לאומי - עדאל סביר, פד"ע לד 533 (1999); להלן: **עניין סביר**) שם חזר הנשיא אדלר על ההלכה שלפיה **"צריך שיהא תחום זמן סביר ומוגבל לכל 'סיכון'... המוטל על המוסד, ומה עוד שהמדובר במערכת מורכבת ובקנה מידה כלל ארצי"**. תקציבו של המוסד נקבע על פי המצב המשפטי הנוהג, אשר אמנם יכול להשתנות **"אולם שינויו מחייב יצירת קרן שממנה ימומנו הזכויות החדשות"** (שם).

זאת ועוד, קביעת בית הדין האזורי כי היה על המוסד להיערך לאפשרות של פסיקה עתידית שתקבע שדמי הביטוח שהוא גובה אינם כדין - בזמן שפרשנות רשות המסים הייתה שונה, ובייחוד שעה שרשות המסים ערערה על פסיקת בית המשפט המחוזי בעניין **כץ** - אינה סבירה, ואינה עולה בקנה אחד עם הוראות חוק הביטוח הלאומי המפנות לפקודה לעניין הגדרת **"הכנסה"**.

22. ממשיך היועץ המשפטי ומוסיף כי לא היה זה סביר לדרוש מהמוסד להתריע בפני עובדי החברה שקיבלו גמלאות מחליפות שכר שקיימת אפשרות שהם יידרשו להשיבן, אם ייקבע בדיעבד שמדובר בהכנסה הונית. התרעה זו כמוה כהותרת העובדים באי ודאות והיא אינה עולה בקנה אחד עם תכליתו של חוק הביטוח הלאומי ועם עקרונות יסוד בדיני הביטוח הסוציאלי.

עוד מציין היועץ המשפטי כי ההבחנה שנעשתה בפסק הדין קמא בין **'בעלי שליטה'** ל'**עובדים'** ובין **'מניפולציה בזכויות'** ל'**דרישה לגיטימית'** להחזר דמי ביטוח ששולמו ביתר - היא מלאכותית ואין לה מקום. השאלה אינה האם לפנינו מניפולציה או ניסיון לא לגיטימי להקטין בדיעבד עלויות של זכויות ביטוחיות שכבר ניתנו, אלא האם בשינוי כשלעצמו יש כדי לפגוע, כשהזכויות כבר מומשו בחלקן ושולמו גמלאות מחליפות שכר.

23. לפני סיום הוסיף היועץ המשפטי כי אם תוכר זכאות החברה לקבל את החזר דמי הביטוח, יש להביא בחשבון במסגרת זו את ההקטנה בחבות המס שלה, שכן קרוב



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

לוודאי שהחברה הכירה בתשלום דמי הביטוח למוסד (או למצער חלק המעסיק שבו) כהוצאה המותרת בניכוי.

24. החברה הגישה תגובה מטעמה שבמסגרתה העלתה ראשית טענות כנגד עצם התייצבות היועץ המשפטי, העדר השלכות רוחב ופגיעה ביעילות הדיון. לגופו של עניין מדגישה החברה כי הלכת לפיז מהווה אך גושפנקא פורמלית לפסיקות קודמות: ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר, פ"ד נח(4) 913 (2004); להלן: **"עניין דר"** שם ציינה השופטת (כתוארה אז) אסתר חיות, באמרת אגב אמנם, כי **"המס המוטל בגין אופציות על פי המסלול הקבוע בסעיף 102 הינו מס רווחי הון"**; פסק הדין של בית המשפט המחוזי בעניין כץ, אשר צריך היה להנחות את המוסד מרגע הינתנו, אף אם הוגש עליו ערעור; וכן ב"ל (אזורי י-ם) 10133/06 **בנק המזרחי - המוסד לביטוח לאומי** (11.5.08, להלן: **עניין בנק המזרחי**) מפי השופט (כתוארו אז) אייל אברהמי, שקבע מפורשות כי **"הלכה פסוקה היא, שהמס עפ"י הוראות סעיף 102 לפקודה, לפני תיקונו, הינו מס רווחי הון"** ובהתאם מימוש מניות מהקצאת אופציות על פי המסלול הקבוע בסעיף 102 לפקודה (בנוסחו הישן) הוא הכנסה הונית שאינה חייבת בדמי ביטוח לאומי וביטוח בריאות.

החברה מדגישה כי המוסד הגיש ערעור על פסק הדין בעניין **בנק מזרחי** (עב"ל (ארצי) 406/08), אך ערעור זה נמחק לבקשתו (פסק דין מיום 15.1.09). אם סבר המוסד שלקביעה זו השלכות תקציביות רחבות היקף, מדוע משך את הערעור על פסק הדין - אם לא בקביעה העקרונית - אזי למצער בשאלת תחולת ההלכה מבחינת הזמן?

עוד מאזכר ב"כ החברה פסיקה של בית המשפט העליון משנת 2015, במסגרתה הוחלה הלכת לפיז כדבר ברור מאליו על אופציות שהוענקו בשנת 2001 (ע"א 3604/13 **מנהל רשות המסים נ' אייזינגר** (10.5.15)), וטען כי אי החזר הכספים מהווה למעשה עשיית עושר ולא במשפט על ידי המוסד.

25. לאמור נוסף כי במענה לשאלות בית הדין במהלך הדיון בפני המותב הבהירה החברה, כי דמי הביטוח שיוחזרו לידיה, ככל שיוחזרו, יועברו על ידה (בכל הנוגע לחלק העובדים) לידי העובדים. בהמשך לכך נשלחה על ידה הודעה נוספת ולפיה:



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 3393-10-14

"החברה תבעה את החזר דמי הביטוח ששולמו למוסד בגין ההכנסה ההונית של העובדים ממימוש האופציות, כשהיא מייעדת את כספי החזר לעובדים מממשי האופציות. במלים אחרות - טובת העובדים, מקבלי האופציות, עמדה בראש מעייניה של החברה - ולא טובתה שלה... כך שבענייננו, בכל מקרה, אין המדובר ב"חלק העובד בדמי הביטוח" וב"חלק המעסיק בדמי הביטוח"; "דמי הביטוח", כולם, הם בבחינת "חלק העובד" (ההדגשות במקור).

עוד יצוין כי במהלך הדיונים נעשו מספר ניסיונות להבאת הצדדים לידי הסדר מוסכם, אך ללא הצלחה. משכך, אנו נדרשים ליתן את הכרעתנו.

דיון והכרעה

26. לאחר שנתנו דעתנו לטענות הצדדים כפי שנשמעו לפנינו בעל פה ובכתב, כמו גם לעמדת היועץ המשפטי ולפסק דינו המנומק והמפורט של בית הדין האזורי, הגענו לכלל מסקנה כי בנסיבות העניין מוצדק לקבוע להלכת לפיז תחולה רטרואקטיבית יחסית, החל מהמועד בו ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין כץ. להלן יפורטו נימוקינו לכך.

הלכת לפיז: הלכה חדשה, הלכה המבהירה עמימות משפטית או גושפנקא רשמית?

27. ראשית יצוין כי כיום אין עוד מחלוקת שמכירת מניות שמקורן באופציות אשר הוקצו בהתאם למסלול שהיה קבוע בסעיף 102 לפקודה טרם תיקון 132, מהווה הכנסה הונית. כך סיכם בית המשפט העליון בעניין לפיז את מסקנתו בנוגע לסיווג ההכנסה:

"נסכם ונאמר: תכליתו העיקרית של סעיף 102 הינה הידוק הקשר בין העובדים לחברה המעבידה, באמצעות עידודם של העובדים לקחת חלק בהון החברה לאורך זמן. תכלית זו מקודמת באמצעות דחיית מועד החיוב במס, כמו גם באמצעות המנגנון המחייב הפקדתן של האופציות בידי של נאמן. זאת, ללא קשר לשאלת אופן סיווגה של ההכנסה המתקבלת כתוצאה ממכירת מניות שמקורן באופציות שהוקצו לפי הוראות הסעיף. במילים אחרות, ניתן לקדם את תכליתו העיקרית של סעיף 102 בין אם תסווג ההכנסה הנזכרת כהונית ובין אם תסווג כפירותית. יחד עם זאת



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

מצינו, כי סיווגה של ההכנסה כהונית עשוי להעניק, ולו לחלק מהנישומים, הקלות מס מסוימות אשר אף בהן יש כדי לקדם את תכליתו האמורה של סעיף 102 לפקודה. נתון זה, בצירוף העובדה לפיה לשונו של הסעיף נוטה בצורה ברורה לכיוון היותה של ההכנסה הונית, מובילנו למסקנה לפיה הכנסה המתקבלת בידי עובד ממכירת מניות שמקורן באופציות אשר הוקצו לו בהתאם למסלול שהיה קבוע בסעיף 102 לפקודה, כנוסחו עובר לתיקון 132 - מהווה הכנסה הונית".

אף אין מחלוקת על כך שהחבות בתשלום דמי ביטוח לאומי מתייחסת רק להכנסות "פירותיות", כך ש"סיווגה של הכנסה מסוימת כ'נכס הוני' משמעה פטור מתשלום דמי ביטוח לאומי לגבי אותה הכנסה" (עב"ל (ארצי) 82/09 איציק מועלם - המוסד לביטוח לאומי (24.1.10)); להלן: עניין מועלם; כאמור לעיל, תשלום דמי ביטוח בגין הקצאת מניות מכוח סעיף 102 לפקודה בנוסחו הנוכחי מוסדר בסעיף 345א' לחוק, שאינו חל על ענייננו). המחלוקת הראשונה בין הצדדים היא האם הלכת לפי שינתה את המצב המשפטי שקדם לה כטענת המוסד, או שמא שיחקה "תפקיד שולי" ומהווה אך גושפנקא פורמלית למצב המשפטי ששרר עוד קודם לכן, כטענת החברה.

28. ראשית נציין כי אין חולק כי עד לפסיקתה של הלכת לפי לא הייתה הלכה משפטית מחייבת בכל הנוגע לסיווג ההכנסה. כידוע, בית המשפט העליון הוא המוסד האמון על פרשנות החוק, ותוקפם של פסקי הדין של הערכאות הדיוניות כתקדים מחייב הוא מוגבל (סעיף 20 לחוק יסוד: השפיטה; דנ"א 7517/16 מוזס נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (3.8.17)). משכך, ה"הלכה הפסוקה" היא הלכת לפי, במסגרתה נדרש בית המשפט העליון - לראשונה באופן ישיר - לשאלת סיווג ההכנסה. אף אין מחלוקת שבפסק דינו האמור בית המשפט העליון לא קבע הלכה ששינתה הלכה פסוקה קודמת, אלא פירש - לראשונה - הוראה חקוקה. פרשנות זו לא ניתנה על ידו בחלל ריק אלא אימצה פסיקה של בית המשפט המחוזי, אמרת אגב של השופטת (כתוארה אז) חיות בעניין דר, פסיקה של בית הדין האזורי בעניין בנק המזרחי ומאמרי מלומדים, מבלי שהוצגה בפנינו פסיקה כלשהי שקבעה אחרת. הלכת לפי לא ניתנה לפיכך בהתבסס על התפתחות פרשנית כלשהי או שינוי מדיניות, אלא ביטאה את הדין הקיים בהתבסס על לשון החוק ותכליתו.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

בית המשפט העליון הכריז לפיכך בפסיקתו על מצב משפטי קיים, ולא שינה הלכה קודמת כלשהי. לא בכדי, לא התייחס כלל בפסיקתו לתחולתה בזמן של ההלכה שנקבעה על ידו, באשר אינה הלכה "חדשה" המשנה הלכה קודמת.

29. על אף האמור לעיל, לא ניתן להתעלם מכך שבית המשפט העליון היה ער, לכל אורכו של פסק הדין, לעמימות מסוימת ששררה סביב שאלת סיווג ההכנסה במסלול סעיף 102 כנוסחו עובר לתיקון 132. השופט (כתוארו אז) אשר גרוניס עמד על כך עת ציין כי הענקת אופציות הפכה לדרך מקובלת ונפוצה לתגמול עובדים אך "יחד עם זאת, הגברת השימוש בשיטת תגמול זו בישראל לא הביאה עימה, לפחות עד תיקון 132, ליצירת הסדר חקיקתי מקיף ומסודר בנושא מיסוי אופציות שהוענקו לעובדים...". משמעות הדברים היא כי בית המשפט הכיר במציאות חקיקתית חסרה, עד לכניסתו של תיקון 132 לתוקף. בהמשך עמד בית המשפט העליון על כך שלהכנסה שהיא פרי מימוש אופציות מאפיינים מעורבים, הן של הכנסה פירותית והן של הכנסה הונית:

"שרשרת הפעולות של הקצאת אופציות לעובד במסלול 102, המרתן למניות ומכירתן של אלה, מביאה לגיבושה של הכנסה בעלת מאפיינים מעורבים. מחד גיסא, חלקה של ההכנסה נובע מהטבה הצומחת לעובד במסגרת יחסי עובד-מעביד. על דרך הכלל, הטבה מסוג זה אמורה להיות ממוסה כהכנסת עבודה, על פי סעיף 2(2) לפקודה. מאידך גיסא, חלקה האחר של ההכנסה נובע משינויים שחלו בערך ההטבה של העובד מיום קבלתה מהמעביד ועד למכירתה. על דרך הכלל, חלק זה של ההכנסה אמור להיות ממוסה ככל רווח הון. משכך הם פני הדברים, הרי שההכנסה המתקבלת בסופו של יום במסגרת מסלול 102 כוללת הן מאפיינים של הכנסה פירותית והן מאפיינים של הכנסה הונית".

30. הגם שמסקנתו של בית המשפט היא כי לאורכו של הסעיף שימוש במונחים המאפיינים הכנסה הונית, עדיין מכיר הוא בעובדה שנוסח סעיף 102, עובר לתיקון 132, לא היה ברור:

"אין לכחד כי ניסוחו של סעיף 102 לפקודה במועד הרלוונטי לענייננו, לא היה ברור במיוחד ולקה בחסר במספר נושאים. זאת, ככל הנראה, בשל החיפזון בו נחקק...".

וברוח זו נאמר עוד בפסק הדין כי "לפי לשון הסעיף כיום יש לראות בהכנסה כרווח הון, וזאת על אף שמקורה בטובה הנאה אשר נתקבלה במסגרת יחסי עובד-



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

מעביד... דומה, כי זה היה המצב אף לגבי הקצאת אופציות לעובדים במסלול 102 עובר לתיקון 132" (הלכת לפיד; ההדגשות אינן במקור).

31. אם כן, הלכת לפיד לא שינתה הלכה ולא סטתה מהלכה קיימת אלא הצהירה על פירושו של חוק. הגם שלא היה זה פירוש ראשון של החוק, בהינתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין כץ (ועמו שני פסקי הדין הנוספים שעמדו לערעור בפרשת לפיד) - הייתה זו הצהרה ראשונה על המצב המשפטי במסגרת הלכה מחייבת של בית המשפט העליון. הצהרה זו באה על רקע העדר הסדר חקיקתי ממצה של הסוגיה, וקושי פרשני אמיתי ביחס לסעיף 102 בנוסחו הישן, שנבע גם ממאפייניה המעורבים של ההכנסה מושא הוראת החוק.

נקודת המוצא: תחולה רטרוספקטיבית ופרוספקטיבית כאחת

32. כפי שציין בצדק בית הדין האזורי, הלכה שיפוטית חדשה חלה, ככלל, הן רטרוספקטיבית והן פרוספקטיבית (הלכת סולל בונה; דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (14.7.11), להלן: עניין איקאפוד). חריגה מכלל הרטרוספקטיביות תיעשה רק ככל שקיים אינטרס הסתמכות משמעותי, בין של יחידים ובין של גופים, אשר כתוצאה ממנו החלת הנורמה החדשה באופן רטרוספקטיבי עלולה לגרור פגיעה ואי-צדק. אלא שלא בנקל תקום הגנה על אינטרס ההסתמכות. בדעת הרוב בהלכת סולל בונה הבהיר הנשיא ברק כי אם הסוגיה היא חדשה ולא הוכרעה כלל בעבר, אין לומר שקיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה, והוא הדין אם ההסתמכות לא הייתה סבירה או שאין לתת לה משקל ניכר על פי נסיבות העניין (למשל, ככל שניתן לענות על הפגיעה באינטרס ההסתמכות באמצעות הגנות הלקוחות מדינים אחרים, כגון התיישנות או בטלות יחסית).

עוד נפסק כי גם אם תוכח פגיעה באינטרס ההסתמכות לא די בכך, ויהא על בית המשפט לאזן בינו לבין הערכים והעקרונות המתנגשים עמו (שם; וראו גם את בג"צ 3514/07 מבטחים מוסד לביטוח סוציאלי של העובדים בע"מ נ' פיורסט (13.5.12); דנ"א 1595/06 עזבון המנוח אדוארד ארידור ז"ל נ' עיריית פתח תקווה (21.3.13); עע"מ 7335/10 קצין התגמולים משרד הביטחון נ' לופו (29.12.13)).



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

33. הלכת **סולל בונה** הוחלה גם בפסיקתו של בית דין זה (ע"ע (ארצי) 11-01-1342 יוסף בשאראת - ראובן באלי (26.11.13); ע"ע (ארצי) 15-01-64278 התעשייה האווירית לישראל בע"מ - מבטחים מוסד לביטוח סוציאלי של העובדים בע"מ (21.8.17)), וזאת לרבות בנושאי ביטחון סוציאלי (עב"ל (ארצי) 1570/04 המוסד לביטוח לאומי - טטיאנה גראר (15.5.07); עב"ל (ארצי) 11-08-28956 אביבה גבירץ - המוסד לביטוח לאומי (9.11.15), בסעיפים 13-14 לחוות דעתה של השופטת רונית רוזנפלד; עב"ל (ארצי) 14-08-17457 המוסד לביטוח לאומי - סימה קרול (17.5.18)).

בחלק מפסיקתו של בית דין זה בהקשר הביטחון הסוציאלי אמנם הושם דגש על תקציבו של המוסד, ובהתאם נקבע כי על שינוי ההלכה להיות פרוספקטיבי בלבד, אך רובם של פסקי הדין שקבעו זאת נדונו קודם לפסיקתה של הלכת **סולל בונה** (עניין **סביר**; עב"ל (ארצי) 275/99 **פרדריקה סיגלר - המוסד לביטוח לאומי**, פד"ע לח 199 (2002) - בו הושם דגש על ההבחנה בין פסק דין המשנה הלכה קיימת לבין פסק דין המצהיר לראשונה על מצב משפטי נתון; עב"ל (ארצי) 1281/00 **אחמד אבו גאמע - המוסד לביטוח לאומי**, פד"ע לח 853 (2003)). המוסד הפנה גם לפסק דין שניתן לאחר הלכת **סולל בונה** בו צוין כי "**משנעשה שינוי בהלכה הקשורה לביטחון סוציאלי, השינוי הוא פרוספקטיבי ויחול על כל הליך ממועד שינוי ההלכה ואילך**", אך יש להניח כי פסיקה זו התבססה על הנסיבות המיוחדות לאותו מקרה, לרבות שינויים תדירים בפסיקה בסוגיה הרלוונטית (עב"ל (ארצי) 98/08 **ליאת יחיאל - המוסד לביטוח לאומי** (22.10.12)). גם בענייני ביטחון סוציאלי חלה לפיכך ההלכה הכללית כפי שנקבעה על ידי בית המשפט העליון בעניין **סולל בונה**, כאשר בעת יישומה בנסיבות כל מקרה - תהא כמובן רלוונטיות גם לעובדה כי מדובר בהליך מתחום הביטחון הסוציאלי על כל המשתמע מכך (והשוו לעב"ל (ארצי) 12-11-49669 **המוסד לביטוח לאומי - אורלי שפירא סטאר** (14.9.16), שם חתר המוסד דווקא לתחולה רטרוספקטיבית של הלכה המבהירה מצב משפטי, ואילו המבוטחות עתרו להלכה פרוספקטיבית).

34. מבלי לפגוע באמור לעיל, והגם שהלכת **סולל בונה** היא ההלכה המנחה והמחייבת, לא ניתן להתעלם מכך שנשמעו בה גם קולות אחרים בנוגע לסוגיית התחולה בזמן. כך למשל הביע המשנה לנשיא חשין את הסתייגותו מקביעת כלל רטרוספקטיבי



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

גורף, כיוון שכלל כזה "אינו עולה בקנה אחד עם אופיו המגוון של המשפט". גם בעניין איקאפוד נחלקו הדעות בין חברי ההרכב המורחב.

הדים לקולות האחרים הללו נמצאים בפסיקה מאוחרת יותר, שתפורט להלן, ומדגימה כיצד בחרו חלק משופטי בית המשפט העליון לשים את כובד המשקל דווקא על אינטרס ההסתמכות, ובכך להטות את הכף לכיוון תחולה פרוספקטיבית בלבד. בחלק מהמקרים נבעה המוטיבציה לעשות כן בהתחשב ברקע שבו ניתנה אותה הלכה, כלומר, אם ההלכה השיפוטית החדשה נוצרה ובאה מתוך עמימות משפטית, או על רקע פרקטיקה רבת שנים שהתגבשה על בסיס פרשנות משפטית שאינה מוטעית מיסודה. במקרים אחרים, נטתה הכף לעבר אינטרס ההסתמכות מסיבות הנוגעות לגוף המסתמך ובטענות הקשורות להגנה על תקציבו, בפרט בהקשר של גביית מס. בפסיקת בית המשפט העליון קיימת לפיכך הרחבה מסוימת של המקרים בהם תוכר הסתמכות כמצדיקה תחולה פרוספקטיבית בלבד, כל זאת מבלי לפגוע בהלכת סולל בונה, ובתלות בנסיבותיו של כל מקרה.

הסתמכות אשר ניתן לה משקל עקב עמימות במצב המשפטי

35. קריאה של הלכת לפיד מעידה, לטעמנו, כי גם בית המשפט העליון הכיר בעמימות מסוימת בנוגע לסיווגה של הכנסה הנובעת ממכירת מניות שמקורן באופציות שניתנו לעובדים. הגם שהדבר לא נכתב שם ב"רחל בתך הקטנה", ניתן ללמוד על כך מהקשיים שעליהם עמד בית המשפט עת נדרש לפרש את סעיף 102 בנוסחו הישן.

בית המשפט העליון מצא ראיות לכך שגם נציבות מס ההכנסה עצמה סברה כבר בשנת 1995 כי הכנסה שהיא פרי מימוש אופציות של עובדים מהווה הכנסה הונית. בית המשפט אף הפנה לדבריה של נציבת מס הכנסה דאז, בדיון שנערך ביום 16.7.02 בוועדת הכספים של הכנסת בעניין חקיקתו של תיקון 132, שלפיהם: "לגבי השאלה מה נעשה היום - גם היום לא גובים מרוב האופציות, כי רובן במסלול של 102 ולכן הביטוח הלאומי לא גובה מהם מס' 102 אינו מסלול של שכר עבודה".

36. ואולם, פרוטוקולים נוספים מאותה עת מלמדים כי, לכל הפחות, הדברים לא היו כה ברורים. כך למשל נאמר בדיון בוועדת הכספים של הכנסת מיום 15.7.02 בנושא



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

"חוק לתיקון פקודת מס ההכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002" (פרוטוקול מס' 410):

רות הורן:

אני מבינה שנאמר כאן קודם שהמוסד לביטוח לאומי מסכים לכך שלא ייגבו דמי ביטוח מאופציות או ממניות.

יאיר רבינוביץ:

לא אמרו דבר כזה.

רות הורן:

אם כך יוחלט זה דבר שישנה באופן ניכר את בסיס ההכנסה שממנו גובים ביטוח. הנושא לא נבדק. יש לו השלכות מרחיקות לכת. אני לא חושבת שאפשר לעשות את זה ככה.

לאה אחדות:

לגבי מה שהוצע עם הבחירה של המעביד ועם המסלולים, אנחנו נשקול הצעה אחרת שלא תיצור שום אינסנטיב לבריחה של הכנסות שהן מעבודה. אנחנו נסתכל על המכלול של יחסי עובד מעביד.

היו"ר יעקב ליצמן:

מתי תהיה לכם תשובה?

לאה אחדות:

בימים הקרובים.

רות הורן:

להצעה כפי שהוגשה בכנסת בנושא של אופציות ומניות לעובדים ובנושאים אחרים יידרשו שינויים בחוק הביטוח הלאומי. זה אחד הנושאים שבהם נצטרך לקבוע שיטה אחרת. השיטה שמוצעת כאן לא מתאימה לביטוח הסוציאלי.

יצוין כי עו"ד הורן וגב' אחדות היו נציגות המוסד לביטוח לאומי, ורו"ח רבינוביץ היה יו"ר הוועדה לרפורמה במס.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

37. זאת ועוד, לנוכח העובדה שלאחר מתן פסקי הדין בעניין **לפיז**, עניין **כץ** ועניין **דיאמנט** בבית המשפט המחוזי בחר פקיד השומה לערער לבית המשפט העליון, ברי כי רשות המסים לא החזיקה באופן חד משמעי בעמדה כי מדובר בהכנסה הונית. נהפוך הוא - עמדתה בפני בית המשפט העליון הייתה כי מדובר בהכנסה פירותית דווקא.

משאלה הם הדברים מתחזקת לדעתנו המסקנה שהלכת **לפיז** באה לעולם על רקע עמימות משפטית מסוימת שנגעה לתקופה שקדמה לתיקון 132, ואכן הבהירה את שהיה טעון הבהרה. למעשה ב"כ המשיבה אינו חולק על כך, ובהתאם ציין כי מבחינה פרקטית נהגו פקידי השומה להגיע בתקופה זו להסדרי פשרה כאלה ואחרים בנושא זה (והשוו: עמ"ה (מחוזי חי') 589/04 שחר נ' **פקיד שומה חדרה** ((3.4.12)).

38. כאמור לעיל, בפסיקת בית המשפט העליון כבר נקבע כי גם עמימות במצב המשפטי עשויה להצדיק קביעתה של תחולה פרוספקטיבית בלבד. כך, ולמשל, קבע המשנה לנשיאה אליעזר ריבלין כי יש לייחס משמעות לקיומה של פרקטיקה במשך תקופת זמן לא מבוטלת תוך הסתמכות על הלכה שאינה מוטעית מיסודה:

"ככלל, פועלת הלכה שיפוטית חדשה הן רטרוספקטיבית והן פרוספקטיבית... לא כך במקום שבו ההלכה הקודמת אינה מוטעה מיסודה ורק השינוי בסביבה החברתית והתרבותית שבה פועל בית-המשפט מחיש את שינוי ההלכה. במקרים כאלה עשויה לקום תחולה פרוספקטיבית טהורה (ההלכה אינה חלה אף על בעל-הדין שיזם פנייה לבית-המשפט על-מנת ליצור הלכה חדשה) או מסוייגת (ההלכה תחול על אותו בעל-דין). פנייה לתחולה פרוספקטיבית עשויה להתקיים גם במקום שבו הצדדים הסתמכו במשך תקופת זמן ארוכה על ההלכה הקודמת והסדירו את יחסיהם מתוך הסתמכות זו (ראו שם, בפס' 12). הבחירה בשינוי שאינו רטרוספקטיבי של ההלכה ממעיטה איפוא את הפגיעה באינטרס ההסתמכות ואת "פגיעת הרוחב", שאת ממדיה קשה להעריך מראש, שעלולה להיגרם כתוצאה מהחלה רטרוספקטיבית של ההלכה החדשה".

(ע"א 4243/08 **פקיד שומה גוש דן נ' פרי** (30.4.09), להלן: **עניין פרי**; ההדגשות אינן במקור).



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

כן יפים דבריו של השופט עוזי פוגלמן ב-ע"מ 867/11 עיריית תל אביב-יפו נ' אי.בי.סי ניהול ואחזקה בע"מ, (28.12.14), כדלקמן:

"אף שככלל להלכה משפטית יש תחולה אקטיבית, עמימות במצב המשפטי עשויה להוביל לכך שיש להחיל את הלכת פסק הדין באופן פרוספקטיבי (ראו רע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עזבון אלחמיד, פ"ד סא(1) 150, 126 (2004)). אומנם בעניין אולמי מצפור לא נדונה שאלת תחולתה של ההלכה בזמן, אולם אין חולק שהיא הבהירה מצב משפטי שהיה עמום קודם לכן. זוהי דוגמה למצב שבו פסק דין של בית המשפט העליון פיזר את הערפל ששרר סביב המצב המשפטי הנוגע לאי-חוקיות שדבקה בצווי ארנונה (לדוגמאות נוספות ראו עניין ארנפרוינדכהן ועניין סלע). חוסר בהירות זה הקשה על הגורמים הרלוונטיים לחוות דעה בזמן אמת בשאלה אם שינוי שביקשו לערוך בצו ארנונה הוא כדין, וגרם לכך שפגמים שנפלו בצווי ארנונה הוכרו ככאלו בדיעבד, שנים רבות לאחר שהותקנו".

39. עוד ראוי להזכיר את הנפסק בעניין עיריית חדרה, שם נדונה סוגיית עיגול שטחי הנכסים בשטחי הרשויות המקומיות לצורך חישובי ארנונה. במסגרת פסק הדין נקבע כי למרות שמדובר בסוגיה שטרם הוכרעה ולכאורה אין לומר שקיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה, היו מקרים שבהם נקבעה תחולה פרוספקטיבית להלכה חדשה אף שלא היה בה משום שינוי של הלכה קודמת. עוד נקבע, כי במקרים שבהם הייתה הסתמכות ממושכת של רשות ציבורית על פרשנות מסוימת של מצב משפטי יהיה מוצדק להכיר בהסתמכות, אם ימצא שיש לראותה כסבירה. בלשונו של הנשיא גרוניס:

"עניין פרי, שנדון בהרכב מורחב, דומה במיוחד למקרה שבפנינו. באותו עניין קבע המשנה לנשיאה א' ריבלין, בדעת רוב, כי ההלכה שנקבעה שם תחול רק פרוספקטיבית, משום שחייבה שינוי משמעותי בדרך שבה פעלו רשויות המס משך שנים ארוכות (שם, בפיסקה 35 לפסק דינו; אך ראו דעות המיעוט בעניין התחולה בזמן של השופטות מ' נאור וא' חיות, שביקשו להשאיר את הסוגייה לעת מצוא). לאחרונה, בעניין אי.בי.סי, ציין חברי השופט ע' פוגלמן כי עמימות במצב המשפטי, שהיא חזון נפרץ בתחום דיני הארנונה, עשויה להוביל לכך שיהיה צורך להחיל הלכה חדשה פרוספקטיבית בלבד (שם, בפיסקה 44). בסוגייה זו, נוטה אני לגישה כי במקרים מסוימים, יהא זה מוצדק לקבוע כי הלכה חדשה תחול פרוספקטיבית בלבד, אף בהיעדר הלכה סותרת קודמת באותו עניין. זאת, בפרט, כאשר הייתה הסתמכות ממושכת של רשות ציבורית על פרשנות מסוימת של המצב



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

המשפטי בסוגייה נתונה, שבנסיבות העניין יש לראותה כסבירה"
(ההדגשה אינה במקור).

40. בענייננו, כמפורט לעיל, שוכנענו כי הייתה עמימות מסוימת במצב המשפטי, גם אם לא הייתה הלכה משפטית מחייבת שקבעה אחרת. אשר לפרקטיקה הנוהגת - העובדה כי החברה ראתה אף היא, בזמן אמת, את הכנסות העובדים ממימוש האופציות כהכנסה המחויבת בתשלום דמי ביטוח לאומי (ובניכוי מס במקור כהכנסת עבודה) - מדברת בעד עצמה. אין הכוונה כי פרקטיקה מוטעית יכולה להכשיר גביית יתר של דמי ביטוח לאומי, אך יש לכך משקל מסוים כאשר הפרקטיקה נשענה על פרשנות משפטית שאינה משוללת יסוד והדריכה גם את רשות המסים.

הסתמכות השואבת הצדקה לקיומה מזהות הגוף המסתמך ומן הצורך בהגנה על התקציב

41. אכן, בעניין עיריית חדרה נפסק כי "יש לבחון בזהירות טענות הסתמכות המבוססות על פגיעה בתקציב הרשות ובתפקודה. אין מדובר ב"טענת קסם", שבהישמעה יהיה בית המשפט נכון מיד לסייג את תחולתה של הלכה חדשה... ההגינות מחייבת שרשות לא תיהנה מפירותיה של גבייה שנעשתה שלא כדין". כך ציין גם בית הדין האזורי, ובצדק.

42. עם זאת, בכל הנוגע להסתמכות של רשות המסים וגביית מסים, דומה שבחינת ההסתמכות נעשית בפסיקה דרך עדשה "רכה" יותר, תוך הבנה של הצורך ביציבות וודאות משפטית, למול יישום מערכת דינים מורכבת ומסועפת. על הצורך בוודאות ויציבות כערכים חשובים בתחום דיני המס והשלכתם על שאלת התחולה בזמן ראו את עניין פרי, בו הוחלה ההלכה ביחס להכרה בהוצאות השגחה על ילדים באופן פרוספקטיבי בלבד (על אף העדרה של הלכה קודמת). כן יפים לעניין זה דבריה של השופטת איילה פרוקצ'יה (אם כי הייתה בדעת מיעוט באשר לתוצאה) בעניין איקאפוד, לפיהם:

"הוודאות והיציבות המשפטית, כערכים חשובים בתחום דיני המס, אינם מתמצים בוודאותו של הנישום, אלא מחייבים גם קיום ודאות בפעולתן של רשויות המס. המיסים הנגבים אמורים לממן את פעילויות המדינה, ולהביא



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 3393-10-14

לחלוקת משאבים מיטבית בין שכבות האוכלוסיה השונות. רק בהתקיים גורמי ודאות ויציבות של המדינה ביחס למשק הכספים, מצבו והיקפו, יש בידה לתכנן כראוי את פעילויותיה העתידיות... החלה רטרוספקטיבית של ההלכה החדשה עלולה, אפוא, לערער באופן עמוק את יסוד הוודאות והיציבות על פיו פועלת הרשות המוסמכת דרך כלל, ובענייני מיסים במיוחד."

בהתאם, באותו מקרה נקבעה תחולה רטרוספקטיבית חלקית, החל מהמועד בו בית המשפט המחוזי הפך את ההלכה הקודמת (בהתאם לחוות דעתה של השופטת (כתוארה אז) אסתר חיות).

43. הגיונם של הדברים יפה, ואולי אף ביתר שאת, כאשר מדובר בקופת המוסד לביטוח לאומי. בית הדין הארצי כבר גילה דעתו בעניין סביר (הגם ששם דובר בתשלום למפרע של קצבה) כי כאשר מדובר בקופת המוסד לביטוח לאומי:

"... צריך שיהא תחום זמן סביר ומוגבל לכל 'סיכון'... המוטל על המוסד, ומה עוד שהמדובר במערכת מורכבת ובקנה מידה כלל ארצי... עקרונות אלה יורדים לשורשו ולמהותו של הביטחון הסוציאלי... (ראה דב"ע מד0-128 / המוסד לביטוח לאומי - תמר [5], בעמ' 280; דב"ע נד0-87 / אליעזר - המוסד לביטוח לאומי [6], בעמ' 238; דב"ע נד0-287 / המוסד לביטוח לאומי - הררי ואח' [7])."

ובהמשך כותב הנשיא אדלר:

"לבסוף, תקציבו של המוסד לביטוח לאומי נקבע על-פי המצב המשפטי הנוהג, ובכלל זה על-פי המבחנים והכללים הקבועים בהלכה הפסוקה. המצב המשפטי הנוהג יכול להשתנות, אולם שינויו מחייב יצירת קרן שממנה ימומנו הזכויות החדשות. הכלל הוא, כי יצירת קרן המימון צריכה להיעשות מראש, וזאת כדי לשמור על התקציב המאושר של המוסד. עם זאת, אין בכלל זה כדי למנוע פסיקה לטובת מבוטח, אם כי כאמור, יש להתחשב באפשרות ששינוי ההלכה יהיה בעל השלכה תקציבית משמעותית" (ההדגשה אינה במקור).

44. הגם שדברים אלה נכתבו טרם הלכת סולל בונה, יש בהם כדי ללמד כי כאשר מדובר בקופת המוסד לביטוח לאומי יש לנקוט זהירות מסוימת עת מיישמים הלכה שיפוטית חדשה בדיעבד, מספר שנים לאחור (וראו בקשר לכך גם את פסקי הדין המוזכרים בסעיף 33 לעיל). ודאי כך משמדובר בסוגיה הטומנת בחובה השלכות רוחב אפשריות והחורגת מהצדדים להליך הקונקרטי. לפיכך בעת יישומה של הלכת סולל בונה ובחינת קיומו של אינטרס ראוי להגנה יילקחו בחשבון, בין היתר, גם מאפייניו של המוסד כגוף ציבורי המכלכל את צעדיו בהתבסס על תקציב נתון.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

מן הכלל אל הפרט: האם הסתמכות המוסד בנסיבות המקרה סבירה וראויה להגנה

45. כפי שעולה מכל האמור לעיל, ההכרעה האם יש מקום להחיל הלכה חדשה באופן פרוספקטיבי בלבד, היא בסופו של יום שאלה של איזון בין שיקולים מעשיים שונים. במקרה שלפנינו, עולה מהניתוח לעיל כי הקביעה מהי "הכנסה" החייבת בדמי ביטוח לאומי כפופה להגדרה הקבועה בפקודת מס הכנסה; כי סעיף 102 לפקודה בנוסחו הישן לא היה ברור דיו ויצר עמימות מסוימת במצב המשפטי; וכי עמדת רשות המסים בקשר לכך לא הייתה עקבית או אחידה. בהתחשב בכך, קשה לצפות מהמוסד להיות "עם יד על הדופק", כאשר בנציבות מס הכנסה נשמעו קולות שונים בקשר לכך וכאשר הכלל הוא כי המוסד נשען על ההכנסה כפי המוגדרת לצרכי מס הכנסה (וראו בקשר לכך, למשל, את עניין **מועלם**).

יש לקחת בחשבון כי המוסד כלכל את צעדיו בהסתמך על המצב שנהג בפועל, ולכן החלה רטרוספקטיבית עלולה לפגוע ביציבות ובוודאות שעל יסודם פעל כרשות ציבורית שתקציבה מוגבל ונתון. קל וחומר, כאשר יש קורלציה (גם אם לא התאמה מלאה) בין ההכנסה לצורך תשלום דמי ביטוח לבין ההכנסה הנלקחת בחשבון לצורך תשלום גמלאות מחליפות שכר, כאשר המוסד פעל בהתאם לנקודת המוצא של הכנסה פירותית גם לצורך תשלום גמלאות לעובדי החברה (כך לפחות לפי גרסתו שלא נסתרה).

46. מצדו השני של המטבע, יש לזכור כי לא הייתה הלכה משפטית מחייבת בשאלת סיווג ההכנסה (כמפורט בהרחבה לעיל) ולכל הפחות היה ברור כי יש פנים לכאן ולכאן. במידה לא מבוטלת המוסד לקח אם כך סיכון בהחליטו לפעול מנקודת מוצא של הכנסה פירותית ולגבות בגינה דמי ביטוח. לכך יש להוסיף כי תחושת הצדק מתקוממת כאשר גוף ציבורי גובה כספים בטעות או שלא כדין ומסרב להשיבם (והשוו לדנ"א 7398/09 **עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית** (14.4.15)), להלן: **עניין עיריית ירושלים**, בו נקבע כי "השיקול הבסיסי ביותר התומך בהכרה בעילת השבה בגין גבייה בחוסר סמכות היא העובדה שמדובר בכספים שהתקבלו על ידי הרשות בלא כל זכות שבדין לכך. מדובר בעיקרון פשוט של הגינות וצדק...". המשיבה ועובדיה זכאים לפיכך ליהנות מההלכה המשפטית המיטיבה אתם, והצהירה על דרך פרשנותו הנכונה של סעיף החוק.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

47. ראוי עוד להדגיש כי לאורך כל שנות ניהולו של ההליך נמנע המוסד מלהציג נתונים קונקרטיים לגבי הגמלאות מחליפות השכר ששולמו על ידו, וטענותיו בעניין זה נותרו כלליות בלבד. על אף שהמוסד הציג נתונים מספריים על מספר התביעות שהוגשו אליו על ידי עובדי החברה בשנים הרלוונטיות כך שהנתונים המדויקים והמלאים אמורים להיות בידיו - לא פירט אם יש חפיפה בין העובדים שהגישו תביעות לבין העובדים שמימשו את האופציות, ולא הראה שאכן הגדיל את בסיס הכנסתם של עובדים כלשהם לצורך תשלום גמלאות הודות למימוש האופציות (וגם אם נניח כי היה לו קושי להציג את כלל הנתונים, לא הוצגה על ידו ולו דוגמא אחת לכך). יש לזכור כי קיימת גם אפשרות ששכר העבודה של עובדי החברה ממילא זיכה אותם בגמלה מקסימלית, כך שהגדלת בסיס ההכנסה כתוצאה ממכירת המניות לא העלתה ולא הורידה בעניינם (לכך שאין התאמה מוחלטת בין דמי הביטוח שמשלם המבוטח לבין הגמלה שהוא מקבל ראו בבג"צ 6304/09 לה"ב לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל נ' היועץ המשפטי לממשלה (2.9.10); דב"ע (ארצי) תשנ"ב/02-0 המוסד לביטוח לאומי - משה גליק (19.8.90)).

לכך יש להוסיף כי מרבית התביעות עליהן דווח המוסד עסקו בגמלאות קצרות טווח במהותן (דמי אבטלה, מילואים, דמי לידה) ורק חלקן עסקו בפגיעה בעבודה כאשר התשלום עליו דווח הוא של דמי פגיעה בלבד (גמלה קצרת טווח) בלא לפרט אם הוגשו תביעות בגין נכות מעבודה, כך שניתן להניח שהתשובה לכך היא שלילית. לא הוכח לפיכך כל נזק ארוך טווח כתוצאה משינוי בסיס השכר באופן רטרואקטיבי, וניתן לקזז את גמלאות היתר ששולמו (ככל ששולמו) מהסכום שיוחזר למשיבה.

48. איזון השיקולים מוביל לטעמנו ל"קו פרשת מים" שמועדו הוא בעת מתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין כץ ביום 22.3.05. שוכנענו כי ההגנה על אינטרס ההסתמכות של המוסד נוכח השיקולים לעיל כוחה יפה רק עד למועד שבו ניתנה הכרעתו המפורטת והמנומקת של בית המשפט המחוזי בשאלת סיווג ההכנסה, וכי ממועד זה ואילך לא יכול עוד המוסד לטעון לעמימות במצב המשפטי (לקביעה דומה ראו בעניין איקאפוד; רע"א 7677/16 מדינת ישראל נ' פלוני (20.7.17) בו נפסק כי "שיקול מעשי נוסף, שיש בו כדי להשפיע על שאלת ההסתמכות, הוא



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

קיומה של פסיקת בית המשפט המחוזי..."; ע"א 2648/12 מנהל מס ערך מוסף נ' המועצה האזורית בני שמעון (30.6.15).

אם כן החל מנקודת זמן זו, 22.3.05, מצטרפים אנו למסקנתו של בית הדין האזורי כי לא קם למוסד אינטרס הסתמכות הראוי להגנה. משמעות הדברים היא כי יש ליישם את הלכת לפיז על דמי הביטוח ששולמו על ידי המשיבה בגין חודש אפריל 2005 ואילך, אך לא קודם לכן.

הסעד

49. החוק קובע כי על מעסיק לשלם את דמי הביטוח הלאומי בעד עובדו (סעיף 342(ב)), באחוזים מ"הכנסתו החודשית" (סעיף 337), ולנכות משכרו של העובד חלק מאותם דמי ביטוח כמפורט בלוח י' (סעיף 342(ג)). סעיף 362(א) לחוק, שכותרתו "החזרת תשלומי יתר", קובע כדלקמן:

"שולמו למוסד דמי ביטוח לאומי לפי חוק זה או כספים לפי חוק אחר ביתר (להלן - תשלום יתר), יחולו הוראות אלה:

(1) תשלום היתר יוחזר בתוך 12 חודשים מיום שהומצאו למוסד כל הנתונים הנדרשים לצורך ביצוע ההחזר, בצירוף תוספת לפי שיעור עליית המדד שפורסם לאחרונה לפני היום שבו הוחזר תשלום היתר לעומת המדד שפורסם לאחרונה לפני היום שבו שולם תשלום היתר;

(2) לא הוחזר תשלום היתר לאחר שחלפו 12 חודשים מהיום שבו הומצאו למוסד כל הנתונים כאמור בפסקה (1), יוחזר תשלום היתר בצירוף תוספת הצמדה כאמור בפסקה (1), ובעד החודש ה- 13 ואילך - גם בתוספת ריבית בשיעור של 1% לשנה".

הכלל הקבוע בחוק הוא לפיכך החזר של דמי ביטוח ששולמו ביתר, ללא הסתייגות כלשהי. ראוי לציין כי מעבר לטענות שפורטו לעיל בנוגע לתחולה בזמן שיש ליתן להלכת לפיז, המוסד לא העלה כל טענה נוספת כנגד חובתו להשיב את דמי הביטוח, לרבות טענת התיישנות (והשוו לעב"ל (ארצי) 1844-09-10 המוסד לביטוח לאומי - לבנה חג'ג' (1.4.15)) או טענה בדבר היותה של ההשבה בלתי צודקת בנסיבות העניין (והשוו לעניין עיריית ירושלים). ממילא, אין צורך כי נדון בטענות אלו, ובשאלה האם הן עשויות להיות רלוונטיות לסוגיה שלפנינו, מיוזמתנו.

החוק אינו קובע באופן מפורש למי יש להחזיר את דמי הביטוח ששולמו ביתר, אך בהתאם לפסיקה היריבות בכל הנוגע לתשלום דמי הביטוח היא בין המוסד למעסיק, ולא בינו לבין העובד (עניין דיאמנט). בהתאם, החזר דמי ביטוח ששולמו



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 14-10-3393

ביתר אמור להתבצע לידי מי ששילם אותם, היינו לידי המעסיק. אין בכך כדי לפגוע בחובת המעסיק להשיב את דמי הביטוח שהוחזרו, באופן יחסי, גם לעובד אשר נשא בפועל בחלקם בדרך של ניכוי משכרו (סעיף 342(ג) לחוק). ואכן, החברה בענייננו הצהירה לא רק כי תחזיר לעובדיה את דמי הביטוח ביתר שנוכו מהם, אלא את כל דמי הביטוח שיוחזרו לה.

50. תוצאת יישומו של סעיף 362 לחוק לאור קביעותינו לעיל, היא כי **החברה זכאית להשבת דמי הביטוח ששילמה בעד עובדיה בגין התקופה שבין חודש אפריל 2005 ועד חודש דצמבר 2006 (כולל), בשל מימושי אופציות שהוקצו מכוח סעיף 102 לפקודת מס הכנסה כנוסחו עובר לתיקון 132**. בהתאם להסכמתה, מדמי הביטוח הללו יקוזזו סכומי יתר ששילם המוסד לעובדיה, ככל שיוכח על ידו ששילם, בגין גמלאות מחליפות שכר, כתוצאה מראיית מימושי האופציות כהכנסה פירותית. משאין בפנינו נתונים כספיים מדויקים (מלבד סכום גלובלי עליו הצהירה החברה בגין מכלול התקופה מתחילת שנת 2003 ועד תום שנת 2006), וכיוון שפסק דינו של בית הדין האזורי עוכב (החלטת השופט (כתוארו אז) אילן איטח מיום 18.1.15), על הצדדים לפעול כעת יחד לצורך יישום פסק הדין. לצורך כך על החברה להעביר למוסד רשימה שמית של העובדים הרלוונטיים (בגינם שולמו דמי ביטוח בגין מימושי אופציות בתקופה שנקבעה על ידינו) בצירוף מספרי תעודות זהות, כך שהמוסד יוכל לבחון לגבי כל עובד אם שולמו לו גמלאות מחליפות שכר בתקופה הרלוונטית ובאיזה שיעור, או אם קיימת לגבי אותו עובד זכות קיזוז אחרת (סעיף 362(ב) לחוק). ככל שלא יעלה בידי הצדדים להגיע להסכמה על הסכום אותו על המוסד להשיב, יפנו לבית הדין האזורי על מנת שיינתן על ידו פסק דין כספי משלים לאחר בירור הנתונים ובהתאם לקביעותינו לעיל. ככל שיפנו כאמור, בית הדין האזורי ישקול אם להורות לחברה לפרט בפניו כיצד דאגה להחזר דמי הביטוח לידי העובדים בהתאם להצהרתה כי תעשה כן.

51. **סוף דבר** - נוכח כל האמור, ערעור המוסד מתקבל חלקית כמפורט בסעיף 50 לעיל. שוכנענו שיש להכיר בהסתמכותו כראויה להגנה אך זאת רק עד ליום 22.3.05. החל ממועד זה (היינו החל מדמי הביטוח ששולמו בגין חודש אפריל 2005) עומדת על כנה פסיקת בית הדין האזורי. בהתחשב בתוצאה, אין צו להוצאות.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 3393-10-14

ניתן היום, כ"ט בסיוון תשע"ח (12 ביוני 2018) בהעדר הצדדים ויישלח אליהם.

סיגל דוידוב-מוטולה,
שופטת

לאה גליקסמן,
שופטת

יגאל פליטמן,
נשיא (בדימוס), אב"ד

מר שלמה נוימן,
נציג ציבור (מעסיקים)

גברת יעל רון,
נציגת ציבור (עובדים)