



בית המשפט העליון

דנ"ם 50303-11-25

לפני: כבוד הנשיא יצחק עמית

המבקשים:

1. ניב נוימן
2. מתן לבנון

נגד

המשיבה: מדינת ישראל – רשות המיסים

בקשה לקיום דיון נוסף על פסק דינו של בית המשפט העליון
(כב' השופטים ע' גרוסקופף, א' שטיין וג' כנפי-שטייניץ)
בבר"ם 4413/23 מיום 4.11.2025.

בשם המבקשים: עו"ד יוני חרש

החלטה

בקשה להורות על קיום דיון נוסף בפסק דינו של בית משפט זה בבר"ם 4413/23 מיום 4.11.2025 (השופטים ע' גרוסקופף, א' שטיין ו-ג' כנפי-שטייניץ) (להלן: פסק הדין).

1. עניינו של פסק הדין, בבקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים בת"צ 14866-11-20, מיום 30.3.2023 (השופט ש' בורנשטיין), בגדרה אושרה בקשת המבקשים לנהל תובענה ייצוגית נגד רשות המיסים, היא המשיבה. בעיקרו של דבר, הבקשה לניהול תובענה ייצוגית הושתתה על הטענה כי המשיבה נמנעת ממתן הטבת מס לחברי הקבוצה המיוצגת בשל פרשנות מוטעית של החוק, ומשכך גובה מהם כספים בניגוד לדין. המבקשים העריכו על פי "הערכה שמרנית" כי היקף ההשבה הצפוי עומד על כ-664,000,000 ש"ח. במוקד המחלוקת נמצא סעיף 45א(ה)(2)(ב)(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הסעיף והפקודה, בהתאמה) הקובע כדלקמן:

"לענין עמית מוטב שהיתה לו בשנת המס הכנסה
מבוטחת – הסכום המתקבל מצירוף הסכומים המפורטים
להלן: [...] (ב) 5% מהכנסתו החייבת שאינה הכנסה
מבוטחת, עד לסכום השווה לפעמיים הסכום האמור
בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" שבסעיף 47(א)(1)

לשנה, בניכוי סכום כאמור בפסקה (1) לאותה הגדרה או סכום הכנסתו המבוטחת, לפי הנמוך מביניהם, ובלבד שהסכום הכולל שבשלו יינתן זיכוי בעד סכומים ששולמו לביטוח קצבת שאירים כאמור בסעיף קטן (ב) לא יעלה על 1.5% מהכנסתו החייבת שאינה הכנסת מבוטחת".

2. על רקע זה, השאלה המרכזית שנדונה בפסק הדין היא, אם הוראת סעיף זה מעניקה זיכוי ממס, בהתאם לתנאים המפורטים בה, לנישום שכיר בגין כל הכנסה חייבת שאינה מבוטחת – כפי שטענו המבקשים בהסתמך על לשון הסעיף, או רק בגין הכנסה חייבת שאינה מבוטחת שבשלה ביצע העובד הפקדה לקופת גמל לקצבה כעמית עצמאי – כפי שטענה המשיבה, וכפי שפירשה את הסעיף הלכה למעשה במשך למעלה מעשור, למצער.

3. בפסק הדין קבע בית המשפט ברוב דעות (השופט גרוסקופף בהסכמת השופטת כנפי-שטייניץ, כנגד דעתו החולקת של השופט שטיין) כי הפרשנות הלשונית הדווקנית לה טענו המבקשים עומדת בניגוד ברור לתכלית הסעיף, ומהווה לפיכך מקרה חריג של "תקלה ניסוחית". על כן, נקבע כי חרף הקושי במציאת עוגן לשוני לפרשנות המשיבה, יש לבכר פרשנות זו, העולה בקנה אחד עם תכליתו של הסעיף. לפיכך, הערעור התקבל, ובקשת המבקשים לניהול התובענה הייצוגית נדחתה.

4. השופט גרוסקופף ציין בפסק דינו כי "קיים קושי של ממש, אם לא למעלה מכך" באיתור עיגון לשוני לפרשנות שבה תמכה המשיבה (שם, בפסקה 44), וכי הרמז היחיד שניתן למצוא בלשון הסעיף התומך בפרשנות המשיבה הוא דמיון בינו ובין סעיף מקביל בפקודה. עם זאת, קבע השופט גרוסקופף כי פרשנות זו נתמכת באופן מובהק בתכלית סעיף החוק, הן האובייקטיבית הן הסובייקטיבית. מנגד, ביחס לפרשנות המבקשים קבע השופט גרוסקופף כי מדובר בנסיבות חריגות, בהן פרשנותו הלשונית הברורה של הסעיף עומדת בסתירה לתכלית העיקרית שסעיף החוק ביקש לקדם, וכי אימוץ פרשנות זו עלול להביא לתוצאה קשה הן מבחינה כלכלית הן מבחינה חלוקתית, ולשנות את אופיו של התיקון לפקודה בכללותו. עוד הוסיף השופט גרוסקופף כי אימוץ פרשנות זו יחתור תחת תכליותיו של הסעיף ו"ישים לפלסתר את כוונת המחוקק ואת ההצדקות העומדות ביסוד סעיף המחלוקת" (שם, בפסקה 98). לפיכך, קבע השופט גרוסקופף כי מדובר במקרה חריג של "תקלה ניסוחית" שיצאה תחת ידי המחוקק, אשר יש לתת לה מענה פרשני דומה לזה שניתן בעבר בעניין ע"א 3129/19 זנכלל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (25.8.2022) (להלן: עניין זנכלל), שם נקבע בדעת רוב כי: "כאשר לשון החוק מכשילה את המחוקק, והליכה דווקנית עימה מביאה לתוצאה שבמובהק אינה מתיישבת עם כוונתו [...] רשאים אנו

לסטות מהלשון ולפרש על פי התכלית" (שם, בפסקה 47). בתוך כך, קבע השופט גרוסקופף, כי גם החזקה הפרשנית כנגד שינוי מהותי בחוק באופן אקראי ואגבי תומכת בהעדפת התכלית על פני הלשון במקרה החריג של "תקלה ניסוחית".

5. השופטת כנפי-שטייניץ הצטרפה לעמדתו של השופט גרוסקופף ולתוצאה שאליה הגיע, תוך שביקשה לעמוד על הטעמים העומדים בבסיס עמדתה. בין היתר, ציינה השופטת כנפי-שטייניץ כי מדובר באחד מאותם מקרים נדירים של "תקלה ניסוחית" שבהם יש לפרש את דבר החקיקה בהתאם לתכליתו, חרף הקושי למצוא לה עיגון לשוני. השופטת כנפי-שטייניץ הדגישה כי מדובר בענייננו בתכלית סובייקטיבית שהוחמצה, ועל כן יש מקום לסעד פרשני המעניק לחוק מובן שמתחקה אחר רצונו המפורש של המחוקק. כמו כן, הדגישה השופטת כנפי-שטייניץ כי סעד פרשני זה יינתן רק במקרים "יוצאים מן הכלל", ובכפוף לבחינתם של שיקולים חשובים נוספים, כאשר "דרך המלך" להתמודדות עם "תקלה ניסוחית" היא בתיקון החוק על ידי המחוקק.

6. מנגד, השופט שטיין, בדעת מיעוט, סבר כי בפרשנותם של חוקי המס, בדומה לחוקים אחרים, כאשר לשון החוק ברורה ואינה משתמעת לשני פנים, עליה לקבל מעמד בכורה. השופט שטיין הסביר כי לשיטתו אף אם יתברר כי נפלה שגיאה בידי המחוקק, יש להשאיר מלאכה זו למחוקק ככל שהוא סבור שהוא טעה. בהקשר זה הפנה השופט שטיין לדעת היחיד שהשמיע בעניין זנלכל (שם, בפסקה 4 לפסק דינו של השופט שטיין).

7. מכאן הבקשה שלפניי, שבה נטען, בעיקרם של דברים, כי בפסק הדין בוטלה הדרישה שנקבעה בעקביות בפסיקתו של בית משפט זה – לפיה רק כאשר הלשון אינה מפורשת וסובלת יותר מפרשנות אפשרית אחת, רשאי הפרשן לבחון פרשנות אפשרית אחרת, אשר ניתן למצוא לה עיגון לשוני מינימאלי בלשון החוק. בכך, לטענת המבקשים, נוצרה הלכה חדשה הסותרת מהותית את הקו הפרשני שנקט לאורך השנים בפסיקה, ואשר השלכותיה חורגות בהרבה מעניינם של המבקשים. לטענת המבקשים שונה המקרה דנן מעניין זנלכל, שם נקבע כי לשון הסעיף שעמדה לבחינה "שותקת" ואילו במקרה דנן סברו כלל שופטי ההרכב כי קיים קושי של ממש, למצער, למציאת עיגון לשוני בסעיף לפרשנות זו. עוד טענו המבקשים כי לו הייתה מיושמת ההלכה כפי שנקבעה עוד בעניין ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 76 (1985) (להלן: עניין חצור), לפיה: "נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון ולו מינימאלי, בלשון ההוראה" – בהכרח היה נדחה הערעור והייתה מתקבלת פרשנות המבקשים.

8. לאחר שעיינתי בפסק הדין ובטענות המבקשים, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הבקשה להידחות. הלכה היא כי הדיון הנוסף הוא הליך נדיר וחריג, אשר שמור לאותם מקרים יוצאי דופן שבהם נקבעה הלכה חדשה העומדת בסתירה להלכה קודמת של בית משפט זה, או שמפאת חשיבותה, חידושה או קשיותה, מוצדק לקיים בה דיון נוסף (סעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984; ראו גם: דנג"ץ 27414-07-25 אזורחים למען הסביבה (ע"ד) נ' השרה להגנת הסביבה, פסקה 6 (17.5.2026); דנ"ם 597-04-26 מטרר מוטור שיווק (1981) בע"מ נ' משרד התחבורה והבטיחות בדרכים, פסקה 5 (14.4.2026)). לא מצאתי כי המקרה שלפנינו נופל בגדר אחד מאותם מקרים יוצאי דופן המצדיקים קיומו של דיון נוסף.

9. כידוע, בהתאם לכללי הפרשנות התכליתית הנהוגים בפסיקתנו, פרשנות חקיקה נפתחת בבחינת מרכיב הלשון. בשלב זה על הפרשן לבחון את לשון החקיקה, ולחלץ ממנה את שלל המשמעויות הלשוניות האפשריות. בהקשר זה נקבע כי הפרשנות המילולית אמנם טומנת בחובה גמישות, אך "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" ונדרש עיגון לשוני, ולו מינימאלי כדי לאמץ חלופה פרשנית (ראו, מיני רבים: בג"ץ 1765/22 משרד תומר ורשה עורכי דין נ' שרת הפנים, פסקה 23 (3.7.2022); עע"ם 7825/19 יוניון מוטורס בע"מ נ' משרד התחבורה והבטיחות בדרכים, פסקה 13 (18.10.2020); בג"ץ 7803/06 אבו ערפה נ' שר הפנים, פסקה 29 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן (13.9.2017); אהרן ברק פרשנות במשפט כרך ב – פרשנות החקיקה, 84-85 (התשנ"ג) (להלן: ברק)). ככל שבחינה זו מותירה יותר מאפשרות פרשנית אחת, נדרש הפרשן לבחון את תכלית החקיקה ולבחון מי מבין האפשרויות הקיימות מגשימה באופן מיטבי את תכליותיו. אם קיימות מספר תכליות לחוק, נדרש להפעיל שיקול דעת שיפוטי לבחירת התכלית הראויה מבין התכליות השונות (ראו למשל: רע"א 67114-01-25 פלוני נ' פייסל אסעד, פסקה 14 (22.12.2025); רע"א 8565/10 עמאש נ' הוועדה לתכנון ובניה שומרון, פסקה 10 (27.9.2012)).

10. הן דעת הרוב בפסק הדין הן דעת המיעוט בפסק הדין נשענות על כללים אלו כאבן יסוד (פסקה 42 לפסק דינו של השופט גרוסקופף; פסקאות 3-4 לפסק דינה של השופטת כנפי-שטייניץ; פסקה 2 לפסק דינו של השופט שטיין). בצד האמור, דעת הרוב קבעה כי המקרה דנן נופל לתוך אחד מאותם מקרים חריגים ונדירים שבהם היצמדות דווקנית ללשון החוק תחתור תחת כוונת המחוקק ותסכל את תכלית החקיקה, ולכן על בית המשפט, בנסיבות מיוחדות אלה, להעדיף פרשנות אשר עולה בקנה אחד עם תכלית החוק. זאת, בדומה לגישת בית המשפט בעניין זנלכל.

11. בניגוד לטענת המבקשים, לא מצאתי כי המהלך הפרשני שנעשה על ידי דעת הרוב בפסק הדין – בהינתן נסיבותיו המיוחדות של המקרה דנן – מהווה הלכה חדשה ביחס לעניין זנלכל.

כזכור, אף בעניין זנלכל נקבע כי לשון הסעיף אינה כוללת כל דרישה או הגבלה כמו זו העולה מפרשנותו התכליתית, וכי הדרישה משתמעת מתוך תכליתו של הסעיף, ומתוך מבנה ההסדר החקיקתי שקבע המחוקק "ועל כן יש לקרוא אותה לתוך ההגדרה" (שם נקבע כי ניתן לקרוא לתוך ההוראה "שוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות" את הפרשנות כי מדובר בשוק "זר" בלבד; שם, בפסקאות 38-39 ו-49).

מכל מקום, אף אם קיים חידוש מסוים בקביעה בפסק הדין, הרי שמדובר בפיתוח יישומי הנובע מהחלת הדין על מקרה חדש תוך הסתמכות על קביעות קודמות בפסיקה, ואשר אין בו כדי להצדיק דיון נוסף (ראו: דנ"א 61403-05-25 קרנית - הקרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים נ' מגדל חברה לביטוח בע"מ, פסקה 6 (18.1.2026); דנ"ם 36703-04-25 בגון נ' גרינגליק, פסקה 12 (22.7.2025); דנ"א 1912/05 מדינת ישראל נ' ד'אהר, פסקה 6 (12.4.2005)).

12. יתרה מכך, אף אם היה מדובר בחידוש ההלכה הפסוקה, לא מצאתי כי מדובר בהלכה מיוחדת וחריגה המשנה באורח מהותי נורמות ששררו עובר לפסק הדין ואשר יש בה כדי להצדיק עריכת דיון נוסף (ראו: דנ"א 8619/14 TOMMY HILFIGER LICENSING LLC נ' טויסה, פסקה י"ד (15.2.2015); דנ"א 3455/05 עטיה נ' שחר, פסקה 6 (11.10.2005)). כך, פרט לעניין זנלכל, פסיקתו של בית משפט זה הכירה פעמים נוספות באפשרות להעניק לחוק במקרים חריגים ונדירים מובן התואם את תכליתו, גם כאשר היה קושי למצוא עיגון לכך בלשון החוק – לרבות באמצעות הוספת או גריעת מילים (ראו: פסקה 7 לפסק דינה של השופטת כנפי-שטייניץ והאסמכתאות המפורטות שם). ובכלל, כבר לפני למעלה משישים שנה התמודד בית משפט זה עם "תקלה ניסוחית" של המחוקק, ועל כך נאמר (בדעת רוב):

"איזהו פרשן טוב של חוק, העושה את רצון המחוקק. המחוקק גם הוא אינו אלא צירוף של בשר ודם והוא עלול לטעות. טעות כידוע – אם היא ניתנת לתיקון בלי עוול – לעולם חוזרת. כאשר טעות בחוק בולטת לעין, יש לחדור מבעד לגופי המלים אל הרוח המפעמת בהם ולהעדיף את הרוח אל הגוף. מטרתה של כל פרשנות כנה ונאורה היא גילוי האמת והעמדת דברים על מכונם. האמצעים הם

כללי פרשנות המבוססים על אדני ההגיון והנסיון
והחודרים לב ונפש.
[...] רצון זה של הכנסת עלינו לכבד ולוא גם על ידי
הכנסת תיקון בנוסח החוק אשר נראה בעליל שהוא דרוש
להסרת טעות לשונית שנשתרבה לתוכו" (בג"ץ 188/63
בצול נ' שר הפנים, פ"ד יט 337, 350-354 (1965)).

לא למותר לציין, כי אף בעניין חצור הובאה אפשרות זו בחשבון. כך, לצד
הקביעה בפסק הדין בעניין חצור כי "חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון
בלשון החוק", נוספה הסתייגות לפיה – "אלא אם כן כל משמעות המעוגנת בלשון מביאה
לאבסורד". עוד נקבע כי "בהיעדר אבסורד, חייבת המשמעות ה'נכונה' להיות אחת
מהאפשרויות המעוגנות בלשון החוק" (עניין חצור, בפסקה 4; ההדגשות הוספו – י"ע;
להרחבה על כלל "האבסורד" ראו: ברק, בעמ' 281-285). משכך, בניגוד לטענת
המבקשים, אף איני סבור כי יש ממש בטענה לפיה אילו הייתה מיושמת ההלכה שנקבעה
בעניין חצור, היה נדחה בהכרח ערעור המשיבה.

13. סוף דבר, שהבקשה לדיון נוסף נדחית. משלא התבקשה תשובה, אין צו
להוצאות.

ניתנה היום, כ"ו אב תשפ"ו (09 אוגוסט 2026).



יזחק עמית
נשיא