



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 60019-12-20

ניתן ביום 04 ינואר 2022

המערער

המוסד לביטוח לאומי

-

המשיב

ברוך מרדכי אולך

לפני: השופטת לאה גליקסמן, השופטת סיגל דוידוב מוטולה, השופט רועי פוליאק
נציגת ציבור (עובדים) גב' חיה שחר, נציגת ציבור (מעסיקים) גב' נעמי זנדהאוז

בשם המערער - עו"ד אפרת לבנוני, עו"ד יוסף פולסקי
בשם המשיב - עו"ד צמח גרין

פסק דין

השופט רועי פוליאק

ערעור על פסק דינו של בית הדין האזורי ירושלים (השופט עמיצור איתם ונציגי הציבור מר יוסף קשי וגב' מירה חזות; ב"ל 19-08-25768), שבו נקבע כי המשיב אינו חייב בתשלום דמי ביטוח לאומי בגין הכנסות שקיבל מהשכרת נכסי מקרקעין שבבעלותו המצויים בשוויץ.

רקע

המחלוקת ובירורה בבית הדין האזורי

1. המשיב, תלמיד ישיבה, הוא תושב ישראל בעל אזרחות ישראלית ושוויצרית, המסווג לצורך סעיף 345 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה – 1995 (להלן – החוק) כ"מי שאינו עובד ואינו עצמאי". במהלך השנים 2014 – 2016 התקבלו בידי המשיב הכנסות מדמי שכירות של נכסי מקרקעין בשוויץ המיועדים לטענתו למגורים (להלן – ההכנסות שבמחלוקת או ההכנסות). המשיב שילם בגין ההכנסות שבמחלוקת מס בשוויץ וכלל אותן גם בדו"חות השנתיים שהגיש לרשות המסים בישראל. בהתאם לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לשוויץ, לא נדרש המשיב לשלם מס בישראל על הכנסתו מהמקרקעין בשוויץ, מאחר שהמס ששילם על ההכנסה בשוויץ גבוה מהמס שיש לשלם בגינה בישראל.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 60019-12-20

2. המערער (להלן גם – המוסד) דרש מהמשיב כי ישלם דמי ביטוח על ההכנסות שבמחלוקת. טענת המשיב לפיה חל פטור מתשלום דמי ביטוח בהתאם לסעיף 350(א)(7) לחוק על הכנסות הנובעות מהשכרת נכסי מקרקעין בחו"ל, נדחתה על ידי המוסד. לגישת המוסד, הפטור בסעיף 350(א)(7) לחוק חל רק על הכנסות משכירות של נכס בחו"ל בגינן בחר המבוטח לשלם מס הכנסה לפי החלופה בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – הפקודה) המאפשרת לנישום לשלם מס בשיעור קבוע (15%) ללא ניכוי הוצאות וקיצוזים כלשהם (סעיף 122א לפקודה), ולא לפי החלופה של הכללת ההכנסה (וההוצאות בגינה) בכלל הכנסותיו של הנישום ותשלום מס לפי שיעור המס השולי (סעיף 121 לפקודה). להלן נרחיב ונפרט ביחס לחלופות השונות. משכך, שולמו דמי הביטוח תחת מחאה והוגשה תביעה להשבתם.

3. בכתב ההגנה חזר המוסד על עמדתו לפיה המשיב שילם מס לפי שיעור המס השולי הקבוע בסעיף 121 לפקודה ואין הוא זכאי לפיכך להחלת הפטור מתשלום דמי ביטוח לפי סעיף 350(א)(7) לחוק, מאחר שתחולת הפטור "לפי נוהל הנהוג אצל הנתבע" היא רק על מי ששילם בגין נכס המקרקעין המצוי בחו"ל מס בשיעור הקבוע בסעיף 122א לפקודה. עמדת המוסד היתה אפוא כי דרישת המשיב לפטור אותו מדמי ביטוח "משוללת מקור חוקי כלשהו".

4. בבית הדין האזורי הגיעו הצדדים להסדר דיוני לפיו לא הוגשו ראיות והצדדים סיכמו בכתב את עמדתם. המוסד צרף לסיכומיו את חוזר ביטוח 1437 מיום 5.4.2018 שכותרתו "מצבים בהם מותר לשנות או לבטל שומה שהתקבלה ממס הכנסה" (להלן – חוזר 2018). בין היתר מצוין בסעיף 5 לחוזר 2018 הדין בהכנסות ממקרקעין בחו"ל, כי הכנסה ששולם עליה מס לפי שיעור המס המוגבל בסעיף 122א לפקודה פטורה מתשלום דמי ביטוח, בעוד שהכנסה ששולם עליה מס שולי חייבת בתשלום דמי ביטוח. חוזר 2018 מוסיף ומציין כי הכנסות לפי סעיף 122א לפקודה אינן מדווחות כהכנסה למוסד על ידי רשות המסים.

5. בית הדין האזורי קיבל את התביעה והורה על השבת דמי הביטוח למשיב, הגם שסבר כי הפרשנות הפשוטה של הוראות החוק מתיישבת יותר עם עמדת המוסד. בית הדין הניח כי לפי סעיף 345 לחוק הוטלה על המשיב חובה לשלם דמי ביטוח רק על הכנסה שהופקה מהמקורות המפורטים בסעיפים (1)2 [הכנסה מעסק או משלח



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 20-12-60019

יד וכן הכנסה אקראית בעלת אופי מסחרי] ו – 2(8) לפקודה [השתכרות או ריווח שמקורם בחקלאות], כך שלא מוטלת חובת תשלום דמי ביטוח על הכנסות פסיביות לרבות הכנסות משכירות שאינה מעסק. משלא נסתרה גרסת המשיב כי מקורן של ההכנסות משכירות למגורים שאינה שכירות מעסק - דין התביעה להתקבל.

6. נעיר, כי מלכתחילה פורסם פסק דין שניתן על ידי אב בית הדין ללא שיתוף נציגי הציבור, שתוצאתו הפוכה, אך בסמוך לפרסום ניתנה החלטת אב בית הדין לפיה פסק הדין פורסם מתוך טעות טכנית והוא מבוטל, וכי "פסק הדין בתיק יינתן בהמשך במושב תלתא כמקובל וכנדרש", כפי שאכן נעשה.

הערעור ותמצית טענות הצדדים

7. בהודעת הערעור שהגיש המוסד, ואשר שימשה לבקשתו גם כסיכומים מטעמו, טען המוסד כי בית הדין שגה עת פסק כי מהכנסות שאינן מעסק של מבוטח במעמדו של המשיב (מי שאינו שכיר ואינו עצמאי) לא ישולמו דמי ביטוח, תוך חריגה מהפלוגתא היחידה שהוצגה בהליך שעניינה פרשנות סעיף 350(א)(7) לחוק. המוסד חזר על עמדתו לפיה משהמשיב בחר במסלול המסוי "הרגיל" שבסעיף 121 לחוק, הרי שלאור לשון החוק הברורה אין הוא זכאי לפטור בגין הכנסות מדמי שכירות, מאחר שהפטור על הכנסות אלה חל אך ורק על מי שבחר במסלול המסוי המיוחד שבסעיף 122א לחוק.

8. המשיב טען בסיכומיו בין היתר כי בית הדין האזורי צדק עת סיווג את ההכנסה כהכנסה פסיבית וקבע כי אין לחייב לפיכך את המשיב בדמי ביטוח. המשיב הוסיף וטען, כי כפי שהמוסד אינו גובה דמי ביטוח מהכנסה הנובעת מהשכרת נכסי מקרקעין שאינה עולה כדי עסק בישראל, בין אם שולם על ידם מס לפי שיעור המס השולי בסעיף 121 לפקודה ובין אם שולם עליהם מס בשיעור מוגדר (10% על נכס בישראל) לפי סעיף 122 לפקודה, כך גם אין לגבות דמי ביטוח על השכרת נכסים בחו"ל שאינה עולה כדי עסק. המשיב מוסיף וטוען כי פרשנות המשיב את סעיף 350(א)(7) לחוק היא בלתי סבירה בעליל ואינה עולה בקנה אחד הן עם לשון החוק והן עם תכליתו. עוד מציין המשיב כי החלטת המוסד ניתנה ללא הנמקה ותוך שלילת זכות הטיעון, מבלי שהמוסד הבהיר מדוע בחר לחייב בדמי ביטוח הכנסות מהשכרת נכסי מקרקעין בחו"ל ולפטור הכנסות מאותו סוג בישראל.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 60019-12-20

9. במהלך הדיון בעל פה בפנינו העלה המוסד טיעונים נוספים. בפסק דיננו להלן נזכיר את הטיעונים הנוספים ונתייחס לנפקות של עיתוי העלאתם, תוך הרחבה ניכרת, לה התנגד המשיב, של חזית הטיעון. בנסיבות אלה הצענו בתום הדיון למוסד לשקול שמא יחזור בו מערעורו מטעמים דיוניים, אך המוסד בחר לעמוד על מתן פסק דין בערעור.

דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

10. בפתח דיוננו להלן, נסקור את הוראות החוק המחייבות מבוטח שאינו עובד ואינו עצמאי לשלם דמי ביטוח, את הוראת הפטור לפי סעיף 350(א)(7) לחוק ואת הוראות הפקודה אליהן מפנות הוראות החוק. בהמשך הדברים נפרט את טענות הצדדים לעניין פרשנותה של הוראת הפטור לפי לשונה ותכליתה ונבחן אותן לגופן. נקדים ונציין, כי לאחר בחינת טענות הצדדים בפנינו בכתב ובעל פה וכלל חומר התיק, הגענו למסקנה כי דין הערעור להידחות שלא מטעמיו של בית הדין האזורי.

11. סעיף 345(א) לחוק מסדיר את מתכונת חישוב ההכנסה של עצמאי ושל מי שאינו עובד ואינו עצמאי ממנה יגבו דמי ביטוח, כך:

"עובד עצמאי יראו כהכנסתו השנתית את הכנסתו מהמקורות המפורטים בפסקאות (1) ו - (8) של סעיף 2 לפקודת מס הכנסה, ומי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי יראו כהכנסתו מהמקורות המפורטים בסעיף 2 האמור, והכל – בשנת המס שבעדה משתלמים דמי הביטוח (להלן – השנה השוטפת), ולאחר שנוכו ההוצאות הקשורות במישרין בהשגת ההכנסה".

12. הנה כי כן, בניגוד להנחת המוצא של בית הדין האזורי, ההכנסה השנתית של מבוטח בכשירותו כ"מי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי", במובחן מהכנסה המסווגת כהכנסתו של "עובד עצמאי", כוללת את כל מקורות ההכנסה הכלולים בסעיף 2 לפקודה ואינה מוגבלת להכנסה לפי סעיפים 2(2) ו - 2(8) לפקודה (ראו: עב"ל (ארצי) 14809-05-13 מילוא – המוסד לביטוח לאומי. פסקה 23 (14.5.2017)). אין חולק כי דמי שכירות, אף אם השכירות מיועדת למגורים ואינה מהווה "עסק", מהווים





בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 60019-12-20

מקור הכנסה לפי סעיף 2 לפקודה (לאפשרות לפיה הכנסות שונות של מבוטח תסווגנה לצורך דמי ביטוח במספר קטגוריות, ראו בין היתר: ע"ע (ארצי) 1117/01 ברק יוסף – המוסד לביטוח לאומי. פסקה 6 ה. (3.2.2003)).

13. עם זאת, סעיף 350(א) לחוק פוטר מדמי ביטוח הכנסות שונות ובהן:

"(7) הכנסה מדמי שכירות שחלות עליה הוראות סעיף 122 לפקודת מס הכנסה, הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל שחלות עליה הוראות סעיף 122א לפקודת מס הכנסה ..."

נקדים ונעיר, כי הפטור להכנסות הקבוע בסעיף 122 לפקודה, החל על שכירות של נכס בישראל, התווסף לסעיף 350(א) לחוק במסגרת תיקון 76 לחוק שנכנס לתוקף בשנת 2004. הנוסח הנוכחי, הכולל לראשונה גם פטור על הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל לפי סעיף 122א לפקודה התווסף לסעיף 350(א) לחוק בתיקון 103 משנת 2008.

14. הנה כי כן, על הכנסה מדמי שכירות שחלות עליה הוראות סעיפים 122 או 122א לפקודה חל פטור מדמי ביטוח. להלן נפרט את הוראות סעיפים אלה:

"122. (א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10% ממנה במקום המס שהוא חייב עליה לפי סעיף 121 אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 121(א)."

(א1) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה היתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת מס מקדמות לפי סעיף 175.

(ב) (בוטל).

(ג) על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא זכאי לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה; ואולם לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, יווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחתה או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן (א).



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 60019-12-20

122א. (א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 15%, במקום המס שהוא חייב בו לפי סעיף 121, אם ההכנסה אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 122(1).

(ב) יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), אינו זכאי לנכות הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי שכירות, למעט פחת, וכן אינו זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה, לרבות זיכוי כאמור בחלק י' פרק שלישי.

(ג) לענין סעיף זה, "מקרקעין" - לרבות חלק מהם.

15. מקריאתם יחד של סעיפים 122 ו- 122א לפקודה עולה, כי לנישום יחיד (במובחן מתאגיד) שיש לו הכנסות משכירות בארץ או מחוצה לה, שאינן מסווגות כ"הכנסה מעסק כאמור בסעיף 122(1) לפקודה", עומדת הברירה ("יחיד ... יהא רשאני"); "יחיד שבחר ..." לבחור בין אחד משני אלה:

המסלול הרגיל לפי סעיף 121 לפקודה, שכותרתו "שיעור המס ליחיד", שבו יכללו ההכנסות מדמי שכירות במסגרת כלל הכנסותיו המדווחות ותשלום המס בגינן בהתאם לשיעור המס השולי הנגזר מהכנסותיו בניכוי הוצאות בייצור ההכנסה, לרבות הוצאות שניתן לנכות בקשר לשכירות, וזיכויים למיניהם (ראו: סעיף 122(ג) ו- 122א(ב) לפקודה); או -

המסלול המיוחד לפיו משולם בגין הכנסות משכירות מס בשיעור הקצוב ("מוגבל" כהגדרת המוסד) המפורט בסעיפים 122 [10%] ו- 122א [15%] לפקודה, ללא ניכוי וקיזוז כאמור.

מיקוד טענות הצדדים

16. לגישת המוסד, כמפורט לעיל, לשונו של סעיף 350(א)(7) לפקודה מפנה למסלול המיוחד בסעיף 122א לפקודה ולא לכלל ההכנסות מדמי שכירות בחו"ל הכוללות הכנסות עליהן משולם מס במסלול הרגיל. משכך, הפטור מדמי ביטוח יחול רק על הכנסות עליהן משולם מס לפי המסלול המיוחד. המוסד היפנה ל"נוהל הנהוג" במוסד אך צרף לסיכומיו נוהל משנים מאוחרות לשנים שבהן נתקבלו ההכנסות שבמחלוקת (נוהל 2018). המשיב, לעומת זאת, טוען כי לשונו של סעיף 350(א)(7) לחוק תומכת בפרשנותו. מכל מקום, מוסיף המשיב וטוען, כי העובדה שאינה שנויה



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 60019-12-20

במחלוקת לפיה הוחל הפטור על כל סוגי ההכנסות מדמי שכירות שלא מעסק המתקבלים מנכס בישראל, מצביעה על הפרשנות הנכונה לפטור החל על הכנסות המתקבלות מחוץ לישראל וסטייה ממנה תהווה אפליה שלא כדין של המשיב.

17. בדיון שהתנהל בפנינו אישרו באי כוח המוסד כי אכן מבוטחים פטורים מתשלום דמי ביטוח על הכנסות מדמי שכירות של נכס בישראל, בין אם ההכנסות נישומו במסלול הרגיל לפי סעיף 121 לפקודה ובין אם המבוטח בחר במסלול המיוחד לפי סעיף 122 לפקודה, וניסו להסביר בדרכים שונות את היישום השונה של סעיפים 122 ו- 122א לפקודה חרף נוסחם הזהה. בין היתר נטען, שהרציונל לאבחנה הוא שהמוסד חפץ לעודד השכרה בארץ אך לא מחוצה לה, שהפטור מתאים למסלול המיוחד בלבד כי כך זוכה המבוטח לוודאות באשר לשיעור המס הסופי ואף הועלתה אפשרות לפיה "יש מקום לשקול את העמדה שלנו לגבי שכירות בארץ". נעיר, כי המשיב מחה כבר בכתב התביעה על אי הנמקת עמדת המוסד והתנגד הן בסיכומיו בכתב והן בטיעונו בפנינו להרחבת החזית.

פרשנות סעיף 350(א)(7) לחוק

18. סעיף 350(א)(7), אשר צוטט לעיל, פוטר מדמי ביטוח "הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל שחלות עליה הוראות סעיף 122 לפקודת מס הכנסה". אכן, בהיבט הלשוני ניתן למצוא תימוכין לכל אחת מהפרשנויות המוצעות על ידי בעלי הדין. לגישת המשיב המעוגנת בנוסח החוק, הפטור חל על סוג ההכנסה המוסדר בסעיף 122א לפקודה, דהיינו הכנסה הנובעת מדמי שכירות מחוץ לישראל אשר הוראות סעיף 122א החלות עליה מקנות לנישום זכות בחירה באשר למסלול המס בגין ההכנסה. אף גישת המוסד נובעת מלשון החוק. המוסד טוען כי הסעיף אינו מדבר בכל הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל אלא מצמצם עצמו לאותה הכנסה בגינה נבחר סוג המסלול – המסלול המיוחד - לפי סעיף 122א לחוק. כמובהר לעיל, לשתיהן החלופות דלעיל עיגון בהיבט הלשוני.

19. התחקות אחר כוונת המחוקק מלמדת, כי מלכתחילה הוסף סעיף 350(א)(7) בתיקון 76 לחוק משנת 2004 (ס"ח 1953, התשס"ד 487) והוא הוחל על "הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירת מגורים, הפטורה ממס לפי הוראות חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן – 1990, וכן



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 60019-12-20

הכנסה מדמי שכירות שחלות עליה הוראות סעיף 122 לפקודת מס הכנסה". נעיר, כי הוראת השעה אליה היפנה הסעיף, פטרה משכירים ממס אם דמי השכירות פחתו מסכום מוגדר. הסעיף הוסף מבלי שהופיע בהצעת החוק. בחוזר שהופץ על ידי המוסד למנהלי הסניפים ומנהלי תחום הביטוח והגביה, המופיע באתר האינטרנט של המוסד (חוזר כללי 219/04; חוזר ביטוח 1314. להלן – חוזר 2004), מצוין כי **"יודגש, כי הפטור מדמי ביטוח חל על כלל ההכנסות שמקורן מדמי שכירות ממגורים וללא כל תקרה שהיא"** [ההדגשה במקור – ר.פ.].

20. רק בשנת 2008 הוספה לסעיף 350(א)(7), בגדרו של תיקון 103 לחוק, הוראת הפטור על הכנסות מדמי שכירות מחוץ לישראל, תוך הפנייה לסעיף 122 לפקודה. בחוזר שהופץ על ידי המוסד, המופיע אף הוא באתר האינטרנט של המוסד ואשר היה מצופה כי יוצג על ידי המוסד בהליך המשפטי (חוזר כללי 52/08; חוזר ביטוח 1368. להלן – חוזר 2008), מופיעה טבלה המתייחסת לתיקון 103. בטבלה מצוין בין היתר כי לעניין הכנסות מדמי שכירות למגורים בארץ "לא חל שינוי" ואגב הפניה לחוות דעת משפטית (שאף היא לא הוצגה על ידי המוסד בהליך) נכתב כי "הכנסות מדמי שכירות למגורים בארץ ימשיכו להיות פטורות ללא הגבלה". החוזר הוסיף והבהיר כי עד לתיקון 103 הכנסות מדמי שכירות שמקורן בחו"ל היו חייבות בדמי ביטוח ולאחריו הן "פטורות באופן גורף, בין אם מדובר בהשכרה למגורים ובין אם שלא למגורים", אם "חל עליהן שיעור מס מוגבל". הוראות חוזר 2008 עולות אפוא בקנה אחד עם מדיניות המוסד ביחס להכנסות מדמי שכירות בישראל ועם פרשנותו לסעיף 350(א)(7) לחוק. נעיר, כי אף בגדרו של תיקון 103 לא פורטה בהצעת החוק הכוונה לתקן את סעיף 350(א)(7) לחוק ולא ניתן למצוא בדברי ההסבר לתיקון ואף לא בדברי הכנסת התייחסות לכוונה שעמדה בבסיסו בכל הקשור לסעיף זה.

21. מהשתלשלות העניינים שפורטה לעיל עולה, כי טרם תיקון 103 פרשנות המוסד היתה כי הכנסות מדמי שכירות למגורים בישראל, שאינן הכנסות מעסק, פטורות באופן גורף מחובת תשלום דמי ביטוח, בין אם הנישום בחר לדווח עליהן במסלול הרגיל תוך תשלום מס לפי השיעור החל עליו ובין אם בחר במסלול המיוחד תוך תשלום המס הקצוב. הפרשנות דלעיל ממשיכה להנחות את המוסד והיא עולה בקנה אחד עם המדיניות הנהוגה במוסד לאחר תיקון 103 ועם חוות הדעת המשפטית





בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 60019-12-20

שבידו. לעומת זאת, הכנסות מדמי שכירות מחוץ לישראל פטורות מדמי ביטוח לגישת המוסד רק אם בחר המבוטח במסלול המיוחד.

22. ספק רב אם בנסיבות העניין ניתן להסיק מה היא הפרשנות הנכונה מתוך מבחר האפשרויות הלשוניות אשר תגשים בצורה המיטבית את תכלית סעיף 350(א)(7) לחוק כפי שתוקן בתיקון 103 (ראו: אהרון ברק פרשנות תכליתית במשפט 132 (2003)), הגם שמאחר ש"עצם החיוב בדמי הביטוח ושיעורם מושפע ממקורות ההכנסה לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה" (עב"ל (ארצי) 4308-10-18 גרין – המוסד לביטוח לאומי. פסקה 5 (13.5.2019)) נקודת המוצא היא כי בגין אותו מקור הכנסה (דמי שכירות) יהיה במקרה הרגיל חיוב דומה בדמי הביטוח. עם זאת, נוסחה של הוראת הפטור החלה על הכנסה מדמי שכירות בארץ זהה לנוסחה של הוראת הפטור החלה על הכנסה מדמי שכירות מחו"ל ("הכנסה מדמי שכירות שחלות עליה הוראות סעיף 122 לפקודת מס הכנסה" במקרה הראשון ו"הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל שחלות עליה הוראות סעיף 122א לפקודת מס הכנסה" במקרה הנוסף) למעט ההפניה אל הסעיף הרלוונטי בפקודה אליו מפנה סעיף 350(א)(7) לחוק. יתר על כן, אף לשונם של סעיפים 122 ו-122א לפקודה זהה, בכפוף לשיעור מס שונה (10% ו-15%). משכך, אין להלום פרשנות לפיה שתי הוראות זהות, מאותה מאטריה, השוכנות להן זו לצד זו באותו החוק ואף באותו הסעיף לחוק, תובלנה לפרשנות שונה של כל אחת מהן:

"בידוע הוא כי דבר חקיקה מהווה יצירה שלמה, המקיימת קשר אורגני בין חלקיה השונים. על כן, ההנחה הבסיסית היא כי למונחים זהים בדבר חקיקה אחד משמעות זהה, ולמונחים שונים משמעות שונה (ראו: ברק, פרשנות במשפט, בעמ' 314). מסקנה זו מתחדדת בענייננו אף יותר לאור סמיכותם הרבה של הביטויים, השוכנים בסעיף אחד, כמעט זה לצד זה ..."

(בג"ץ 273/10 אלמיזרק נ' בית הדין הארצי לעבודה. פסקה 11 (2.9.2011); ראו גם אהרון ברק, פרשנות במשפט - פרשנות החקיקה 600 (תשנ"ג): "תפישה הרמונית של החוק ושל החקיקה מצדיקות חזקה באשר לזהות המובן כאשר קיימת זהות בלשון").

לדברים אלה משנה תוקף מקום בו אין כל אינדיקציה, ואף לא הועלתה טענה, כי בעת ניסוח סעיף 350(א)(7) לחוק התכוון המחוקק להגביל את הפטור בגין נכס



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 60019-12-20

בישראל למי שבחר במסלול המיוחד. ממילא, יש להניח כי המחוקק התכוון, עת בחר מספר שנים לאחר מכן לעשות שימוש בלשון זהה, כי יחול דין דומה במתן הפטור הן להכנסות מדמי שכירות מישראל – שכאמור נכון למועד התיקון היו פטורות מתשלום דמי ביטוח ללא תלות במסלול תשלום המס שנבחר לגביהן - והן להכנסות מדמי שכירות מחו"ל.

23. כפי שפורט לעיל העלה המוסד לראשונה בדיון בפנינו מספר טעמים לעמדתו לפיה הפטור חל רק בגין דמי שכירות מחו"ל עליהן הוטל מס במסלול המיוחד תוך הרחבה ניכרת של חזית הדיון. דין הטענות להידחות על הסף נוכח עיתוי העלאתן. עם זאת, נוסף ונבהיר כי אין בהן ממש. הטענה לפיה לא נגבים דמי ביטוח מהכנסות מדמי שכירות בישראל נוכח מגמת המוסד לעודד את שוק השכירות נטענה בעלמא. לא זו בלבד שספק אם היא מהווה חלק מהשיקולים שעל המוסד לשקול, אזי חזקה על המוסד שהיה מציג ראיות כי שקל שיקול זה. בין כך ובין כך מדיניות העידוד לא הוכחה, ובאותה מידה עשויה להישמע טענה נוגדת לפיה מגמת המחוקק היא דווקא לרפות את ידי רוכשי הדירות למטרת השקעה, תוך שהדירות מושכרות, ולעודד דווקא את רוכשי הדירות למגורים (ראו לאחרונה: תיקון מס' 98 לחוק מסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ודברי ההסבר להצעת החוק שפורסמו בה"ח הממשלה 1460, התשפ"ב 132; תיקון 81 לאותו חוק ודברי ההסבר להצעת החוק שפורסמו בה"ח הממשלה 919, התשע"ה, 604). הטענה הנוספת לפיה בבסיס הפטור עומד הרצון להקל על המבוטח ש"יידע ... מה סך הגביה שלו" עת בחר במסלול המיוחד שהשיעור בו קצוב היא בלשון המעטה מאד לא משכנעת, ואין היא עולה בקנה אחד עם מתן פטור למי שמשכיר דירת מגורים בישראל גם אם בחר במסלול הרגיל. דומה כי אף המוסד אינו טוען כי השאיפה להקל על משכירי דירות מחוץ לישראל שמא יתקשו בחישוב סכומי הנטו שיוותרו בידם, פסחה דווקא על משכירי דירות בישראל שיש לעודדם.

24. הנה כי כן, המוסד לא העלה נימוק כלשהו של ממש להבחנה הנוטענת על ידו בין משכיר בארץ לבין משכיר בחו"ל. יתר על כן, לא פורט כל טעם של ממש להבחנה בין הכנסה המדווחת במסלול המיוחד לבין הכנסה המדווחת במסלול האישי, על אף שענייננו כמפורט לעיל באותו מקור הכנסה, אשר על פני הדברים אין כל טעם מבורר לחייבו או לפטרו מדמי ביטוח כפועל יוצא ממסלול הדיווח לרשות המסים.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 20-12-60019

25. מכל האמור לעיל עולה אפוא כי הכנסה מדמי שכירות מהשכרת מקרקעין מחוץ לישראל, שאינה הכנסה מעסק כמשמעה בסעיף 2(1) לפקודה, פטורה מתשלום דמי ביטוח לפי סעיף 350(א)(7) לחוק, בין אם דווחה למס הכנסה במסלול הרגיל ובין אם דווחה במסלול המיוחד. משכך, דין ערעור המוסד להידחות.

26. סוף דבר – הערעור נדחה. המוסד ישיב למשיב את דמי הביטוח ששולמו תחת מחאה ויישא בהוצאותיו בערעור בסכום של 7,000 ש"ח, והכל בתוך 30 ימים מהיום.

ניתן היום, ב' שבט תשפ"ב (04 ינואר 2022), בהעדר הצדדים וישלח אליהם.

רועי פוליאק,
שופט

סיגל דוידוב-מוטולה,
שופטת

לאה גליקסמן,
שופטת, אב"ד

גברת נעמי זנדהאוז,
נציגת ציבור (מעסיקים)

גברת חיה שחר,
נציגת ציבור (עובדים)

