

בעניין:

המוסד לביטוח לאומי

ע"י ב"כ עוה"ד ע. רוזנצויג ואח'
שדרות ויצמן 13 ירושלים 91909
טל: 02-6709351

המערער

נגד

אורמת מערכות בע"מ 92607895

המשיבה

היועץ המשפטי לממשלה
ע"י פרקליטות המדינה – המחלקה למשפט העבודה
מרחוב מח"ל 7, ירושלים
טל: 02-5419629 פקס: 02-5419660

מתייצב בהליך

עמדה מטעם היועץ המשפטי לממשלה

בהתאם להחלטת בית הדין הנכבד, מתכבד היועץ המשפטי לממשלה להגיש בזאת עמדתו.

כללי:

1. חברה בעירבון מוגבל הקצתה אופציות לעובדיה בהקצאת מניות על פי מסלול ההקצאה שהיה קבוע בסעיף 102 לפקודת מס הכנסה [נוסח משולב], התשכ"א-1961 (להלן: "**פקודת מס הכנסה**" או "**הפקודה**") ובעת מימוש המניות על ידי העובדים ניכתה החברה מס הכנסה במקור ושילמה דמי ביטוח למוסד לביטוח לאומי (להלן: "**המוסד**") בגין הכנסה זו, שכן, החברה, כמו גם רשות המסים והמוסד, ראתה בהכנסה זו כהכנסה פירותית. המוסד אף שילם לחלק מעובדי החברה גמלאות מחליפות שכר שחושבו, בין היתר, גם על יסוד הכנסה זו. לימים, קבע בית המשפט העליון כי יש לסווג הכנסה זו כהכנסה הונית ולא כהכנסה פירותית. האם, לאור פסיקת בית המשפט העליון, זכאית החברה להחזיר דמי הביטוח ששילמה? זו השאלה שעומדת במוקד הליך זה.
2. בית הדין האזורי ענה לשאלה זו בחיוב, תוך שהוא דוחה את טענות המוסד להסתמכות, ומכאן הערעור.

3. עמדת היועץ המשפטי לממשלה, כפי שתפורט בהרחבה, היא, כי יישום העקרונות שנקבעו בסוגיית התחולה למפרע של הלכה שיפוטית, הן בפסיקה הכללית והן בפסיקת בתי הדין לעבודה בכל הנוגע לדיני הביטחון הסוציאלי, על נסיבות המקרה שלפנינו, מובילה למסקנה שהצדק עם המוסד, וכי לא היה מקום להחלתה הרטרואקטיבית של פסיקת בית המשפט העליון האמורה על נסיבות המקרה.

עיקרי העובדות:

4. במהלך השנים 2001-2002 הנפיקה המשיבה, חברת אורמת מערכות בע"מ (להלן: **"החברה"**) לעובדיה מניות על פי מסלול ההקצאה שנקבע בסעיף 102 לפקודת מס הכנסה, כנוסחו עובר לתיקון 132.

5. עובדי החברה מימשו את האופציות במהלך השנים 2003-2006. מסכומי המימוש ניתנה החברה מס הכנסה במקור ושילמה דמי ביטוח לאומי, זאת הואיל ובאותה העת סברה החברה כי יש לראות בהכנסה מממוש האופציות, כהכנסת עבודה החייבת בתשלום דמי ביטוח מכוח סעיף 344 לחוק ביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן: **"חוק הביטוח הלאומי"**).

6. על פי החברה, הסכום ששולם כדמי ביטוח במהלך השנים 2003-2006 הוא 988,346 ש"ח.

7. הואיל וכאמור הן החברה עצמה, והן רשות המסים באותה תקופה, ראו הכנסה שהתקבלה מממוש אופציות כהכנסת עבודה בידי העובדים, גם המוסד נהג כך כאשר כלל את הסכום האמור בבסיס ההכנסה שהיוותה בסיס לתשלום גמלאות מחליפות שכר לעובדי החברה. מבדיקת המוסד עולה ששולמו לכ-134 עובדים גמלאות מחליפות שכר, שההכנסה האמורה מממוש האופציות נכללה בבסיס גמלתם.

8. ביום 31.12.2008, ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין לפיד (ע"א 6159/05 **פקיד שומה תל-אביב 3 נ' יחזקאל לפיד** פ"ד סג 235 (2008) (להלן: **"עניין לפיד"** או **"הלכת לפיד"**)), במסגרתו נקבע, כי מכירת מניות שמקורן באופציות, אשר הוקצו בהתאם למסלול שהיה קבוע בסעיף 102 לפקודת מס הכנסה, עובר לתיקון 132 לפקודה, מהווה הכנסה הונית ואיננה חלק ממקורות ההכנסה המנויים בסעיף 2(2) לפקודה.

9. בחודש נובמבר 2009, פנתה החברה למוסד בבקשה "להחזר תשלומי ביטוח לאומי בגין הכנסה הונית". ביום 19.6.2011 נדחתה הבקשה, מן הטעם העיקרי שאין להחיל את הלכת **לפיד** רטרואקטיבית, כי המוסד שילם לעובדי החברה גמלאות מחליפות שכר שכללו, בין היתר, את הכנסתם מממוש האופציות. עקב כך, הגישה החברה תובענה לבית הדין האזורי לעבודה בירושלים, וביום 30.7.2014 ניתן פסק הדין שערעור זה מוסב עליו.

פסק הדין של בית הדין קמא :

10. בית הדין קמא הנכבד קיבל את תביעת החברה וקבע, כי היא זכאית להשבת דמי הביטוח ששילמה בעד עובדיה בשנים 2003-2006 בגין מימוש מניות שמקורן בהקצאת מניות, על פי מסלול ההקצאה שנקבע בסעיף 102 לפקודת מס הכנסה כנוסחו עובר לתיקון 132, אולם זאת בהפחתה של חלקי גמלאות נגזרות שכר, ששולמו לעובדים אלה על בסיס ראיית רווח ההון שנוכה כשכר עבודה.

11. ראשית, עמד בית הדין קמא הנכבד על הוראות סעיפים 342, 344(א), 358 ו-362 לחוק הביטוח הלאומי בציינו כי אם מתברר שנגבו דמי ביטוח לאומי בעד "עובד" מהכנסה שאינה מהמקורות המנויים בסעיף 2(2) לפקודה, על המוסד להשיבם, שכן פועל הוא מכוח החוק בלבד. בהתאם לכך, קבע בית הדין קמא הנכבד, כי משנקבע בעניין לפיד שמכירת מניות שמקורן באופציות שהוקצו בהתאם למסלול שהיה קבוע בסעיף 102 לפקודה מהווה הכנסה הונית, לכאורה על המוסד להשיב לחברה את דמי הביטוח ששילמה בגינם לפי סעיף 362 לחוק הביטוח הלאומי.

12. אלא שכאמור, טענת המוסד הייתה, שאין להחיל רטרואקטיבית את הלכת לפיד, ועל כן דן בית הדין קמא הנכבד בשאלה זו ודחה את עמדת המוסד.

13. בית הדין קמא הנכבד קבע שהלכה פסוקה היא, כי פירוש הניתן על ידי ערכאה שיפוטית לחיקוק כמוהו כהצהרה על הדין הקיים מאז נחקק, ומשמעות הדבר היא שפרשנות הניתנת להוראת חיקוק תחולתה למפרע מיום היוולד החוק. כן הפנה בית הדין קמא הנכבד, לפסיקת בית דין נכבד זה, לפיה יש להבחין בין שינוי או סטייה מהלכה קודמת לבין הצהרה ראשונה על פרושו של חוק, וכי בעוד שהצהרה ראשונה על מצב משפטי תחול רטרואקטיבית, סטייה מהלכה קיימת תחול רק פרוספקטיבית. מכאן הגיע בית הדין קמא הנכבד למסקנה הבאה :

"בענייננו אין חולק כי עניין לנו בהלכה חדשה וראשונה שבאה לעולם בעקבות פרשנות שנתן בית המשפט העליון להוראות סעיף 102 לפקודה. פסיקת בית המשפט העליון בעניין לפיד וכך לא הייתה בחינת שינוי הלכה קודמת אלא פרוש ראשון שניתן להוראה חקוקה ועל כן וככלל יש להחילה גם רטרואקטיבית. הנה כי כן, די בעובדה שעסקינן בהלכה חדשה שגם בית הדין הארצי מסכים כי בהקשר לביטחון סוציאלי תוחל רטרואקטיבית לשם קבלת התביעה, אולם נדרש גם לטענות המוסד הנוספות".

14. אשר לטענת ההסתמכות, קבע בית הדין קמא הנכבד, כי ראשית, מאחר שעניין לפיד עסק בסוגיה שלא הוכרעה קודם, ספק אם ניתן לטעון לאינטרס הסתמכות ראוי להגנה. שנית, קבע בית הדין קמא הנכבד, כי טענת המוסד לפיה עד לפסק הדין בעניין לפיד הכל סברו כי מדובר בהכנסת עבודה איננה מדויקת ואינה משקפת את מצב בדברים בפועל. בית הדין נימק קביעתו זו בכך :

"דעתנו היא כי רשות המס עצמה הייתה מודעת, החל מסוף שנות ה-90, לקושי הפרשני שנובע מסעיף 102 ולכך ששאלת סיווג ההכנסה מהקצאת מניות במסלול 102 לפקודה עודנה טעונה ברור. אשר על כן ועוד בשנת 2000 הוצא "עדכון החלטות ועדות פסיקה

(עדכון מס' 2) "שהתיר לפקידיו השומה להגיע להסדרי פשרה מסוימים בהקשר זה. עדכונים ממין זה נמשכו לאורך כל התקופה שעד למתן פסק הדין בעניין לפיד וכך (ראו: עמ"ה (חי) 589/04 אריאלה שחר נ' פקיד שומה חדרה [פורסם בנבו] (3.4.2012))."

ועל כן הגיע למסקנה כי :

"בנסיבות אלה לא ישמע המוסד בטענה כי הלך אחר רשות המס ובוודאי שהיה עליו להעריך לאפשרות שדמי הביטוח שהוא גובה מהקצאת מניות על פי מסלול 102 לפקודה אינו וודאי".

15. בית הדין קמא הנכבד אף הוסיף וקבע, כי בשנים הרלבנטיות לענייננו – 2003 עד 2006 – התייחסה הפסיקה לסיווגה של הכנסה שמקורה ממכירת מניות שהוקצו בהתאם לסעיף 102 לפקודה, ואף קבעה כי מדובר דווקא בהכנסה הונית. בית הדין קמא הנכבד הפנה לאמירת האגב, לפיה מדובר בהכנסה הונית, שנאמרה בפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין דר (ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר ; להלן: "עניין דר"), ול שלושת פסקי הדין בבית המשפט המחוזי שהוגש עליהם ערעור במאוחד בעניין לפיד. אשר לפסק הדין בעניין דר, קבע בית הדין קמא הנכבד, כי על אף שמדובר באמירת אגב, הרי ש :

"יש ליתן לה משקל מתאים ולהפעיל שיקול דעת מחודש בהתאם לה, ובמיוחד בשים לב כי אמרת אגב זו נאמרה על ידי בית המשפט העליון, שהלכה שנפסקה בו מחייבת כל בית משפט, זולת בית המשפט העליון (סעיף 20(ב) לחוק יסוד: השפיטה), ומקרינה היא מאליה גם על המוסד לביטוח לאומי".

16. אשר לפסקי הדין של בית המשפט המחוזי, קבע בית הדין קמא הנכבד, כי בפסיקות אלה נקבע במפורש, כי סיווגה של הכנסה הצומחת ממכירת אופציות על פי סעיף 102 לפקודה הוא הוני. לכן, צריך היה המוסד להביא בכלל שיקוליו את 'ריח השדה' ואת האפשרות כי דעת הנישומים תתקבל. בית הדין קמא הנכבד ציין, כי אמנם נכון הוא כי על פסקי הדין הוגש ערעור לבית המשפט העליון, אולם נקבע שאין מקום כי אזרחים, רשויות וגופים יתעלמו מפסקי דין של בית המשפט המחוזי וכי :

"פסיקת בית המשפט המחוזי, מפי כבוד השופט אלטוביה, ביוצרו הלכה חדשה הייתה צריכה להנחות את המוסד לביטוח לאומי מרגע הינתנה (03/05), ואף אם הוגש עליה ערעור. למצער, היה על המוסד לביטוח לאומי להימצא עם "יד על הדופק" ולבחון את החלטותיו בעניין וגם לאחר קבלתן ולהפעיל את שיקול דעתו בהתאם".

17. בית הדין קמא הנכבד קבע, כי המוסד לא הציג בפניו אסמכתאות להפעלת שיקול דעת חוזר, על אף שינוי האקלים המשפטי משנת 2000 על ידי רשות המס ומשנת 2004 ואילך בפסיקה, ולכן הגיע לכלל מסקנה כי :

"הדברים שוקלים לחובתו בבואנו לבחון את ההצדקה להחלת חריג ההסתמכות ולהחלטה פרוספקטיבית בלבד של עניין לפיד וכך. בנסיבות אלה ניתן לומר כי המוסד לביטוח לאומי נטל על עצמו את הסיכון הכרוך באי החלת ההלכה הפסוקה או באפשרות שפסיקת בית המשפט המחוזי תאושר, ועל כן אין לומר כי קם לו אינטרס הסתמכות הראוי להגנה.

18. בהמשך פסק הדין התייחס בית הדין קמא הנכבד לטענות נוספות של המוסד, בנוגע להשלכות אפשריות על תקציבו ובנוגע לעקרון הביטוחי שמנחה את פעולותיו, אך דחה אותן. עם זאת, קבע בית הדין קמא הנכבד, כי טענת המוסד בדבר ההשלכות של שינוי סיווג ההכנסה כהכנסה הונית על הגמלאות נגזרות השכר, נכונה היא, אלא שהשפעתה קהתה במידה רבה לאור הסכמת החברה לכך שאותם חלקי גמלה עודפים ינוכו ויופחתו על ידי המוסד מההחזר שישולם לה אם תתקבל תביעתה.

19. כמצוין לעיל, בסופו של דבר נקבע, כי תביעת החברה התקבלה וכמו כן, כי היא זכאית להשבת דמי הביטוח ששילמה בעד עובדיה בשנים 2003-2006 בגין מימוש מניות, שמקורן בהקצאת מניות על פי מסלול ההקצאה שנקבע בסעיף 102 לפקודת מס הכנסה כנוסחו עובר לתיקון 132, אולם זאת בהפחתה של חלקי גמלאות נגזרות שכר ששולמו לעובדים אלה על בסיס ראיית רווח ההון שנוכה כשכר עבודה.

עיקרי הטענות בערעור:

20. לעמדת המוסד, לא היה מקום להחיל במקרה זה את הלכת לפיד באופן רטרופקטיבי, שכן המדובר הוא בזכויות מתחום הביטחון הסוציאלי ולדבר יש השלכה על ציבור מקבלי הגמלאות בכללותו. לטענת המוסד, הואיל וקיימת התאמה בין ההכנסה החייבת בדמי ביטוח לבין הבסיס לפיו ישולמו גמלאות מחליפות שכר, להכלה רטרופקטיבית יש משמעות לציבור המבוטחים הרחב, לבד מהמשמעות הצרות הנוגעות לקופת החברה.

21. כמו כן, טוען המוסד, כי פסק הדין בעניין לפיד ניתן במישור המיסויי בלבד ולא התייחס למישור היחסי המשולש בין המוסד המעסיק והעובד, ועל השלכותיו על זכויות וחובות מכוח חוק הביטוח הלאומי והאלמנט הביטוחי השזור בו, הן כלפי העבר והן כלפי העתיד.

22. מוסיף המוסד ומטעים, כי המשמעות של החלה רטרופקטיבית במקרה זה, תחייב את המוסד לשנות בהתאמה ולחשב מחדש בצורה מורכבת ומסובכת את גובה ההכנסה שהיוותה בסיס לגמלאות מחליפות שכר של עובדי החברה, לרבות דמי ביטוח, ריבית והצמדה וקיצוז חובות במידת הצורך. זאת, מעבר לעובדה הברורה מאליה שיהיה על המוסד לאתר מבוטחים בעלי נתונים מקבילים לעובדי החברה, הינו כאלה שקיבלו אופציות לפי המסלול שהיה קבוע בסעיף 102 בנוסחו הישן והיו זכאים לגמלאות מחליפות שכר. לעמדת המוסד, ביצוע מהלכים אלו כרוך בהקצאת משאבים רבים.

23. לעמדת המוסד, הסכמת החברה, שקיבלה ביטוי בפסק הדין על כך שהפרשי הגמלאות יקוזזו מהחזרי דמי הביטוח להם זכאית החברה, אין בה כדי לספק מענה הולם לאינטרס ההסתמכות, הן של המוסד והן של העובדים, שכן היא לא מתייחסת לפגיעה בגמלאות עתידיות.

24. המוסד טוען עוד, כי שגה בית הדין קמא כשקבע, כי מלכתחילה לא היו חייבים העובדים בתשלום דמי הביטוח בגין ההכנסות ממימוש האופציות, והם שולמו כתוצאה מטעות בפרשנות החוק. שכן, קביעה זו מתעלמת מכך שבמועד הרלוונטי ראתה רשות המסים – כמו

גם החברה עצמה שניכתה במקור את דמי הביטוח ואת המסים – הכנסה זו כהכנסת עבודה, ועל כן בדין שולמו דמי הביטוח. המוסד מוסיף וטוען בהקשר זה, כי לא היה עליו לצפות את שינוי הפרשנות המשפטית לעניין סיווג ההכנסה כהונית, ואין להיבנות מהדוגמאות מהפסיקה עליהם הסתמך בית הדין קמא הנכבד. בהקשר זה טען המוסד, כי קביעת בית הדין קמא לפיה היה עליו להנחות עצמו בהתאם לפסיקת בית המשפט המחוזי בעניין לפיד שגויה היא. זאת, הואיל ומדובר בביטחון סוציאלי ובגמלאות מחליפות שכר, ולפיכך אין זה סביר כי היה עליו להתריע לפני העובדים המבוטחים שהגמלאות משולמות להם על תנאי ויכול והם יידרשו להשיבן.

25. החברה מצדדת בפסק דינו של בית הדין קמא הנכבד ועותרת לדחיית הערעור. לטענת החברה, המדובר הוא בטעות של רואי-החשבון שלה ש"ראו" בזמנו את ההכנסה מממוש האופציות כהכנסת עבודה, ובהתאם נוכה מס במקור ושולמו בגינה דמי ביטוח. לחברה לא היה עניין להגיש תביעה דומה לרשות המסים להחזיר מס, שכן באותה העת, המס הפירוטי ומס רווחי ההון היו בשיעורים זהים. בהקשר זה טוענת החברה, כי באותם מועדים, העמדה שמימוש אופציות לפי סעיף 102 לפקודה נחשבת כהכנסת עבודה, אכן הייתה עמדת רשות המסים, אולם ציבור הנישומים, מייצגיו ומלומדים סברו כולם אחרת.

26. כמו כן, טוענת החברה כי המוסד לא הבהיר מהו, לדיו, אינטרס ההסתמכות שלו בנסיבות המקרה, אשר הפגיעה בו תהיה בלתי נמנעת אם תוחל ההלכה למפרע, ומפנה בעניין זה לפסיקת בית הדין קמא הנכבד.

27. אשר לטענות המוסד בדבר הפגיעה האפשרית בגמלאות מחליפות השכר, טוענת החברה, כי טענות אלו אינן רלוונטיות, שכן הצדדים להליך המשפטי הם שניים ושניים בלבד – המוסד והחברה, והדברים כלל לא נוגעים לעובדי החברה. לטענת החברה, טיעון הפגיעה בגמלאות מחליפות שכר יכול וייטען אך ורק בכפוף לקביעה לפיה, ההכנסה בענייננו היא הכנסה פירוטית, אולם אם ייקבע כי ההכנסה היא הונית, אזי הטיעון לאו טיעון הוא.

דיון -

התשתית הנורמטיבית:

28. סעיף 342(ב) לחוק הביטוח הלאומי קובע ש"המעביד חייב בתשלום דמי ביטוח בעד עובדו".

29. ההכנסה של עובד שכיר, שחייבת בדמי ביטוח, הינה ההכנסה מהמקור המופיע בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, כהוראת סעיף 344(א) לחוק הביטוח הלאומי: "יראו כהכנסתו החודשית של עובד את הכנסתו בעד החודש שקדם ל- 1 בחודש שבו חל מועד התשלום, מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה".

30. סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, שכותרתו "עבודה", קובע כך:

(א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט

תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;
(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע את שוויו של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד כאמור לרשות העובד;

31. סעיף זה מהווה הוראת חוק רחבה ביותר שעניינה, על פי המלצות וועדה מקצועית, את שנקבע קודם לכן בפסיקה שקבעה כי יש לראות כחלק משכרו של העובד כל נכס, מצרך, או שירות שנותן מעסיק לעובד להנאתו האישית.

32. במהלך השנים התפתחה פרקטיקה של הטבה לעובדים, בדמות זכאות לרכישת מניות החברה שבה הם מועסקים במחיר מופחת.

33. הסוגיה של מיסוי הטבות אלו הניתנות לעובדים, נידונה לא אחת בפסיקת בתי המשפט המחוזיים, אך לא נקבע הסדר סטטוטורי ממצה עד ליום 1.1.2003, מועד בו נכנס לתוקפו תיקון 132 לפקודת מס הכנסה המסדיר, בין היתר, את הסוגיה של מיסוי אופציות המוקצות לעובדים (ביחס לאופציות שהוקצו לאחר ה- 31.12.2002). הוראת סעיף 102 לפקודה בנוסחו החדש בעקבות תיקון 132, מבחינה בין מסלול של הקצאה ישירה לעובד ובין הקצאה לעובד באמצעות נאמן.

34. הואיל ובענייננו מדובר באופציות שהוקצו לפני התאריך הקובע, הרי שלא חל סעיף 102 בנוסחו החדש לאחר תיקון 132, אלא נוסחו של סעיף 102 לפקודה, לפני התיקון, וזו היתה לשונו:

”(א) בסעיף זה –
”מניות” - לרבות זכויות לרכישת מניות;
”הקצאת מניות” - הקצאת מניות של חברה על שם נאמן בעד עובד של החברה;
”נאמן” - מי שהנציב אישרו כנאמן לצורך סעיף זה.
(ב) הכנסתו של עובד מהקצאת מניות תהיה פטורה ממס בעת ההקצאה, אם נתקיימו כל אלה:
(1) ההקצאה בוצעה בתמורה לויתור 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.
(ד) הוראות סעיף 101 לא יחולו לגבי המניות לפני המועד שבו רואים אותן כאילו נמכרו לפי סעיף קטן (ג).
(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 העביר הנאמן על שמו כיום הרכישה ואת הסכום שנקבע בתמורה לענין סעיף קטן (ג) כמחיר המקורי.
 (ז) הנציב רשאי לקבוע, דרך כלל או לגבי הקצאת מניות פלונית -
 (1) תנאים לענין ההקצאה, החזקת המניות בידי הנאמן, הגבלות על סחירותן של המניות, ותקופה שבמהלכה יישאר העובד בשירותה של החברה שבה עבד בעת ההקצאה.
 (2) הוראות לגבי חיוב במס שהעובד הופטר ממנו אם לא נתמלא תנאי מן התנאים שנקבעו בסעיף זה או לפיו;
 (3) תיאומי הון לענין חוק תיאומים בשל אינפלציה שיחולו על החברה שהקצתה את המניות;
 (4) כללים לענין התרת ערך המניות שהוקצו בניכוי כהוצאה שהוציא המעביד בייצור הכנסה, לרבות הגבלות לגבי הניכוי, סכומי הניכוי ומועדי החזרתו;
 (5) כללים ומועדים להגשת דו"חות על ידי החברה או על ידי הנאמן".

35. מסלול חיוב במס לפי סעיף 102 לפקודה, כנוסחו טרם תיקון 132, קבע, אפוא, מנגנון לפיו הכנסתו של עובד מהקצאת האופציות תהא פטורה ממס במועד ההקצאה, אם יפקידן בידי נאמן לתקופת החזקה שלא תפחת משנתיים, אשר לאחריהן יוכל העובד לממש. עם זאת, השאלה לגבי סיווגה של הכנסה זו – אם הונית או פירותית – נותרה עמומה עד פסיקת בית המשפט העליון בעניין לפיד, כאשר לגישת רשות המסים, היא הכנסה פירותית ולכן חייבת במס הכנסה ובתשלום דמי ביטוח למוסד.

קביעת ההלכה/הבהרת המצב המשפטי – פסק הדין בעניין לפיד :

36. כאמור לעיל, בעניין לפיד נדונה השאלה "מהו אופי ההכנסה המתקבלת בידי עובד שהוקצו לו אופציות במסגרת סעיף 102 לפקודה, כנוסחו במועד הרלוונטי - האם פירותית היא או הונית".

37. ראשית התייחס בית המשפט העליון, מפי כבוד הנשיא גרוניס, לפרקטיקה שהתפתחה במשק בקשר עם הקצאת מניות ואופציות לעובדים, כשיטת תגמול, וליתרונות שהיא מביאה :

"לשיטה של תגמול עובדים באמצעות הענקת אופציות יתרונות רבים. כך למשל, אין היא מחייבת תשלום כסף מזומן לעובד, דבר אשר עשוי להקשות על מצב הנזילות של החברה המעבידה. יתר על כן, הקשר בין העובדים לחברה מתהדק, שכן ניגוד האינטרסים המובנה הקיים ביניהם מצטמצם ונוצרת זיקה ישירה בין תיפקודו של העובד לבין התגמול שהוא מקבל. זאת, בשל ההנחה כי תיפקוד טוב של העובדים יביא לעליית ערך האופציות שבידיהם...לאור האמור, הפכה הענקת אופציות לדרך מקובלת ונפוצה לתגמול עובדים על ידי חברות במשק, ובפרט בתחום ההיי-טק. 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...הוראות החוק המרכזיות שעוסקות בנושא מיסוי הקצאת אופציות לעובדים מצויות בסעיף 102 לפקודה".

38. לאחר מכן התייחס בית המשפט לשני המסלולים שהיו קיימים בחוק: המסלול "הרגיל" שלא עורר קושי מיוחד בהקשר של יישום סעיף 2(2) לפקודה, ולצידו המסלול לפי סעיף 102 לפקודה – הפקדה בידי נאמן – שהוא שעורר את השאלה הפרשנית אודות סיווג ההכנסה :

"הקצאת אופציות לעובד, בתמורה לתשלום מחיר הנמוך ממחיר השוק שלהן או בחינם, הינה טובת הנאה בשווה כסף. עובר לתיקון 132, היו קיימים בפקודה שני מסלולים למיסוי טובת הנאה שהופקה לעובד מהאופציות שהוקצו לו. המסלול הראשון הינו מסלול ללא נאמן (להלן - המסלול הרגיל). במסלול זה מוסתה טובת הנאה מהאופציות כהכנסת עבודה, על פי סעיף 22(2) לפקודה. על דרך הכלל ניתן לומר, כי מועד החיוב במס של אופציות במסלול הרגיל היה במועד הקצאתן. יחד עם זאת, מועד חיובן במס של אופציות שאינן נסחרות בבורסה או אופציות שמטלות עליהן מגבלות דוגמת מגבלת עבירות, נדחה עד מועד מימושן, על פי סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה (ראו, ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר, פ"ד נח(4) 913 (2004) (להלן - עניין דר)). לצד המסלול הרגיל היה קיים בפקודה מסלול נוסף, אשר יצר הסדר מיוחד להקצאת אופציות ומניות לעובדים תוך הפקדתן בידי נאמן (להלן - מסלול 102). על מנת להיכנס למסלול זה, נדרשה הקצאת האופציות לעמוד במספר תנאים. אחד מתנאים אלה היה הפקדתן של האופציות בידי נאמן למשך תקופה שלא תפחת מעשרים וארבעה חודשים. על פי סעיפים 102(ב) ו-102(ג) לפקודה, מועד החיוב במס במסלול זה הינו בעת מכירת האופציות או המניות על ידי הנאמן או לחלופין בעת העברתן של אלה לידיו של העובד. השאלה העומדת לפנינו אינה נוגעת למועד החיוב במס במסלול 102, אלא לסיווג ההכנסה הצומחת במועד זה".

39. בסיכומי של דבר פסק בית המשפט העליון כי את ההכנסה של עובד מאופציות שהוקצו לו לפי סעיף 102 לפקודה עובר לתיקון 132 יש לראות כהכנסה הונית, וכך סוכמה ההלכה:

"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 נאמן... יחד עם זאת 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.

שאלת תחולתן של הלכות שיפוטיות – כללי:

40. כידוע, פסק הדין המנחה העוסק בסוגיה זו הינו רע"א 8925/04 סולל בונה נ' עזבון המנוח חמד אלחמיד (להלן: "פסק דין סולל בונה").

41. בבואו לנתח את שאלת תחולתה בזמן של הלכה שיפוטית חדשה המשנה הלכה קיימת קבע כבוד הנשיא ברק, כי נקודת המוצא העקרונית הינה כי "הלכה שיפוטית חדשה פועלת הן רטרואקטיבית והן פרוספקטיבית". ביסוד גישה זו מונחים שלושה טיעונים: טיעון תורתי, טיעון חוקתי וטיעון מעשי.

42. הטיעון התורתי עניינו בכך שבעת שבית המשפט פוסק את הדין במסגרת פרשנותו של חיקוק או השלמת חסר בו – הוא למעשה מצהיר על הדין. הוא אינו יוצר אותו. כאשר בית המשפט

סוטה מפסק דין קודם, הוא קובע כי הפסק המוטעה מעולם לא היה דין. פסק הדין המבטל אינו יוצר דין חדש. הוא מצהיר על מה שהיה תמיד הדין ומאחר והדין המשיך להתקיים לאורך כל משך הזמן, אין מניעה להחילו באופן רטרופקטיבי, בנוסף להחלתו הטבעית כפרוספקטיבי.

43. הטיעון החוקתי, המבסס את תחולתה הרטרופקטיבית של ההלכה החדשה, מבוסס על הפרדת הרשויות. על פי עיקרון זה, הרשות המחוקקת מחוקקת חוקים, והרשות השופטת מכריעה בסכסוכים. בחוקה חוק, מוסמכת הרשות המחוקקת לקבוע את תחולתו בזמן. קביעה זו תהא לרוב – משיקולים חוקתיים ואחרים – פרוספקטיבית. אם גם פסק הדין יוכל לקבוע תחולה פרוספקטיבית של ההלכה הפסוקה, הוא יקרב את זו לחקיקה, שינוי פרוספקטיבי בלבד של הפסיקה הופך את השופט למחוקק.

44. ואולם, בהמשך להצגת הטיעונים הללו נקבע, כי ההכרעה בשאלה האם על בית משפט לשלול, במקרים המתאימים תחולה רטרופקטיבית להלכתו החדשה, לא תוכרע על ידי שיקולים תורתיים או חוקתיים, אלא על יסוד האיזון הראוי בין השיקולים המעשיים השונים. השיקול המרכזי שנקבע בעניין זה בפסק הדין הוא שיקול ההסתמכות על המצב המשפטי הקודם, כפי שיפורט מיד.

45. כמו כן, ראו את דברי כבוד השופטת בייניש (כתוארה אז) שם, ולפיהם, המסקנה שהכלל הוא תחולה רטרופקטיבית והחריג הוא תחולה פרוספקטיבית –

"אינה מתעלמת מקיומן של נסיבות בהן יש ליתן משקל מכריע לצורך לכבד זכויות וחובות שהתגבשו בזמן עבר ולהימנע מפגיעה קשה באינטרסים מוגנים. אין המסקנה האמורה מחייבת התעלמות מההבדלים בין ענפי המשפט השונים, הפרטי והציבורי, העשויים להצדיק התייחסות מיוחדת, כפי שציין המישנה לנשיא חשין בחוות דעתו".

46. על עיקריה של הלכת סולל בונה עמדה כבוד השופטת פרוקצ'יה בדנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 ואח' נגד איקאפוד בע"מ תק-על 2011(3), 795 (להלן: "פסק דין איקאפוד"), שם נדונה שאלת התחולה של פרשנות משפטית חדשה לסעיף 152 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א - 1961 :

"על פי גישה זו, נקודת הפתיחה היא, כי הלכה חדשה, המפרשת דבר חקיקה, וסוטה בכך מהלכה קודמת, חלה פרוספקטיבית ורטרופקטיבית כאחד. ייתכנו שיקולים מעשיים שונים שבהתקיימם, וכפרי איזון ביניהם, ייקבע כי ההלכה החדשה לא תחול באופן רטרופקטיבי אלא מכאן ולהבא בלבד. על פי גישה זו, שיקול מרכזי בשלילת הרטרופקטיביות של הלכה חדשה קשור בנזק העלול להיגרם לאנשים או לגופים שסמכו על ההלכה הקודמת, וכלכלו את צעדיהם על פיה. אינטרס ההסתמכות על ההלכה הקודמת, ועל המצב המשפטי ששרר על פיה, הוא בעל משמעות רבת משקל לשלילת הרטרופקטיביות של ההלכה החדשה. שלילתה בנסיבות אלה משלבת את היתרון שבשימור כח השינוי של ההלכה המשפטית ופיתוח המשפט, בד בבד עם כיבוד אינטרס ההסתמכות של הפרט או של הרשות. בכך נשמרים

היציבות והבטחון המשפטי מחד, תוך התאמת המשפט לשינויי העיתים בתחום החברה והכלכלה, מאידך. שנית, ריבוי החלופות האפשריות בתחום התחולה הפרוספקטיבית של ההלכה אינו שולל אפשרות ליצור כללי "ברירת-דין" בענין זה. שלישית, החלה פרוספקטיבית בלבד של ההלכה חדשה תואמת את חוש הצדק; היא מאפשרת להשיג יציבות משפטית, בד בבד עם קביעת ההלכה חדשה אמיתית וצודקת. שילוב זה מגביר את האמון במעשה השפיטה. נפסק, אפוא כי הכלל בדבר התחולה בזמן של ההלכה חדשה ייקבע על בסיס איזון בין מכלול השיקולים הרלבנטיים לענין. כך ניסח בית המשפט בדעת הרוב את הכלל בענייננו: "מה הדין בישראל? נקודת המוצא העקרונית היא כי ההלכה שיפוטית חדשה חלה הן רטרופקטיבית והן פרוספקטיבית. יחד עם זאת... אין מניעה עקרונית להכיר בכוחו של בית המשפט העליון ליתן לתקדימיו תוקף פרוספקטיבי בלבד. התורה ההצהרתית של המשפט לא נקלטה בעוצמה רבה בישראל; אין מניעה חוקתית להכיר באפשרות זו... השאלה אינה, אפוא האם להכיר עקרונית באפשרות זו. על כך התשובה בחיוב. השאלה הינה באלו תנאים, ובאלו נסיבות, לפעול על פיה" (ענין סולל בונה, פסקה 17 לפסק דינו של הנשיא ברק)".
(ההדגשות הוספו)

47. בהמשך דבריה, עמדה כבוד השופטת פרוקצ'יה על המשקל המיוחד שיש לתת לעקרון ההסתמכות עת עסקינן בשאלה הנוגעת לתחום דיני המס:

"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 לחלוקת משאבים מיטבית בין שכבות האוכלוסיה השונות. רק בהתקיים גורמי ודאות ויציבות של המדינה ביחס למשק הכספים, מצבו והיקפו, יש בידיה לתכנן כראוי את פעילויותיה העתידיות. הצורך ביסוד הוודאות של הרשות בתחום זה הוא דומיננטי, וסביבו בנויה מערכת חקיקה סטטוטורית מסועפת המסדירה, כחלק מהמשפט הציבורי, את כללי הערכת המס וגבייתו, במסגרת מערך סבוך של כללי פעולה ולוחות זמנים לביצוע הפעולות השונות הכרוכות בכך. מערכת זו אמורה לספק ודאות ויציבות הן לנישום והן לרשות המיסים בביצוע תפקידיה (ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר, פ"ד נו(2) 297, 327-328 (2001))... החלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה עלולה, אפוא, לערער באופן עמוק את יסוד הוודאות והיציבות על פיו פועלת הרשות המוסמכת דרך כלל, ובענייני מיסים במיוחד".

48. בהינתן העקרונות שנסקרו בהרחבה לעיל, קבע בסופו של דבר בית המשפט העליון בפרשת איקאפוד, כי יש ליתן במקרה הנדון משקל משמעותי לשיקול ההסתמכות של הרשויות, בשם לב לכך שהרשויות לאורך כל השנים נהגו על פי ההלכה הפסוקה וכלכלו צעדיהם בהתאם מבחינת הנהלים, מערכות המחשוב וההערכות התקציביות. עם זאת, הוסיף וקבע בית המשפט הנכבד כי משעה שההלכה האמורה נהפכה על ידי בית המשפט המחוזי בתיק עמ"ה (ירושלים) 7050/03 סמי נ' פקיד השומה (פורסם בנבו 10.06.2009), הרשות לא הייתה רשאית עוד להניח, כי הלכת ביר (ע"א 568/78 פקיד השומה נ' ביר, פ"ד לג(3) 735 (1979)) עומדת על תילה, כתמול שלשום. באותו מקרה שנגע לשאלה מהו המועד האחרון למשלוח החלטה בהשגה, הייתה אמורה הרשות לנהוג משנה זהירות ולפעול אחרת (לשלוח החלטה בהשגה במועד מוקדם יותר) מעת שניתן פסק דין של בית המשפט המחוזי, שקבע אחרת מהלכת ביר.

49. דוגמא נוספת למשקל המיוחד שניתן לאינטרס ההסתמכות של הרשויות הציבוריות בכלל, ובהקשרים של גביית מס בפרט ניתן למצוא בפסה"ד של בית המשפט העליון בע"א 4243/08 **פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי** [פורסם בנבו] (2009) (להלן: "**פס"ד ורד פרי**"), שעסק בהכרה בהוצאות טיפול או השגחה על ילדים.

50. כבוד המשנה לנשיאה ריבלין קבע שם, שההלכה ביחס להכרה בהוצאות השגחה על ילדים תחול באופן פרוספקטיבי בלבד, וזאת לנוכח התנהלות רשויות המס במשך שנים רבות, בהתאם לפרשנות שנדחתה בפסק הדין, וזאת על מנת להגן על אינטרס ההסתמכות. וכך נפסק:

"הפירוש שניתן היום להוראת סעיף 17 לפקודה מביא לשינוי, הלכה למעשה, של הדרך שבה נקט המערער כלפי הנישומים במשך שנים ארוכות. הצורך להגן על אינטרס ההסתמכות הוא צורך חזק כאן. ההלכה הישנה יצרה הסתמכות של ממש – הסתמכות בת משקל – עד שאין מקום להפעלה רטרואקטיבית של ההלכה. השבת מסים שניגבו פוגעת באינטרס ההסתמכות של גובה המס (שם, בפסקה 20). ספק אם ניתן, בהקשר הנדון, להגן על אינטרס זה מכוח דוקטרינות משפטיות אחרות. הסייג המוצע כאן לתחולה הפרוספקטיבית בא להוציא ממנה את עניינה של המשיבה בתיק זה, וגם לכך טעם: הטעם הכללי של הצורך במתן תמריץ למתדיין, במקרים הראויים לכך, לפעול לשינוי ההלכה הקיימת, והטעם הקונקרטי במקרה מיוחד זה והוא – ההכרעה שכבר ניתנה בעניינה של המשיבה בערכאה המבררת. כאמור, שאלת ישומה של ההלכה החדשה תהא, כל עוד לא הותקנו התקנות המתאימות, נושא לבחינה פרטנית אצל פקיד השומה ובהיעדר הסכמה נושא להכרעה שיפוטית. שלב זה האחרון כבר מוצה בעניינה של המשיבה כאן. בפועל מומש כאן הסייג הכללי הנלווה תכופות לעקרון התחולה הפרוספקטיבית".

51. יצוין, כי בסוגיית ההכרה בהוצאות טיפול בילדים, לא הייתה כל הלכה קודמת, ששונתה במסגרת פסק הדין החדש, אלא בית המשפט העליון פשוט מעולם לא נדרש לסוגיה זו קודם, ולכן לכאורה, ובהתאם להלכת סולל בונה, לא היה מקום כלל לומר שלרשות קיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה המצדיק תחולה פרוספקטיבית בלבד. כבוד השופט (כתוארה אז) נאור עמדה על עניין זה מפורשות:

"אף שפסק דיננו זה הוא "מהפכה" לגבי הנהוג בחיי המעשה, למיטב ידיעתי בהליך שלפנינו עמדה לדיון והוכרעה לראשונה בישראל שאלת ניכוי ההוצאות לטיפול בילדים. גם המערער ציין כי השאלה לא נדונה במישורין בארץ. פסק דיננו זה איננו אפוא בגדר סטיה מהלכה מחייבת קיימת (שגם היא מותרת). גם אם פקידי השומה התבקשו וסרבו לבקשות של נישומים להכיר בהוצאות אלה, סירוב כזה, אם היה, לא עמד עד כה לביקורת שיפוטית. ה"מהפכה" אינה בהלכה הפסוקה אלא בנהוג אצל פקידי השומה. בנסיבות שכאלה לכאורה כאשר מדובר בסוגיה ש"לא הוכרעה כלל בעבר, אין לומר כי קיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה" (רע"א 8925/04 סולל בונה בעניין ותשתיות בע"מ נ' עזבון המנוח אחמד עבד אלחמיד ז"ל, פסקה 18 [פורסם בנבו], 29.4.2004) המצדיק תחולה פרוספקטיבית".

52. אף על פי כן, נקבע בפסק הדין שיש להגן על אינטרס ההסתמכות, שנוצר מעצם התנהלות רשויות המס לאורך שנים, שהתבססה על פרשנות מקובלת וסבירה לחוק.

53. באופן דומה, פסק כבוד השופט פוגלמן בע"מ 867/11 עיריית תל אביב נ' אי.בי.סי ניהול ואחזקה בע"מ [פורסם בנבו (28.12.2014)], כי עמימות במצב המשפטי – ולא דווקא הלכה מאוחרת המשנה פסיקה קודמת – עשויה להצדיק מתן תחולה פרוספקטיבית:

"אף שכלל 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) 126, 150 (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 פוזר את הערפל ששרר סביב המצב המשפטי הנוגע לאי-חוקיות שדבקה בצווי ארנונה"

54. קביעה שיפוטית זו אף זכתה לאחרונה לעיגון נוסף במסגרת פסק הדין שניתן ברע"א 2453/13 אלעזר עמר נ' עיריית חדרה [פורסם בנבו (14.4.2015)] (להלן: "עניין עיריית חדרה"). שם נדונה סוגיית עיגול שטחי הנכסים בשטחי הרשויות המקומיות לצורכי חישוב ארנונה. כבוד הנשיא גרוניס ציין, כי אומנם עניין סולל בונה עסק בהלכה ששינתה הלכה קודמת שנפסקה בבית המשפט העליון, ואף ציטט את דברי כבוד הנשיא ברק, כי "אם הסוגייה היא חדשה ולא הוכרעה כלל בעבר, אין לומר כי קיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה", ואילו סוגיית שיטת חישוב השטחים לצורך הטלת ארנונה "לא הוכרעה בפסיקתו של בית משפט זה, ונראה שאף לא בפסיקת בתי משפט אחרים". עם זאת, קבע כבוד הנשיא גרוניס, בהסתמך על פסק הדין בעניין אי.בי.סי ובעניין ורד פרי, כי "היו מקרים שבהם נקבעה תחולה פרוספקטיבית בלבד להלכה חדשה, למרות שלא היה בקביעתה משום שינוי של הלכה קודמת באותה סוגייה". וכך סיכם כבוד הנשיא גרוניס את קביעתו בעניין:

"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 המשפטי בסוגייה נתונה, שבנסיבות העניין יש לראותה כסבירה".
(ההדגשות הוספו)

55. נמצאנו למדים אפוא, כי ההלכה הכללית היא זו: הלכה שיפוטית חדשה פועלת, ככלל, הן פרוספקטיבית והן רטרופקטיבית, אלא אם כן קיימים שיקולים נוספים שיצדיקו מתן תחולה פרוספקטיבית בלבד, כאשר השיקול המרכזי לעניין זה הוא אינטרס ההסתמכות. הלכה שיפוטית חדשה היא הלכה המשנה מהלכה שיפוטית קודמת באותו עניין, ובמקרים מסוימים, גם הלכה המפזרת "ערפל משפטי" או מבהירה מצב דברים של "עמימות משפטית", יהיה מוצדק להחילה באופן צופה פני עתיד בלבד, אף בהיעדר הלכה סותרת קודמת באותו עניין.

56. מכאן נעבור לדון בסוגיית התחולה הרטרופקטיבית בדיני הביטחון הסוציאלי, כפי שמשקף בפסיקת בתי הדין לעבודה ובראשם בית דין נכבד זה.

תחולה רטרופקטיבית בתחום הביטחון הסוציאלי:

57. בדב"ע נז' 0-41/0-85 המוסד לביטוח לאומי – סביר [פורסם בנבו (28.7.1999); להלן: "עניין סביר"], דן בית דין נכבד זה בשאלת תחולתו למפרע של פסק דין של בית הדין הארצי לעבודה, אשר שינה הלכה קודמת.

58. באותו מקרה מדובר היה בנפגע בתאונה, שהוכרה כתאונת עבודה, ובחר לקבל את קיצבת הנכות בענף ביטוח נכות. לאחר זמן נקבע על-ידי ועדת נכות, כי הנפגע אינו זכאי עוד לקבלת קיצבת נכות בענף ביטוח נכות. הנפגע פנה למוסד בבקשה לקבל תשלום קיצבת נכות מעבודה, אולם המוסד סירב לתביעתו, מן הטעם שהבחירה באיזה ענף לקבל את הקיצבה היא חד-פעמית ונעשית מיום הזכאות לשתי הקיצבות. לאחר שנים מספר, ניתן בבית דין נכבד זה פסק-דין, בו נפסק ששעה שנשללת קיצבה בה בחר מבוטח, או שהקיצבה מועמדת על שיעור של אפס עקב שינוי בבסיס הזכאות לה, שבה זכותו של המבוטח לקיצבה אחרת. הדיון נסב על השאלה, אם פסק-הדין המאוחר הוא בעל תחולה למפרע, באופן שהנפגע זכאי לקבל את קיצבת הנכות מעבודה רטרואקטיבית, מיום שנשללה זכותו לקבל קיצבת נכות.

59. בית דין נכבד זה, מפי כבוד הנשיא אדלר, קיבל את ערעור המוסד וקבע, כי טעמים של מדיניות שיפוטית מצדיקים החלה פרוספקטיבית של ההלכה השיפוטית.

60. ראשית, נקבע כי בבוא בית הדין לקבוע מדיניות בתחום הביטחון הסוציאלי, בדומה לפעולת המחוקק בנושא, עליו לאזן בין ההיבטים הסוציאליים לבין ההיבטים התקציביים הכרוכים בה. בהקשר זה ציין בית הדין את ההלכה שחזרה ונפסקה ולפיה:

"...קופת המוסד לא נועדה לשמש קופת חיסכון... לצבירת קצבאות שנועדו לצריכה שוטפת ומיידית לקיום, וכן העיקרון, שהמוסד לא יכול לכלכל את צעדיו בלי מערכת חישובים ותחזיות מושתתים על יסודות אקטואריים. צריך שיהא תחום זמן סביר ומוגבל לכל 'סיכון' (אם לנקוט לשון הביטוח המסחרי) המוטל על המוסד, ומה עוד שהמדובר במערכת מורכבת ובקנה מידה כלל ארצי... עקרונות אלה יורדים לשורשם ולמהותו של הביטחון הסוציאלי..." (ראה דב"ע מז' 0-128/0 המוסד לביטוח לאומי – תמר [5], בעמ' 280; דב"ע נד' 0-87/0 אליעזר – המוסד לביטוח לאומי [6], בעמ' 238; דב"ע נד' 0-287/0 המוסד לביטוח לאומי – הררי ואח' [7]).

61. שנית, קבע כבוד הנשיא אדלר, כי פסיקת בית-דין זה בתחום הביטחון הסוציאלי מלמדת, כי בפועל, במקרה בו משונה ההלכה הקיימת, השינוי הוא פרוספקטיבי וחל בכל הליך החל ממועד שינוי ההלכה. לשם הדגמה, הפנה הנשיא למקרה שבו לא הוחלה למפרע הלכה שיפוטית ששינתה את המבחן המכריע לצורך הקביעה אם אוטם שריר הלב מהווה "תאונת עבודה".

62. שלישית, שב כבוד הנשיא אדלר ופנה לשיקול התקציב וקבע, כי תקציבו של המוסד נקבע על-פי המצב המשפטי הנוהג, ובכלל זה על-פי המבחנים והכללים הקבועים בהלכה הפסוקה וכי –

"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."

63. כמו כן קבע כבוד הנשיא אדלר, כי מול השיקול התקציבי קיים גם ההיבט הסוציאלי והאישי של המבוטח. אולם באיזון בין השיקולים בנסיבות מקרה זה, נפסק כי יש להעדיף את השיקול התקציבי על פני השיקול הסוציאלי, והמוסד לא נתחייב לשלם לנפגע את קצבת הנכות מהעבודה באופן רטרואקטיבי.

64. בעב"ל 1281/00 **אבו גאמע נ' המוסד לביטוח לאומי** [פורסם בנבו (8.5.2003)], שב בית דין נכבד זה ודן בסוגיה תחולה רטרואקטיבית של הלכה שיפוטית ששנתה מצב משפטי קיים. באותו עניין נדחתה תביעה לתשלום עבור תקופה של שבע שנים למפרע של קיצבת ילדים ליוצאי צבא או "הענקה", כמשמעותה בסעיף 40(ב1)(1) לחוק חיילים משוחררים (החזרה לעבודה), התש"ט-1949, הן מחמת התיישנות בהגשתה לבית הדין והן לגופו של עניין.

65. בזמן שהוגשה התביעה המקורית למוסד, חלה הוראת סעיף 128 לחוק הביטוח הלאומי הקובע, כי התקופה המירבית להגשת תביעה לגמלת כסף היא שנה מיום שנוצרה עילת התביעה. במסגרת שיקול הדעת הנתון למוסד, על פי סעיף זה, נהגה במוסד מדיניות שיהיו, לפיה אם הייתה עילת התביעה מעוגנת במסמך רשמי, שולמו הגימלאות עד שנתיים רטרואקטיבית מיום הגשת התביעה, ומדיניות זו אושרה בפסיקתו של בית דין נכבד זה. לימים, שונתה ההלכה ונקבע בפסיקה מאוחרת, כי אם עילת הזכות מעוגנת במסמך רשמי, וכאשר הגשת התביעה לא עוכבה במודע, תעמוד תקופת ההתיישנות על שבע שנים. בקשת המערערים הייתה שבית הדין יורה על תחולה רטרואקטיבית של השינוי שנעשה בהלכה הפסוקה, באופן שהשיהוי שחל בהגשת תביעותיהם המקוריות למוסד יוכר לתקופה של שבע שנים למפרע מיום הגשתן. בית הדין הנכבד, מפיה של כבוד השופטת ארד (כתוארה אז) דחה את הערעור, תוך שהוא מפנה לעניין סביר וקבע כך :

"כבר נפסק, כי משנעשה שינוי בהלכה הפסוקה, השינוי הוא פרוספקטיבי ויחול על כל הליך ממועד שינוי ההלכה ואילך. עמד על כך בית דין זה בפסק הדין בעניין סביר בו נדונו השלכותיו של שינוי בהלכה הפסוקה בנוגע לתשלום קיצבה למבוטח, משעה שנשללה ממנו הזכות לקיצבה בה בחר. באותו עניין נדחתה תביעת המבוטח לתשלום רטרואקטיבי של הקיצבה ממועד שינוי ההלכה, והנשיא אדלר פסק, כי המבוטח יהא זכאי לתשלום פרוספקטיבי בלבד של הקיצבה, ממועד שינוי ההלכה ואילך... כך גם בענייננו. דין תביעתם המאוחרת של המערערים להידחות, ככל שהמבוקש בה הוא לבוא בגדר שינוי בהלכה שנעשה זמן רב לאחר שהוכרה זכאותם לקיצבה, ולאחר ששולם להם התשלום למפרע על פי הדין שהיה קיים באותה עת."

66. בית דין נכבד זה המשיך לפסוע באותו נתיב פסיקה ואף ביססו בעניין שנדון בעב"ל 98/08 **ליאת יחיאל נ' המוסד לביטוח לאומי** [פורסם בנבו (22.10.2012)]. אותו מקרה עסק באשה שהתאלמנה ביום 1.2.1994, כתוצאה מתאונת דרכים. תאונת הדרכים הוכרה על ידי כתאונת עבודה, ובעקבות כך החלה המערערת לקבל קצבת תלויים עבורה ועבור שלושת ילדיה הקטנים. כשלוש שנים מאוחר יותר הכירה האלמנה גבר אחר, והשניים עברו להתגורר יחדיו שנתיים מאוחר יותר. בחודש יולי 1999, נולדה לשניים בת משותפת. בחודש יולי 2004, הודיע המוסד לאשה כי החליט לשלול ממנה את הזכאות לקצבת תלויים רטרואקטיבית מחודש יולי

1999. במסגרת תביעת האישה נגד החלטת המוסד פסק בית הדין האזורי, בין היתר, כי היא בגדר "ידועה בציבור" של הגבר האחר, ואינה זכאית לקצבת תלויים החל מחודש יולי 2004 ועל כך נסב הערעור לבית דין נכבד זה.

67. בית הדין עמד על התפתחות ההלכה הפסוקה בסוגיית זכאות אלמנה שהפכה לידועה בציבור לקצבת תלויים, החל מפרשת עוזי אורן (1994), דרך פרשת נחמה פריימן (מחודש נובמבר 2006), פרשת סמדר בוארון פינק (מחודש מרץ 2007) ופסיקת בג"ץ בעניין בוארון פינק (מחודש ספטמבר 2010) שדחתה עתירות נגד פסיקת בית הדין הארצי בפרשה, לפיהן אלמנות שהן ידועות בציבור, כמוהן כאלמנות שחזרו ונישאו ולכן אינן זכאיות לקצבת שאירים או קצבת תלויים מכוח בני זוגן המנוחים. לאור זאת, קבע בית הדין, כי יש להחיל דין זהה על אלמנות החיות כידועות בציבור ועל אלמנות שחזרו ונישאו כדת וכדין.

68. בית הדין דחה את תביעת המערערת להורות על תחולה רטרואקטיבית של השינוי שנעשה בהלכת פריימן, באופן שתמשיך ותקבל קצבת תלויים ממועד בו הופסק תשלומה. נפסק, כי במועד בו הופסק תשלום קצבת התלויים של המערערת בחודש יולי 2004, הייתה קיימת הלכת אורן, לפיה אין מקום להבחין בין אלמנה שנישאה מחדש לבין אלמנה שהפכה להיות ידועה בציבור, וכי שתיהן אינן זכאיות להמשך תשלום קצבת תלויים וזכאיות למענק נישואין. נקבע שבפועל, המוסד החל ליישם זאת רק בשנים 2003-2004. מכאן שבמועד בו הופסק תשלום קצבת התלויים, לא יכולה הייתה להיות למערערת ציפייה מוצדקת לקבלת הקצבה או לכך כי הקצבה תחזור ותשתלם. שכן, הפסקת התשלום נעשתה בהתאם להלכה הפסוקה שנהגה באותו זמן.

69. וכך סיכם בית דין נכבד זה את ההלכה, שניתנה פה אחד :

כאשר אנו עוסקים בחקיקה שיפוטית נהוג להבחין בין שני סוגים: הראשון – קביעת הלכה המשלימה חסר בחוק. בהקשר זה על בסיס ההנחה שהשופט יוצר ומוסיף משלו – אין מקום לקבוע כי חקיקה מסוג זה תחול למפרע (א. ברק "חקיקה שיפוטית" משפטים י"ג (תשמ"ג) 3537.

השני הינו פרשנות חדשה לחוק קיים או התאמתו למציאות משתנה. הגישה שרווחה בעניין זה היא כי השופט מפרש את החוק והמקור הסמכותי המחייב הוא דבר החקיקה. על כן תוקפה של ההלכה החדשה הינה רטרואקטיבית.

ככל שחלפו השנים, התיאוריה הדקלרטיבית פינתה את מקומה להחלטות הרטרואקטיביות של ההלכה הפסוקה וזאת בשל בעיות פרקטיות שנוצרו; פגיעה בוודאות, ביציבות, ובאינטרס ההסתמכות על המצב המשפטי הקיים.

בית המשפט העליון הלך בדרך זו בעניין סולל בונה, בו נקבע כי ככלל ההלכה שיפוטית חדשה פועלת הן רטרואקטיבית והן פרוספקטיבית. יחד עם זאת, ניתן לחרוג מעיקרון זה כאשר קיים אינטרס הסתמכות ופגיעה בו תוך איזון בין האינטרסים השונים. (רע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ ואח' נ' עזרון המנוח אחמד עבד אלחמיד ז"ל פ"ד סא (1) 126; דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים נ' איקאפוד בע"מ מיום 14/7/11).

...

אשר לנהוג בבית הדין לעבודה - משנעשה שינוי בהלכה הקשורה לביטחון סוציאלי, השינוי הוא פרוספקטיבי ויחול על כל הליך

ממועד שינוי ההלכה ואילך. השיקולים לכך מגיעים מאיזון בין היבטים סוציאליים להיבטים תקציביים, תוך הבנה שתקציב המוסד נקבע על פי מצב המשפטי הנוהג. בפרשת עדאל סביר נדונו השלכותיו של שינוי בהלכה הפסוקה בנוגע לתשלום קצבה למבוטח, מהמועד שנשללה ממנו הקצבה. באותו עניין נדחתה תביעה לתשלום רטרואקטיבי של הקצבה ממועד שינוי ההלכה. שם נפסק כי המבוטח יהיה זכאי לתשלום פרוספקטיבי בלבד של הקצבה ממועד שינוי ההלכה. (דב"ע (ארצי) נ"ז 85-0 עדאל סביר – המוסד לביטוח לאומי ניתן ביום 28/7/99).

כך גם בענייננו. במועד בו הופסק תשלום קצבת התלויים 7/04, היתה שרירה וקיימת ההלכה הפסוקה כפי שהובאה בפרשת עוזי אורנן. לפי הלכה זו אין מקום להבחין בין אלמנה שנישאה מחדש לבין אלמנה שהפכה להיות ידועה בציבור. שתיהן אינן זכאיות להמשך תשלום קצבת תלויים וזכאיות למענק נישואין. בפועל המוסד החל ליישם זאת רק בשנים 2003-2004, כשם שהיה בעניין סמדר בוארון פינק. מכאן שבמועד שבו הופסק תשלום קצבת התלויים לא יכולה היתה להיות למעוררת ציפייה מוצדקת לקבלת הקצבה, או לכך כי הקצבה תחזור ותשתלם. שכן, הפסקת התשלום נעשתה בהתאם להלכה הפסוקה שנהגה באותו זמן.

...
על כן, אין המעוררת זכאית להמשך תשלום קצבת התלויים שעה שפרשת פריימן אינה חלה רטרואקטיבית וזו שינתה הלכה קודמת בעניין עוזי אורנן, שהיתה בתוקף במועד בו הופסק תשלום הגמלה".
(ההדגשות הוספו – א.ה.).

70. בפסיקה אף קיימת התמודדות עם אספקטים נוספים, אם כי לא לגמרי חופפים, לסוגיית התחולה למפרע של הלכה שיפוטית, בשאלת מידת תוקפם הרטרואקטיבי של שינויים על מערך הזכויות והחובות בשדה הביטחון הסוציאלי.

71. כך, למשל, בעניין שנדון בבית הדין האזורי לעבודה בתל אביב, עלתה השאלה, מה יהיה הדין במקרה שרשות המסים תקבע בדיעבד הכנסה אחרת, פחותה מזו שנקבעה מלכתחילה, ושעל בסיסה שולמו דמי הביטוח הלאומי – האם הדבר יחייב אף את המוסד בתיקון המצב אצלו והשבת הסכומים שהתקבלו?

72. בית הדין האזורי, מפי כבוד השופט איטח, השיב על כך בשלילה. נקבע, בהסתמך על פסיקה של בית דין נכבד זה, כי אכן ראוי ורצוי כי קביעות הרשויות המנהליות יהיו אחידות, כלומר, ש"ההכנסה" לפי הפקודה תהיה בעלת גודל זהה ביחסי הפרט עם הרשויות השונות – רשויות המס והמוסד לביטוח לאומי. אלא שכלל זה אינו מוחלט וזוהי רק נקודת המוצא, ובהתקיים נימוקים וטעמים לכך רשאי המוסד לסטות מקביעת פקיד השומה. ההנמקה העיקרית של בית הדין האזורי הייתה העיקרון הביטוחי לפיו:

"חוק הביטוח הלאומי מעניק זכויות ביטוחיות. יהיה זה בלתי סביר לאפשר קבלת זכות ביטוחית, ולאחר שהיא לא מומשה להקטין בדיעבד את מחירה. בסוגיה כמו זו שבפני דחה בית הדין האזורי לעבודה (מפי כבוד השופטת שגיא – סגנית הנשיא) בקשה דומה תוך הפניה לאסמכתאות שונות בקשר לעיקרון הנ"ל. נימוקיה מקובלים עלי ואין לי צורך לחזור עליהם...אציין כי לאור עקרון ביטוחי זה, אין כל חשיבות לשאלה האם בפועל שולמו לתובעים גמלאות אם לאו".

ב"ל 3881/05 חברת סגנון הכרך בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי
[פורסם בנבו (11.9.2007)].

73. בית דין נכבד זה אשרר את קביעת בית הדין האזורי בקובעו :

"בדין שבפנינו הבהיר בית הדין לצדדים כי יש להעדיף את העיקרון לפיו השכר המבוטח לעניין תשלום הגמלאות - הוא השכר הקובע, גם לעניין תשלום דמי הביטוח. בנסיבות המקרה, השכר "האמיתי" היה השכר המדווח בזמן אמת ולא השכר כפי שתוקן רטרואקטיבית בהתדיינות עם מס הכנסה. כפי שפסקנו בהלכת ויפג - על פי השכר ה"אמיתי" מבוטח העובד בתקופה הרלוונטית ולכן על פי שכר זה צריכים היו להשתלם דמי הביטוח. סעיף 315 לחוק עניינו השבת כספים למוסד ואין ליישמו בענייננו. אשר על כן, נוכח כלל האמור ולאחר ששמענו את טענות הצדדים בפנינו ועיינו בכלל החומר בתיק, הגענו לכלל מסקנה כי אין מקום להתערב בפסק דינו של בית הדין האזורי הראוי להתאשר מטעמיו, בהתאם לאמור בתקנה 108(ב) לתקנות בית הדין לעבודה (סדרי דין), תשנ"ב - 1991".

עב"ל 748/07 סגנון הכרך בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי (ניתן ביום 28.1.2009).

74. הפסיקה האמורה שנזכרה היא פסק הדין שניתן במסגרת ב"ל 2998/03 ויפג בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי [פורסם בנבו (8.5.2006)]. שם דחה בית הדין האזורי תביעה הצהרתית שביקשה להורות למוסד לקבל דיווחים מתוקנים, אשר הוגשו על ידי חברה באופן רטרואקטיבי, וביקשו בדיעבד להפחית את שכרו המדווח של מנהל החברה וכתוצאה מכך להפחית את דמי הביטוח. המוסד דחה את הדרישה, בין היתר, מן הטעם כי שכרו המדווח של המנהל היה משמש כבסיס לגמלאות מחליפות שכר, לו היה מתרחש מאורע אשר היה מזכה אותו בגמלה כלשהי.

75. בית הדין האזורי דחה את התביעה, בין היתר בהתבסס על ההלכה שיצאה מלפני בית דין נכבד זה, לפיה לא ניתן "לגלגל את הגלגל אחורנית" וליהנות מזכות ביטוחית וגם לקבל חזרה את הכספים ששולמו עבור אותה זכות, וזאת, אפילו אם לא קרה אירוע ביטוחי מזכה. ועל כן :

"בהתאם לגובה השכר אשר דווח לנתבע, היה זכאי ד"ר שדה, כעובד, לגמלה מחליפת שכר, אילו ארע מאורע אשר היה מזכה בגמלה כלשהי. אילו ארע מאורע כאמור, אין להניח, כי גם אז היתה פונה התובעת לנתבע בבקשה לתיקון רטרואקטיבי של הדוחות".

מן הכלל אל הפרט :

76. היועץ המשפטי לממשלה סבור, כי יישום העקרונות שנקבעו בסוגית התחולה למפרע של הלכה שיפוטית, הן בפסיקה הכללית והן בפסיקת בתי הדין לעבודה, בכל הנוגע לדיני הביטוחן הסוציאלי, על נסיבות המקרה שלפנינו, מובילה למסקנה שהצדק עם המוסד, וכי לא היה מקום להחלתה הרטרואקטיבית של הלכת לפיד על נסיבות המקרה.

77. ראשית, וכמצוין לעיל, בית הדין קמא הנכבד קבע, כי הלכת לפיד לא הייתה "בחינת שינוי הלכה קודמת אלא פרוש ראשון שניתן להוראה חקוקה ועל כן וככלל יש להחילה גם

רטרוספקטיבית, ועוד הוסיף וקבע, כי די בעובדה זו **"לשם קבלת התביעה"**. עוד קבע בית הדין קמא בהקשר זה, תוך הסתמכות על שנפסק בהלכת סולל בונה, כי **"אם הסוגיה היא חדשה ולא הוכרעה כלל בעבר, אין לומר כי קיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה"**, שספק אם ניתן במקרה זה לטעון לאינטרס הסתמכות ראוי להגנה, משעה שעניין **לפיז** עסק בסוגיה שלא הוכרעה קודם לכן.

78. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, קביעה זו אינה נכונה. אכן, אין מחלוקת כי בעניין **לפיז** לא קבע בית המשפט העליון הלכה אשר שינתה הלכה קודמת, אלא פירש לראשונה הוראה חקוקה, ואכן אין מחלוקת, כי בהלכת **סולל בונה** קבע כבוד הנשיא ברק, כי כאשר מדובר בסוגיה חדשה שלא הוכרעה, אין לדבר על אינטרס הסתמכות הראוי להגנה.

79. יחד עם זאת, וכעולה מסקירת הפסיקה שהובאה לעיל, פסיקה מאוחרת יותר שהתייחסה במפורש לדברי כבוד הנשיא ברק האמורים קבעה, כי במקרים מסוימים, גם הלכה המפזרת **"ערפל משפטי"** או מבהירה מצב דברים של **"עמימות משפטית"**, יהיה מוצדק להחילה באופן צופה פני עתיד בלבד, **אף בהיעדר הלכה סותרת קודמת באותו עניין**.

80. כך, בעניין **אי.בי.סי** שאוזכר לעיל, קבע כבוד השופט פוגלמן, כי **"עמימות במצב המשפטי עשויה להוביל לכך שיש להחיל את הלכת פסק הדין באופן פרוספקטיבי"**. בענייננו, אין ספק כי השאלה בדבר סיווג הנכון של ההכנסה שהגיעה לעובדים ממימוש האופציות הייתה, לכל הפחות, עמומה. זאת, גם לשיטת החברה בנוגע לפער בתפישה המשפטית, שהיא עצמה הודתה בו, בין רשות המסים ובין **"ציבור הנישומים"**.

81. זאת ועוד, בעניין **עיריית חדרה** שאוזכר אף הוא לעיל, התייחס כבוד הנשיא גרוניס מפורשות לדברי כבוד הנשיא ברק האמורים בהלכת סולל בונה ואף קבע שהסוגיה שנדונה באותו עניין **"לא הוכרעה בפסיקתו של בית משפט זה, ונראה שאף לא בפסיקת בתי משפט אחרים"**. עם זאת, קבע כבוד הנשיא גרוניס, בהסתמך על פסק הדין בעניין **אי.בי.סי** ובעניין **ורד פרי**, כי **"היו מקרים שבהם נקבעה תחולה פרוספקטיבית בלבד להלכה חדשה, למרות שלא היה בקביעתה משום שינוי של הלכה קודמת באותה סוגיה"**, ואף קבע ש**"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 המשפטי בסוגייה נתונה, שבנסיבות העניין יש לראותה כ**סבירה**.

82. לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, המקרה שלפנינו נופל באותם **"מקרים מסוימים"** שבהם יהא זה מוצדק לקבוע תחולה פרוספקטיבית בלבד של הלכה חדשה, אף בהיעדר הלכה סותרת באותו עניין, שכן ניתן להכיר בהסתמכות הממושכת של המוסד על הפרשנות המשפטית של רשות המסים, על פיה נהגו עד לפסיקה בעניין **לפיז**, ובנסיבות העניין יש לראותה כ**סבירה**, כפי שמיד נראה.

83. כמצוין לעיל, בית הדין קמא הנכבד, נימק קביעתו, כי לא קם לו למוסד אינטרס הסתמכות ראוי להגנה בעיקר באלו: רשות המסים עצמה הייתה מודעת החל מסוף שנות ה-90 לקושי הפרשני שנובע מסעיף 102 ולכך ששאלת סיווג ההכנסה עדיין טעונה ברור, זאת גם לאור אמירת האגב שהופיעה בפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין דר; וגם לאור שלוש הפסיקות שניתנו בבית המשפט המחוזי שעליהם הוגש הערעור בפרשת לפיד.

84. מכל אלו הגיע בית הדין קמא הנכבד לכלל מסקנה, כי המוסד "לא יישמע בטענה כי הלך אחר רשויות המס ובוודאי שהיה עליו להערך לאפשרות שדמי הביטוח שהוא גובה מהקצאת מניות על פי מסלול 102 לפקודה אינו וודאי" וכי "למצער היה על המוסד לביטוח לאומי להימצא עם "יד על הדופק" ולבחון את החלטותיו בעניין וגם לאחר קבלתן ולהפעיל את שיקול דעתו בהתאם", וכי "בנסיבות אלו ניתן לומר כי המוסד לביטוח לאומי נטל על עצמו את הסיכון הכרוך באי החלת ההלכה הפסוקה או באפשרות שפסיקות בית המשפט המחוזי תאושר".

85. היועץ המשפטי לממשלה סבור, כי קביעות אלו מרחיקות לכת הן ואינן בדין. ראשית, הקביעה שהמוסד צריך היה להיערך לאפשרות של קביעה שיפוטית עתידית שתקבע שדמי הביטוח שהוא גובה אינם כדין, בשעה שהפרשנות המשפטית של הגוף המינהלי המוסמך לעניין, היא רשות המסים, הייתה אחרת, ובמיוחד כאשר רשות המסים לא קבלה בשעתו את ההכרעה השיפוטית של בית המשפט המחוזי וערערה עליה לבית המשפט העליון, איננה סבירה ולא עולה בקנה אחד עם הוראת חוק הביטוח הלאומי המפנה לעניין הגדרת ההכנסה לפקודת מס הכנסה.

86. המוסד אכן "הולך אחרי" רשות המסים בכל הנוגע להגדרת ההכנסה החייבת בדמי ביטוח, ובהינתן שבמועדים הרלוונטיים עמדת רשות המסים הייתה שמדובר בהכנסה פירותית, ובהיעדר קביעה שיפוטית חלוטה אחרת, הרי שגביית דמי הביטוח כדין הייתה ולא ניתן לומר כי פעולת המוסד בהסתמך על פרשנות רשות המסים איננה סבירה.

87. זאת ועוד, כפי שעלה בטיעוני המוסד, הקביעה הנ"ל גם מתעלמת מהעובדה שהחברה עצמה ראתה בהכנסה זו כהכנסה פירותית, והיא זו שנכתה מס הכנסה במקור ושלמה למוסד את דמי הביטוח, דבר שמחזק את המסקנה כי ההסתמכות של המוסד על המצב המשפטי הקיים הייתה סבירה בנסיבות העניין.

88. לא זו אף זו, לעמדת היועץ המשפטי לממשלה, צודק המוסד בטענתו, כי לא היה זה סביר בזמנו לדרוש ממנו להתריע לפני עובדי החברה שקיבלו גמלאות מחליפות שכר על בסיס דמי הביטוח ששולמו בגינם, כי קיימת אפשרות שהם יידרשו להשיב גמלאות אלו, כולן או חלקן, באם ייקבע כי חלק מהכנסותיהם בדיעבד יוכרו כהכנסות הוניות. התרעה זו כמוה כהותרת העובדים הזכאים לגמלאות תלויים ועומדים במצב של אי וודאות, והיא אינה עולה בקנה אחד עם תכליתו של חוק הביטוח הלאומי ועם עקרונות יסוד בידי הביטחון הסוציאלי.

89. גם האפשרות שבית הדין קמא הנכבד רומז לה, לפיה מצופה היה מהמוסד שלא "לקחת את הסיכון" ולהתייחס להכנסה המדוברת כהכנסה הונית, ועל כן כלל לא להכלילה בחישוב לצורך מתן גמלאות מחליפות שכר, לא הייתה מתקבלת על הדעת, שכן היא עמדה בסתירה לפרשנות הרשמית של רשות המסים, כאמור לעיל, ואף הייתה עלולה להביא לפגיעה בגובה הקצבאות.

90. זאת ועוד, כשם שנפסק בעניין **ליאת יחיאל** שאוזכר לעיל, כי הפסקת תשלום הקצבה נעשתה בהתאם לדין שחל באותו זמן ולכן לא קמה למערערת שם ציפייה לגיטימית לקבלת הקצבה או לכך שתחזור ותשלם, כך גם במקרה שלנו. דמי הביטוח נוכו ושולמו למוסד מכוח הדין שחל אז, ולא קמה לחברה ציפייה לגיטימית לקבל כספים אלו חזרה עם השתנות הדין.

91. אכן, פסיקתו העקרונית של בית דין נכבד זה, לפיה משנעשה שינוי בהלכה הקשורה לביטחון סוציאלי, השינוי הוא פרוספקטיבי ויחול על כל הליך ממועד שינוי ההלכה ואילך, נאמרה בהתייחס ל"צד ההוצאה" שבתקציב המוסד, קרי – לתשלום הזכויות השונות לאוכלוסיית הזכאים, ואילו המקרה שלפנינו עוסק ב"צד ההכנסה" של תקציב המוסד, היינו, במקורות המימון והגבייה. אולם, מבחינה מהותית אין הבדל בין השניים, ושניהם כאחד הם שמאפשרים למוסד למלא את התכלית החברתית הראשונה במעלה, שהמחוקק הועיד לו כגוף המרכזי האמון על הביטחון הסוציאלי במדינה.

92. בעניין **סביר** שאוזכר לעיל, וחזר וצוטט על ידי בית דין נכבד זה, נקבע שמהעקרונות שיוצרים לשורשו ומהותו של הביטחון הסוציאלי נגזר שהמוסד לא יכול לכלכל את צעדיו בלי מערכת חישובים ותחזיות המושתתים על יסודות אקטואריים, וכי צריך שיהא תחום זמן סביר ומוגבל לכל 'סיכון' המוטל על המוסד, וכי שינוי במצב המשפטי המביא בכנפיו זכויות חדשות מחייב את מימון מראש, וזאת כדי לשמור על תקציבו המאושר של המוסד. דברים אלו יפים גם כאשר עוסקים לא בזכויות חדשות פרי פסיקה, אלא בפסיקה שיכולה להקטין בדיעבד את הכנסות המוסד, במיוחד כאשר הכנסות אלו התקבלו בשעתן כדין ובמסגרת פרשנות משפטית סבירה ומקובלת.

93. בית הדין קמא הנכבד, אף התייחס למרכיב הביטוחי המשולב בפעולות המוסד שקובע כי אין להקטין בדיעבד את מחירן של זכויות ביטוחיות, וזאת גם אם הן לא מומשו בפועל. בית הדין קמא קבע, שעקרון זה בא לידי ביטוי בפסיקה שדחתה ניסיונות שינוי שעורכים בדיעבד ועל דעת עצמם בעלי שליטה בחברות, שבוטחו כשכירים ולא כעצמאיים ונהנו מביטוח סוציאלי בסכומים גבוהים, ובחלוף זמן מתקנים את שומות מס הכנסה ומבקשים לקבל מהמוסד החזר כספי. ואילו בענייננו עסקינן בעובדים שמלכתחילה לא היו "**חייבים בדמי ביטוח בגין אותה הכנסה והיא שולמה בגלל טעות של המוסד בפירוש החוק**". ומכאן הגיע בית הדין קמא הנכבד לכלל מסקנה, כי "**אין המדובר במעין 'מניפולציה' של הזכויות הביטוחיות של העובדים בדיעבד**".

94. לטעמנו, אבחנה זו שבין 'בעלי שליטה' לבין 'עובדים', ובין 'מניפולציה בזכויות' לבין דרישה "לגיטימית" להחזר כספים שנגבו ביתר, מלאכותית היא ואין לה מקום. גם בעניינים **סביר**, **אבו גמעא וליאת יחיאל** שאוזכרו לעיל, לא הייתה טענה ל'מניפולציה' בזכויות הביטוחיות. פרשיות אלו כולן עסקו בדרישות לגיטימיות, על פני הדברים, להחלה רטרואקטיבית של הלכות שיפוטיות שהיטיבו עם המבוטחים. ואף על פי כן בכל אותם מקרים נפסק כי ההלכות החדשות יוחלו במבט צופה פני עתיד בלבד, וזאת לנוכח המאפיינים המיוחדים של שדה הביטחון הסוציאלי.

95. לשון אחרת, המבחן לשאלה האם החלת שינוי למפרע יש בו כדי לפגוע בעקרון הביטוחי המנחה את פעולת המוסד, איננו נעוץ, להבנת היועץ המשפטי לממשלה בשאלה, האם לפנינו מניפולציה או ניסיון לא לגיטימי להקטין בדיעבד עלויות של זכויות ביטוחיות שכבר נתנו, אלא נעוץ בשאלה האם השינוי כשלעצמו יש בו כדי לפגוע, במיוחד במצבים כמו במקרה שלנו, כשהזכויות כבר מומשו בחלקן וכבר שולמו גמלאות מחליפות שכר.

96. בטרם סיום נבקש להוסיף את הדברים הבאים:

עם מימוש האופציות בידי העובדים ניכתה החברה (הנאמן) מס הכנסה במקור והעבירה למוסד דמי ביטוח לאומי – כך על פי הצהרתה. קרוב לוודאי, שהחברה הכירה בתשלום דמי הביטוח למוסד, ולמצער בחלק המעביד שבו, כהוצאה המותרת בניכוי, מה שהצמיח לה הטבת מס בדמות הקטנת חבותה במס.

מכאן, היה ותוכר זכאותה של החברה לקבלת החזר דמי הביטוח הלאומי, יקום הצורך להביא בחשבון במסגרת זאת את ההקטנה האמורה בחבותה במס, ככל שאכן כך הם פני הדברים.

97. סיכומו של דבר, עמדת היועץ המשפטי לממשלה הינה, כי המוסד אכן השכיל להצביע על קיומו של אינטרס הסתמכות הראוי להגנה שיצדיק את החלת הלכת לפיד באופן פרוספקטיבי בלבד. ודוק, לאינטרס הסתמכות זה שני פנים – זה של המוסד עצמו וזה של קבוצת עובדי החברה שקבלו קצבאות מחליפות שכר. קבלת דמי הביטוח שהחברה עצמה ניכתה והעבירה למוסד נעשתה בזמנו כדין ובהתאם למצב המשפטי ששרר אז, ונראה בכל הכבוד, כי אין בהנמקות בית הדין האזורי הנכבד כדי לבסס מסקנה הפוכה. ועל כן, משעה שמדובר בשינוי שנעשה בהלכה הקשורה לביטחון סוציאלי, גם אם "בצד ההכנסה" של תקציב המוסד ולא "בצד ההוצאה", אזי צריך שיחול הוא במבט צופה פני עתיד בלבד.

היום, י"ז בטבת תשע"ז

15 בינואר 2017

איתמר הר-אבן, עו"ד

סגן בכיר בפרקליטות המדינה