



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

ניתן ביום 05 אוקטובר 2021

המערערים בעב"ל 61198-02-20

1. רפאל נחושתן ואח'

המערער בעב"ל 68069-02-20

2. גד ראובן אנג'ל

המערער בעב"ל 63009-02-20

3. ד"ר רענן הר זהב, עו"ד

-

המשיב

המוסד לביטוח לאומי

לפני: סגן הנשיאה אילן איטח, השופטת סיגל דוידוב-מוטולה, השופט רועי פוליאק  
נציגת עובדים, גב' חיה שחר, נציגת מעסיקים גב' ברכה סמו

ב"כ המערערים 1 - עו"ד אלכסנדר שפירא

ב"כ המערער 2 - עו"ד דורון שטרן ועו"ד נעמי וסטפריד

ב"כ המערער 3 - עו"ד אורי אדלשטיין

ב"כ המשיב - עו"ד עדי וידנה ועו"ד יוסף פולסקי

### פסק דין

#### סגן הנשיאה אילן איטח

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית הדין האזורי תל אביב (הנשיאה הדס יהלום ונציגי הציבור מר משה כהנא ומר ערן בסטר; ב"ל 64018-11-16 ואח"כ<sup>1</sup>) שבו נדחתה תביעת המערערים נגד החלטת המשיב (להלן – המוסד) לחייב את המערערים לשלם דמי ביטוח לאומי על ההכנסות השנתיות של החברות המשפחתיות - שהמערערים הם "הנישום המייצג" שלהן (כל נישום והחברה הרלוונטית לגביו) – ושמקורן ברווח הון, זאת אף אם הכנסה מרווח הון בידי יחיד אינה מחויבת בדמי ביטוח.

2. נציין כבר עתה כי המחלוקת שבין הצדדים היא משפטית (ולכן טרם מתן פסק הדין האזורי לא נוהל הליך של הוכחות) והיא נוגעת בעיקרו של דבר, אך לא רק, לפירוש הוראות סעיפים 373א ו-350(6) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה –

<sup>1</sup> בפני המותב שנתן את פסק הדין מושא הערעור אוחדו 50 תביעות שהוגשו לבתי הדין האזוריים בתל אביב, ירושלים וחיפה.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

1995 (להלן – **החוק**), אשר חוקקו בשנת 2007 במסגרת תיקון 103 לחוק<sup>2</sup>, שתחילתו מיום 1.1.2008.

### רקע

3. אלה עובדות הרקע עליהן אין חולק:

א. כל אחד מהמערערים הוא בעל מניות בחברה משפחתית כמשמעה בסעיף 64א(א) לפקודת מס הכנסה (להלן – **הפקודה**) והוא משמש גם כ"נישום המייצג" של אותה חברה.

ב. במועדים שונים שלאחר תיקון 103 לחוק שלח המוסד לכל אחד מהמערערים הודעות על חיובו בדמי ביטוח בגין הכנסות החברה המשפחתית שהוא הנישום המייצג שלה. החיוב בדמי ביטוח התבסס על שומות מס הכנסה של החברות המשפחתיות לשנים 2009 עד 2013.

ג. לא היה חולק כי הכנסות החברות המשפחתיות שבעדן נקבע החיוב בדמי ביטוח כאמור הן "הכנסות מסוג רווח הון על סוגיו השונים ובכלל זה רווחי הון; הכנסות מדיבידנד; הכנסות מריבית; רווח הון עקב מכירת מקרקעין וכן הכנסות מהשכרה ומכירה של מקרקעין" (סעיף 2ג' לפסק הדין).

ד. פניות והשגות שהגישו המערערים למוסד כנגד החיוב בדמי ביטוח נדחו, מן הטעם ש"על פי חוות דעת משפטית הוחלט לראות את ההכנסות החל משנת 2008 ועד 2013 כהכנסות דיבידנד מחברה משפחתית החייבות בדמי ביטוח גם אם מקור ההכנסות מרווח הון" (מתוך נוסח של אחד ממכתבי הדחיה המשקף את נוסחי מכתבי הדחיה האחרים).

4. כאמור, הסעיפים הרלוונטיים בתיקון 103 לחוק עוררו מחלוקת פרשנית. המחלוקת נדונה גם בין לשכת רואי החשבון לבין המוסד. להלן סיכום הדברים שבין אותם גופים:

א. במכתב נושא תאריך 22.4.15 כתבה עו"ד כרמית נאור – אז סגנית היועץ המשפטי של המוסד, לר"ח עופר מנירב – אז יו"ר ועדת המסים והקשר עם רשויות המס בלשכת רואי החשבון, כדלקמן:

**"הנדון: חיוב בדמי ביטוח בגין הכנסה מחברה משפחתית**

...

<sup>2</sup> ס"ח 2126, התשס"ח, 136.





## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

2. בהמשך לדיונים בנושא שבנדון, אנו מסכימים לקבל את טענותיכם בדבר הפטור מתשלום דמי ביטוח לאומי לגבי הכנסות חברה משפחתית אשר הועברו ליחיד.
3. החלטתנו זו תהיה בתוקף לגבי שנת המס 2014 ואילך.

ב. במכתב נושא תאריך 27.4.15 שנשלח לרו"ח מנירב הבהירה עו"ד נאור ביחס למכתבה הנ"ל כך:

"בהמשך למכתבנו שבסימוכין ולמען הסר כל ספק נציין שמכתבנו מתייחס אך ורק למצב בו מדובר בהכנסה שאם היתה מיוחסת ליחיד, היתה פטורה מתשלום דמי ביטוח לפי החוק, ולכן אותה הכנסה תהיה פטורה גם לחברה המשפחתית."

ג. במכתב נושא תאריך 10.5.15 השיב רו"ח מנירב לעו"ד נאור כי הוא מברך על החלטת המוסד, אך אינו מבין מדוע ההחלטה בתוקף משנת המס 2014 ואילך, ולא באופן רטרואקטיבי. וכך נכתב:

"...  
כל הדיון בנושא התעורר בעקבות פניות של רו"ח מייצגים ללשכה וכאשר באחד המקרים אף אישרתם לפונה באופן מפורש, כי אם וככל ותתקבל עמדת לשכת רואי החשבון, הרי שתבטלו רטרואקטיבית את החיוב בו חוייבו לקוחותיו של אותו מיצג והנה במכתבך, בניגוד למה שסוכם בפגישות ובדיונים שקיימנו, את מסייגת את החלטתכם וקובעת כי היא תהיה בתוקף לגבי שנת המס 2014 ואילך.  
מעבר לכך שהמגבלה עומדת בניגוד מפורש לסיכומים אליהם הגענו, עת הודעתם לנו כי השתכנעתם כי אכן הפרשנות שלנו היא הנכונה, וכי לא היה מקום לחיוב בדמי ביטוח לאומי הכנסות פטורות בחברה משפחתית המיוחסות לנישום, הרי שגם עניינית היא תמוהה ביותר. לא יעלה על הדעת שאישרתם מחד את עמדתנו ומנגד אתם מחילים את החלטתכם רק משנת 2014 ואילך, שכן, אין מדובר בשינוי שחל בשנת 2014 אלא בשינוי חקיקה (תיקון 103 לפקודת מס הכנסה), שפשוט פורש על ידכם בצורה לא נכונה ואם וככל שגביתם דמי ביטוח על הכנסות מסוג זה, הרי שהגביה נעשתה בניגוד לחוק ומן הראוי היה, וכך אני מצפה שתנהגו, שתחזירו את דמי הביטוח שגביתם שלא כדין ולא תכתבו כאילו פרשנות זו בתוקף מ- 2014 ואילך.  
אך ברור הוא כי הסייג שהוספת לא יעמוד במבחן משפטי, אך גם אם הוא היה עומד הרי שלא ראוי שכך תנהג רשות מכובדת כמוסד לביטוח לאומי.  
אני מבקש שתשקלי שוב את עמדתך ומצפה שתבטלי את סעיף 3 למכתבך ובו ההתניה ולפיה החלטתכם תהיה בתוקף לגבי שנת המס 2014 ואילך."

ד. במכתב נושא תאריך 22.7.15 השיבה עו"ד נאור לרו"ח מנירב כדלקמן:



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

"בחנו את בקשתכם להכיל את הפטור לתקופה שקדמה לשנת המס 2014.

כידוע לך, כבר במהלך הישיבה הראשונה שקיימנו עמך בנושא שבנדון (בחודש מאי 2013) שררה מצידנו אי תמימות דעים באשר לעמדתכם כפי שזו הוצגה בישיבה. משכך, ולאור זאת שככלל על פי הפסיקה הנוהגת, החלטה של פרשנות משפטית חדשה בסוגיה השנויה במחלוקת, תיעשה מהמועד בו ניתנה חוות הדעת המשפטית ואילך, הוחלט כאמור כי הפטור יינתן החל משנת 2014 ואילך.

וידגש, המדובר בשאלה משפטית פרשנית השנויה במחלוקת אשר אינה עולה באופן חד משמעי מלשון החוק כטענתכם, ועל כן נעשתה לגביה חשיבה מחודשת. לפיכך, אין בעצם שינוי החלטתנו שהתקבלה בעקבות כך כדי להעיד על כך שהגביה שנעשתה עובר לשנת 2014 נעשתה בניגוד לחוק.

באשר לטענתך בדבר התחייבות של המוסד לאחד המייצגים, מקרה זה אינו מוכר לנו. ככל שיש בידך מקרה ספציפי בו ניתנה התחייבות נשמח לקבלו על מנת שנוכל לבחון את נסיבותיו.

לאור האמור לעיל, הננו חוזרים על עמדתנו לפיה הפטור יינתן החל משנת 2014 ואילך."

5. לאור עמדת המוסד הן בתשובתו ללשכת רואי החשבון ולמערערים הוגשו התובענות מושא הליך זה לבתי הדין האזוריים ואלה נדונו כאמור במאוחד. הליכים אלה עוררו כאמור בעיקרו של דבר מחלוקת בנוגע לפירוש הוראות החוק אשר הוספו לו במסגרת תיקון 103. כן נחלקו הצדדים בכל הנוגע לעיתוי ההודעות ששלח המוסד בקשר לחיוב בדמי ביטוח, תוך שהמערערים טוענים לשיהוי ומניעות.

### ההליכים וההתפתחויות במהלכם

6. ביום 28.10.2018, במסגרת ישיבת קדם המשפט, הורה בית הדין האזורי למוסד להגיש תעודת עובד ציבור (תע"צ) ובה יתייחס לשאלות הבאות:

"א. כיצד בכוונת הנתבע לנהוג בהתייחס לחיוב בדמי ביטוח משנת 2014 ואילך והאם הנתבע ממתין להכרעה בתיק כאן וככל שהתביעות כאן ידחו, יגבה דמי ביטוח לשנים 2014 ואילך.

ב. התייחסות לחוות הדעת המצוינת במכתבה של עו"ד כרמית נאור, כמצוין בפרוטוקול לעיל ומסירת העתק ממנה. ככל שלא קיימת חוות דעת כאמור, תינתן לכך התייחסות מפורשת."

7. המוסד הגיש תע"צ ובה נכתב כך:



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

1. הואיל והמוסד הודיע בעבר כי משנת 2014 ניתן לייחס פטורים אישיים למייצג הנישום, אין בכוונת המוסד לחזור בו מהודעה זו, באופן רטרואקטיבי, אלא ממועד שנת המס 2018.
2. אין בידי המוסד לביטוח לאומי חוות דעת משפטית כתובה בנוגע לנשוא מכתבה של עו"ד כרמית נאור.

8. ביום 8.1.19, בהמשך לדיון שהתקיים ונוכח האמור בתע"צ, החליט בית הדין כי "נוכח האמור, אין צורך לדון בשאלת זכאות הנתבע לגבות דמי ביטוח בהתייחס לשנים 2014 ואילך, שנים שבגינן ניתן פטור מחיוב בדמי ביטוח". בהמשך הוגדרו הפלוגתאות הבאות:

- א. האם הכנסות/רווחים שאינם נחשבים כהכנסה לעניין תשלום דמי ביטוח לאומי בידי יחיד (מכח סעיף 350(א) לחוק) הופכים לחייבים בדמי ביטוח לאומי בידי יחיד, אם יוחסו לאותו יחיד מאת חברה משפחתית (או חברה מהמנויות בסעיפים 64 עד 1א64 לפקודת מס הכנסה) שהיחיד הינו בעל מניות או חבר בה, וזאת נוכח הוראות סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי.
- ב. האם פעל הנתבע כדין כאשר חייב את בעלי המניות בחברות משפחתיות (כל אחד מהתובעים) בדמי ביטוח, בגובה ההכנסה החייבת אותה הפיקו מהחברה המשפחתית בשנה מסויימת, כאילו חולקה בסוף אותה שנת מס.
- ג. שיהוי ומניעות - האם משלוח דרישות לתשלום דמי ביטוח בגין הכנסות של החברות המשפחתיות כאמור, וזאת שלוש שנים ויותר מהמועד שבו קיבל הנתבע את המידע בעניין הכנסות אלה מפקיד השומה, מהווה שיהוי והאם יש בשיהוי זה כדי להביא לבטלות הדרישות האמורות.
- ד. האם יש השלכה, לעניין טענת השיהוי, לפטור מדמי ביטוח שעליו הוחלט במוסד לביטוח לאומי בהתייחס לשנת 2014 ואילך.

עוד קבע בית הדין האזורי בהחלטתו הנ"ל כי:

"התיקים המאוחדים עוסקים בשאלה משפטית בלבד, כמוגדר לעיל. לאחר שיינתן פסק דין וככל שיוותרו מחלוקות, יהיה על הצדדים או מי מהם לנקוט בהליך נפרד, שבו יתברר ההיבט העובדתי".

9. לאחר שהוגשו סיכומי הצדדים הוגשו לבית הדין האזורי ההודעות הבאות:

א. התובע בתיק ב"ל 17-11-32885 הגיש ביום 1.12.2019 "הודעת עדכון" המפנה להודעות שפרסם המוסד בימים 10.11.2019 ו- 25.11.2019 בהן נכתב:



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

"כידוע, בשנת 2014 ניתנה חוות דעת משפטית שקבעה שניתן לייחס את הפטור הניתן ליחיד על הכנסותיו, גם להכנסתו מחברה משפחתית.

לאחרונה מתנהלים הליכים בבית הדין לעבודה בדבר חיוב בדמי ביטוח על הכנסות שמקורן בחברה משפחתית.

בעניין זה, הודענו לבית הדין כי לאחר בחינה נוספת של הנושא בלשכה המשפטית, הוחלט לחזור בנו מחוות הדעת שניתנה בשנת 2014.

לפיכך, החל משנת המס 2018 לא יינתן הפטור האמור ואין להחיל את חוות הדעת הקודמת."

ב. ביום 16.12.19 הוגשה הודעה נוספת מטעם קבוצת 42 תובעים, המפנה להודעה נוספת שפרסם המוסד ביום 15.12.19. מדובר בנוסח זהה להודעה שפורסמה ביום 10.11.19, בצירוף פסקה נוספת בה נכתב כך:

"יחד עם זאת, לאור העובדה כי בימים אלו הסוגיה נדונה בבית הדין, הוחלט כי הליכי הגביה כנגד חיובי דמי הביטוח בגין שנת 2018 ואילך שמקורם בהכנסות מחברה משפחתית, יוקפאו, בכפוף להמצאת מסמכים תומכים שמדובר בהכנסות יחיד הפטורות מתשלום דמי ביטוח לאומי (בהתאם לחוות הדעת המשפטית משנת 2014). זאת עד אשר תתקבל החלטת בית הדין בסוגיה."

### המסגרת המשפטית

10. לפני שנפנה להצגת ההכרעה בפסק הדין האזורי נציג את המסגרת המשפטית ואת המחלוקת הרלוונטית. אשר למסגרת המשפטית, תחילה יוצגו הוראות החוק הרלוונטיות לתשלום דמי הביטוח ואחר זאת נפנה להוראות הנוגעות לגביית תשלום דמי ביטוח בכל הנוגע להכנסות מהחברה המשפחתית – הן אלה שקדמו לתיקון 103 והן אלה שנכללו בתיקון 103 ועליהן סבה המחלוקת הפרשנית.

### דמי ביטוח - כללי

11. החוק מושתת על גביית תשלומי דמי ביטוח וחלוקתם בדמות גמלאות לפי כללי הזכאות הקבועים בו. כפועל יוצא, בין הגמלאות לפי החוק לבין גביית דמי הביטוח עומד קשר בל ינתק - "כצבת בצבת עשויה"<sup>3</sup>. פרק ט"ו לחוק מסדיר את הכללים לתשלום דמי הביטוח, ובכלל זה נקבעו בו ההוראות הבאות: סעיף 335 לחוק קובע מי מבוטח באיזה ענף ביטוח; סעיף 336 לחוק קובע את תקופת תשלום דמי

<sup>3</sup> דב"ע (ארצי) נו/150-0 אברהם מוזס – המוסד לביטוח לאומי, (10.2.1999) בסעיף 7(ב) לעמדת השופט פליטמן (כתוארו אז).



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

הביטוח; סעיף 337 לחוק קובע את שיעור דמי הביטוח; סעיף 342 לחוק קובע את החייבים בתשלום דמי הביטוח: המעסיק חייב בדמי ביטוח עבור עובדו ואילו עובד עצמאי (להלן – **עצמאי**) ומי שאינו עובד ואינו עצמאי (להלן – **לעל"ע**) חייבים לשלם דמי ביטוח בעד עצמם.

12. לעניין שיעור דמי הביטוח קובע סעיף 337(א) לחוק כי זה יחושב מתוך "ההכנסה". וכך קובע הסעיף תוך שהוא מבחין בין "עובד" לבין "מבוטח אחר" – עצמאי ולעל"ע:

**"(1) שיעורי דמי הביטוח החודשיים לפי סעיף 335 לענין עובד הם אחוזים כאמור בלוח י', מהכנסתו החודשית.**  
**(2) שיעורי דמי הביטוח השנתיים לפי סעיף 335 לענין מבוטח אחר הם אחוזים כאמור בלוח י', מהכנסתו השנתית כשהיא מחולקת לתקופות שנקבעו לצורך תשלום מקדמות." (הדגשות הוספו – א.א.)**

13. השאלה איזה היא ההכנסה של מבוטח לצורך תשלום דמי ביטוח מוסדרת בסימן ב' לפרק ט"ו לחוק. לפי הנקבע שם, ככלל ה"הכנסה" לצורך תשלום דמי ביטוח היא זו שנחשבת כהכנסה לפי סעיף 2 לפקודה. וכך נקבע:

לגבי עובד - סעיף 344(א) לחוק קובע כי ההכנסה של עובד (שאינו חבר קיבוץ שיתופי או בן משפחה) היא זו המתקבלת "מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2)" לפקודה. סעיף 344(ב) לחוק קובע כי "השר, בהתייעצות עם שר האוצר ובאישור ועדת העבודה והרווחה, רשאי לקבוע סוגים נוספים של תשלומים, טובות הנאה או קצובות שנתן מעסיק במישרין או בעקיפין לעובד, המהווים הכנסה החייבת במס לפי פקודת מס הכנסה, שייחשבו כהכנסה לענין סעיף זה".

לגבי עצמאי – סעיף 345(א) לחוק קובע כי הכנסתו (השנתית בשנה בעדה משולמים דמי הביטוח) היא זו שמתקבלת "מהמקורות המפורטים בפסקאות (1) ו-(8) של סעיף 2" לפקודה, "ולאחר שנוכו ההוצאות הקשורות במישרין בהשגת ההכנסה". לגבי לעל"ע – סעיף 345(א) לחוק קובע הכנסתו (השנתית בשנה בעדה משולמים דמי הביטוח) היא זו שמתקבלת "מהמקורות המפורטים בסעיף 2" לפקודה, "ולאחר שנוכו ההוצאות הקשורות במישרין בהשגת ההכנסה".

14. לנוחות הקורא נציג את ההוראות הרלוונטיות מתוך הפקודה. נפתח בהוראת סעיף 2 שקובעת כך:



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

"מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

- (1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי;
- (2) (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 .....
- (3) (בוטלה);
- (4) דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית, הפרשי הצמדה או דמי נכיון;
- (5) קיצבה, מלוג או אנונה;
- (6) דמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחרים שמקורם באחוזת-בית או בקרקע או בבנין תעשייתי: בנה אדם אחוזת-בית והשכירה וקיבל בעד ההשכרה דמי מפתח או פרמיה ואחר ההשכרה מכר אותה אחוזת-בית לאחר, במישרין או בעקיפין, על פי הסכם שנעשה בשעת ההשכרה או לפני כן, יראו את הקונה כאילו קיבל הוא ביום הקניה דמי מפתח או פרמיה באותו סכום; נעשתה הקניה תוך שנה לאחר ההשכרה יראו זאת כראיה לכאורה שאמנם היה הסכם כאמור;
- (7) השתכרות או ריווח שמקורם בכל נכס שאינו אחוזת-בית ולא קרקע ולא בנין תעשייתי;
- (8) השתכרות או ריווח שמקורם בחקלאות, בעבודת אדמה, בייעור או בגידולי קרקע, לרבות שוויה של תוצרת המתקבלת בשל השימוש בהון, בנכס, בזרעים או בחיות-בית לצרכי מקורות ההכנסה האמורים בפסקה זו, ולרבות חלק ברווחים המתקבלים מן השימוש כאמור;
- (9) תמורה המתקבלת בעד מכירת פטנט, מדגם או עיצוב על ידי הממציא, או בעד מכירת זכות יוצרים על ידי היוצר, אם הומצאה האמצאה או נוצרה היצירה שלא בתחום עיסוקם הרגיל של הממציא או היוצר;
- (10) השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר." (הדגשות בקו תחתון ובשינוי גופן הוספו – א.א.)

"הכנסה" מוגדרת בסעיף 1 לפקודה כך:

"סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו;"

15. להשלמת התמונה נציין כי בסימן ב' לפרק ט"ו לחוק נקבעו הוראות משלימות לעניין ה"הכנסה" המובאת בחשבון לעניין תשלום דמי הביטוח, ובכלל זה: סעיף





## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

348 לחוק בו נקבעו סכום ההכנסה המירבי והמזערי לתשלום דמי הביטוח, והחל מתיקון 103 לחוק – גם סכום של הכנסה שלא תובא בחשבון לצורך תשלום דמי הביטוח (לעניין זה נדרש בהמשך); בסעיף 350 לחוק נקבעו הכנסות שונות שיהיו פטורות מתשלום דמי ביטוח.

16. לבסוף נזכיר כי באופן עקרוני "יתכן, כי למבוטח החייב בתשלום דמי הביטוח יהא יותר מ'מעמד' אחד. אפשר למשל, שהוא יחשב ... לעובד בעל הכנסה על פי סעיף 2(2) לפקודה ובמקביל למי שאינו עובד ואינו עצמאי, בעל הכנסה, על פי סעיפי המשנה האחרים של סעיף 2 לפקודה"<sup>4</sup>.

### החברה המשפחתית - כללי

17. בסעיף 64א לפקודה נקבע לגבי חברה משפחתית – חברה שבין חבריה מתקיימת קרבה משפחתית<sup>5</sup>, כי "הכנסתה החייבת" והפסדיה של החברה המשפחתית ייחשבו כהכנסתו או הפסדו של "הנישום המייצג"<sup>6</sup> אותה, וכך נקבע:

**"הכנסתה החייבת ... והפסדיה ייחשבו, ... כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה - הנישום) ..."** (הדגשה הוספה – א.א.)

"הכנסה חייבת" מוגדרת בסעיף 1 לפקודה כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין".

נזכיר, כפי שצוין בעניין דהוקי<sup>7</sup> מפי חברנו השופט רועי פוליאק, כי "בתיקון 132 לפקודה משנת 2002 בוטל מוסד החברה המשפחתית והומר במוסד 'החברה השקופה', אך ההמרה הותנתה בהתקנת תקנות שטרם הותקנו למרות חלוף הזמן" וכי בתיקון 197 לפקודה משנת 2013, תוקן סעיף 64א לפקודה באופן מהותי – התיקון אינו רלוונטי לחלק מהשנים מושא הליך זה ובכל מקרה אין טענה כי תיקון זה משפיע על המחלוקת מושא הליך זה.

<sup>4</sup> ע"ע (ארצי) 1117/01 ברק יוסף – המוסד לביטוח לאומי (3.2.2003) (להלן – עניין ברק יוסף).  
<sup>5</sup> נציין כי עד לתיקון 245 לפקודה – תיקון משנת 2018 – נדרש כי חברי החברה יהיו "בני משפחה שלפי סעיף 76(ד1) רואים אותם כאדם אחד" ומאז התיקון נדרש כי חברי החברה יהיו "קרובים לפי פסקאות (1) או (2) להגדרה "קרוב" בסעיף 88". השוני בהגדרות אינן רלוונטי לענייננו.  
<sup>6</sup> כפי שצוין בעניין דהוקי ובאסמכאות שם, סעיף 64א לפקודה נוקב אמנם במונח "נישום", אך המונח במקובל בפסיקה ובספרות בהקשר של החברה המשפחתית, הוא "הנישום המייצג".  
<sup>7</sup> עב"ל (ארצי) 10067-10-17 שלמה דהוקי - המוסד לביטוח לאומי (13.5.2020) [לעיתרה לבג"צ נדחתה: בג"ץ 5732-20 שלמה דהוקי נ' בית הדין הארצי לעבודה (21.10.2020)].



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

18. מהותה של החברה המשפחתית תוארה על ידי בית המשפט העליון בענין פלזנשטיין<sup>8</sup> כך:

"פועלו של סעיף 64 לפקודה הוא בייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של החברה לאחד מבעלי המניות, הוא החבר הנישום. משמעות הדבר היא שמירה על יתרונות ההתאגדות כחברה ועקרון האישיות המשפטית הנפרדת, מחד גיסא, וזכייה ביתרונות המיסוי המיוחדים ליחיד, מאידך גיסא, שהרי היחיד נישום באורח פרוגרסיבי." (הדגשה הוספה – א.א.)

ובענין דהוקי נקבעו הדברים הבאים:

"מוסד החברה המשפחתית נוצר 'כדי לעודד נישומים לחזור לצורת ההתעסקות באמצעות חברה', בעקבות הכבדת נטל המס על חברות לעומת הנישום היחיד בעטיו בחרו נישומים רבים שלא לנהל את עסקיהם באמצעות חברות (אהרון נמדר מס הכנסה [יסודות ועיקרים] 493 (מהדורה 4, 2013)). לפיכך, 'יצר סעיף 64 לפקודה "ייצור כלאיים". "החברה המשפחתית" היא כמובן בעלת אישיות משפטית נפרדת. עם זאת, הכנסותיה והפסדיה מיוחסים ל"נישום", כך שמסך ההתאגדות מוסר חלקית, באופן שדיני המס החלים על הכנסותיה והפסדיה של "החברה המשפחתית" הם דיני המס החלים על "יחיד" (ע"א 3319/04 שקלרש נ' פקיד שומה רמלה. פסקה 7 (2.7.2006)). בהיותו של ההסדר 'יצור כלאיים לצרכי מס, המצוי בתפר שבין החברה ליחיד' הוא 'אינו חף מקשיים, ואף נמתחה עליו ביקורת בפרט לגבי אופן צירוף הכנסת החברה להכנסת היחיד' (ע"א 1038/17 אור שרה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים. פסקה 5 וההפניות שם (6.5.2018); להלן – עניין אור שרה)".

(הדגשה הוספה – א.א.)

19. מבחינה מעשית, בתום כל שנה מופקת שומה לחברה המשפחתית. החברה המשפחתית אינה משלמת מס, שכן הכנסתה מיוחסת לנישום המייצג. הכנסת החברה המשפחתית מופיעה בשומתו של הנישום המייצג והאחרון נישום על כלל הכנסותיו, בין השאר, על הכנסתו מהחברה המשפחתית<sup>9</sup>.

דמי ביטוח מהכנסות שמקורן בחברה משפחתית - טרום תיקון 103 לחוק

20. כפי שהוסבר בעניין וייס<sup>10</sup>:

<sup>8</sup> ע"א 306/88 אורי פלזנשטיין נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד מה (3) 542 (1991).  
<sup>9</sup> עב"ל (ארצי) 53464-09-12 לובינסקי – המוסד לביטוח לאומי (26.2.2014) [עתירה נדחתה: בג"ץ 1901/14 מירא לובינסקי נ' המוסד לביטוח לאומי (13.3.2014)] (להלן – עניין לובינסקי).  
<sup>10</sup> דב"ע (ארצי) מט/0-98 המוסד לביטוח לאומי – מתתיהו וייס, פד"ע כג 320 (1991) (להלן – עניין וייס).



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

"ככלל, המבוטחים על-פי חוק הביטוח הלאומי הם בני אדם, ולא תאגידים, למעט בענף ביטוח זכויות עובדים בפשיטת רגל ופירוק תאגיד שבו מבוטחת אף 'קופת גמל' (סעיף 127 נד לחוק) [כיום: סעיף 181 לחוק – א.א.]. כפועל יוצא מכך, אין תאגידים משלמים דמי ביטוח לאומי בעד עצמם או על בסיס הכנסותיהם. חובתם של תאגידים לשלם דמי ביטוח לאומי נובעת מהיותם מעבידים החייבים בתשלום דמי ביטוח בעד עובדיהם (סעיף 161(ב) לחוק) [כיום: סעיף 342(ב) לחוק – א.א.]."

ויובהר, דמי הביטוח אינם משולמים מהכנסות החברה המשפחתית, אלא מהכנסות היחיד שמקורן בחברה המשפחתית.

21. שאלת חיובו של נישום מייצג בדמי ביטוח בגין הכנסתו שמקורה בחברה המשפחתית התעוררה מעת לעת בפסיקה, זאת נוכח עמדת המוסד לפיה נוכח הוראת סעיף 64א לפקודה לפיה הכנסות החברה המשפחתית "ייחשבו" כהכנסות הנישום המייצג, יש לראות באותן הכנסות כדיבידנד שחולק בפועל לנישום המייצג. דהיינו, המחלוקת נגעה לעיתוי החיוב בדמי ביטוח בגין הכנסה מהחברה המשפחתית שלא חולקה בפועל ולא לאופי אותה הכנסה, כהכנסה מדיבידנד בידי הלעלי"ע – אופי המשפיע על שיעור דמי הביטוח בגינה.

22. בפסיקה, טרום תיקון 103 לחוק, נדחתה עמדת המוסד לעניין עיתוי החיוב בדמי ביטוח. בעניין וייס<sup>11</sup> (להלן – הלכת וייס) נקבעו הכללים הבאים:

א. הכנסתה של חברה משפחתית אינה נחשבת, לצורכי החוק, כהכנסתו של הנישום המייצג. קביעה זו, כך הובהר בעניין דהוקי, "נסמכה על לשונו של סעיף 64א לפקודה ולמונח 'ייחשבו' ממנו הסיק בית הדין כי 'רק לצורך חישוב מס הכנסה יש לראות את הכנסת החברה המשפחתית כהכנסת החבר הנישום'". לקביעה זו היו מספר טעמים, אחד מהם – שהוא העומד בליבת דחיית עמדת המוסד - נעוץ בהפרדה שבין האישיות המשפטית של החברה המשפחתית לבין זו של הנישום המייצג. וכך נקבע:

"שנית, כפי שכבר נאמר בבג"צ 61/81 [2] הנ"ל, מעמדה המיוחד של החברה המשפחתית והוראות סעיף 64א לפקודה, מיוחדים לתחום דיני מס ההכנסה. ולא בכדי השתמש המחוקק במונח 'ייחשבו' בסעיף 64א לפקודה. ללמדך, שרק לצורך חישוב מס הכנסה יש לראות את הכנסת החברה המשפחתית כהכנסת החבר הנישום. ..."

(הדגשה הוספה – א.א.)

<sup>11</sup> ראו גם: עניין ברק יוסף; עניין לובינסקי; עניין דהוקי.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

ב. כפועל יוצא מהאמור, הכנסה של חברה משפחתית תחשב כהכנסה בידי הנישום המייצג (המבוטח לפי החוק) רק בעת שהחברה המשפחתית תחלק **בפועל דיבידנד, ובגין הסכום שחולק**;

ג. ולבסוף, **"דין ההכנסות מדיבידנד כדין הכנסת מבוטח שאינה הכנסת עובד ואינה הכנסת עובד עצמאי"** (הדגשה הוספה – א.א.), קרי הכנסה של לעל"ע. זאת מבלי לגרוע מהאפשרות כי לנישום המייצג יהיה נוסף למעמדו כלעל"ע, מעמד של עובד או של עצמאי, או – תיאורטית – גם של שניהם יחדיו<sup>12</sup>. זה המקום לציין כי סעיף 350(א)(6) לחוק שעניינו "הכנסות פטורות מדמי ביטוח" קבע טרום תיקון 103 לחוק כי **"לענין תשלום דמי ביטוח לא יראו כהכנסה"** הכנסה מדיבידנד, מריבית ומדמי ניכיון המשולמים למי שאינו "בעל שליטה". וכך קבע סעיף 350(א)(6) כנוסחו לפני תיקון 103:

**"הכנסה החייבת במס לפי הוראות סעיפים 125ב [בו נקבע שיעור המס על הכנסה מדיבידנד – א.א.] או 125ג(ב), (ג) או (ד) [בהם נקבע שיעור המס על הכנסה מריבית ומדמי ניכיון – א.א.] לפקודת מס הכנסה, שאינה הכנסה בידי בעל שליטה, כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודה האמורה, המשתלמת לו על ידי חבר בני אדם שבשליטתו;"**

בסעיף 32(9) לפקודה הוגדר "בעל שליטה" כך:

**"מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו באחת מאלה:**  
**(א) ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח-ההצבעה;**  
**(ב) בזכות להחזיק ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח-ההצבעה או בזכות לרכשם;**  
**(ג) בזכות לקבל 10% לפחות מהרווחים;**  
**(ד) בזכות למנות מנהל;"**

הנה כי כן, הכנסה מדיבידנד למי שאינו "בעל שליטה" פטורה מתשלום דמי ביטוח, אך הכנסה מדיבידנד בידי "בעל שליטה" אינה פטורה מדמי ביטוח ולכן חייבים בתשלום דמי ביטוח בגינה<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> השוו: עניין ברק יוסף.  
<sup>13</sup> ראו עניין דהוקי בסעיף 32 לפסק הדין.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

דמי ביטוח מהכנסות שמקורן בחברה משפחתית - לאחד תיקון 103 לחוק  
23. תיקון 103 לחוק כלל מספר תיקוני חקיקה שנועדו להסדיר תשלום דמי ביטוח בגין הכנסה שמקורה בחברה משפחתית, ואלו הם:

האחד, הוסף סעיף 373א לחוק שכותרתו "מועד חיוב מיוחד בדמי ביטוח". לפי המפורט בהצעת החוק<sup>14</sup> הוספת הסעיף נעשתה נוכח הנפקס בעניין ברק יוסף (שחזר על הלכת וייס – א.א.) ובמטרה לקבוע כי חיוב בעלי המניות בחברה המשפחתית בדמי ביטוח יתאם את מועד חיוב הנישום המייצג במס הכנסה בגין הכנסות החברה המשפחתית. וכך קובע הסעיף:

**"הפיקה חברה מהחברות המנויות בסעיפים 64 עד 1א64 לפקודת מס הכנסה, לפי העניין, הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, בשנת מס פלונית, יראו את ההכנסה האמורה כאילו חולקה בסוף אותה שנת מס לחברי החברה או לבעלי המניות בה, לפי העניין, והכל בהתאם לזכאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור."** (הדגשה הוספה – א.א.)

לנוחות הקורא יובהר כי סעיפים 64, 64א ו-1א64 לפקודה עוסקים, בהתאמה, בחברת בית, חברה משפחתית וחברה שקופה.

השני, הוחלף סעיף 350(א)(6) לחוק, כך שהפטור מתשלום דמי ביטוח בגין דיבידנד יחול רק על דיבידנד שאינו מחברת בית, חברה משפחתית או חברה שקופה. וכך קובעת ההוראה החדשה:

**"הכנסה החייבת במס לפי הוראות סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה [בו נקבע שיעור המס על הכנסה מדיבידנד – א.א.], שאינה הכנסה לפי סעיף 373א, וכן הכנסה החייבת במס לפי הוראות סעיף 125ג(ב) או (ג) לפקודת מס הכנסה;"**

24. במסגרת תיקון 103 לחוק תוקנו הוראות חוק נוספות הנוגעות לתשלום דמי ביטוח על הכנסות פסיביות.

תיקון נוסף אחד נגע לסעיף 371 לחוק, שעניינו "הוראות מיוחדות בדבר תשלום דמי ביטוח" ואשר מסמיך את השר לקבוע הוראות מיוחדות למקרים שונים המפורטים בו. במסגרת התיקון הוסף סעיף 371(ב) שנועד להסדיר גביית דמי ביטוח מהכנסתו

<sup>14</sup> הצעת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2008), התשס"ח – 2007 (להלן – הצעת החוק). ראו סעיף 16)71 להצעת החוק.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

של מבוטח - שהוא עובד, עצמאי או שני המעמדים יחדיו, לפי סעיף 2 לפקודה ושאינה הכנסה מעסק או משלח יד (סעיף 2(1) לפקודה) או הכנסה מעבודה (סעיף 2(2) לפקודה). וכך קובע הסעיף:

**"על אף האמור בסעיף קטן (א) ובהוראות שנקבעו לפיו, מבוטח שהוא עובד, עובד עצמאי או עובד ועובד עצמאי, שיש לו גם הכנסה מהמקורות המפורטים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה אשר אינה הכנסה מעבודתו כעובד ואינה הכנסה מעבודתו כעובד עצמאי (בסעיף זה – הכנסה אחרת), ישלם דמי ביטוח גם בעד הכנסתו האחרת, בשיעור החל על הכנסה אחרת של מי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי, וזאת אף אם הכנסתו האחרת פחותה ממחצית סך הכנסותיו."**

יצוין כי קודם לתיקון 103 לחוק, מכוח תקנות 14 ו-15 לתקנות הביטוח הלאומי (הוראות מיוחדות בדבר תשלום דמי ביטוח), התשל"א – 1971, שולמו דמי ביטוח על הכנסות פסיביות "רק כאשר הכנסה זו היתה שווה או עולה על הכנסתו האקטיבית"<sup>15</sup>. לאחר הוספת סעיף 371(ב) לחוק, תחול חובת תשלום דמי ביטוח על הכנסה פסיבית שעולה על 25% מהשכר הממוצע, וזאת מכוח תיקון נוסף שני לחוק – הוספת סעיף 348(א1) לחוק אשר קובע כך:

**"לעניין דמי ביטוח המשתלמים לפי הוראת סעיף 335, לא תובא בחשבון ההכנסה של מבוטח מהמקורות המפורטים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה, שאינה הכנסה מעבודתו כעובד או כעובד עצמאי, אשר אינה פטורה מתשלום דמי ביטוח לפי סעיף 350 ואינה עולה על סכום השווה ל-25% מהשכר הממוצע."**

תיקון נוסף שלישי שנכלל בתיקון 103 לחוק נגע לשיעור דמי הביטוח על ההכנסות הפסיביות. במסגרת התיקון האמור תוקן לוח " לחוק ושיעור דמי הביטוח מהכנסות פסיביות הופחת מ- 11.05% ל- 7%.

### פסק דינו של בית הדין האזורי

25. תחילה פנה בית הדין האזורי למחלוקת הפרשנית, ולאחר מכן לבחינת המחלוקות האחרות.

<sup>15</sup> מתוך חוזר של המוסד מיום 13.5.2008. (חוזר כללי 52/08; חוזר ביטוח/1368) שמשביר את שינויי החקיקה בתיקון 103 לחוק.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

### פירוש החוק

26. בית הדין האזורי ציין כי מלשון סעיפים 373א ו-350(א)6 לחוק למדים כי המחוקק רואה בהכנסה החייבת של החברה המשפחתית כדיבידנד שכאילו חולק לבעלי המניות בחברה המשפחתית. עוד נקבע כי יש לדחות את טענת המערערים לפיה יש לפרש את הסעיפים כמתייחסים להכנסה שאינה הונית, שכן אין הדבר מתיישב עם לשון החוק.

27. בית הדין האזורי הוסיף כי "בחינת תכלית החקיקה כפי שהיא עולה מהצעת החוק ומהדיונים שהתקיימו בעניינו, תומכת אף היא בפרשנות שבה נוקט" המוסד, שכן: א. יתכן כי למבוטח יהיה יותר מאשר מעמד אחד ועל פי הלכת וייס טרם תיקון 103 לחוק הכנסות החברה המשפחתית שנכללו בשומתו של הנישום המייצג "לא נחשבו לחלק מהכנסתו" אך ניתן לראות הכנסתו מחברה משפחתית כהכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה. אלא שההכנסה תראה ככזו רק כאשר הדיבידנד יחולק בפועל.

ב. בדברי ההסבר להצעת החוק נכתב כך:

"סעיפים 64 עד 1א64 לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה) מסדירים את החיוב במס החל על בעליהן של חברות מיוחדות כגון חברות בית, חברות משפחתיות וחברות 'שקופות', אשר בהן מיוחסות הכנסות החברה במישרין לאחר או יותר מבעליה. לפי הוראות הפקודה, מועד החיוב במס במקרים אלה הוא שנת המס שבה הפיקה החברה את ההכנסה החייבת. ברם, בית הדין הארצי לעבודה קבע, ..., כי הוראות הסעיפים האמורים אינם חלים לעניין החובה לשלם דמי ביטוח לאומי. בכך נדחה החיוב בתשלום דמי הביטוח הלאומי למועד בלתי ידוע, שבו מחלקת החברה את רווחיה בקרב חבריה. לפיכך, מוצע לקבוע כי הוראות סעיפים 64 עד 1א64 לפקודה, לעניין מועד החיוב במס, יחולו גם לגבי מועד החיוב בתשלום דמי ביטוח לאומי."

מדברי ההסבר עולה כי, אכן, "לא היתה כוונה לשנות סדרי עולם בנוגע לסוגי ההכנסות המחוייבות בדמי ביטוח לאומי, אלא ליצור הקבלה בין פקודת מס הכנסה לבין חוק הביטוח הלאומי, לעניין המועד בו יראו את הכנסת החברה המשפחתית כחייבת בדמי הביטוח הלאומי".

ג. אין בדיוני הוועדות בכנסת (אליהם הפנו המערערים) ושקדמו לחקיקת תיקון 103 "תמיכה לטענות התובעים אלא להיפך". לאחר שסקר חלק מהדברים





## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

שנאמרו בדיונים אלה על ידי מר משה בר-סימנטוב, אז נציג אגף התקציבים במשרד האוצר, ועל ידי מר יגאל ברזני, אז סמנכ"ל גבייה במוסד, קבע בית הדין האזורי כי:

**"מהאמור עולה כי התיקון לחוק עסק במכלול שינויים, חלקם במטרה להגדיל את חיובי ביטוח הלאומי ומשמעות חלקם היא הקלה למבוטחים. מהפרוטוקולים לא עולה כי ביחס להכנסות חברה משפחתית היתה כוונה לבצע אבחנה בין מקורות ההכנסה לחברה. מהדיונים עולה כי המחוקק מצא לנכון לראות בכל הכנסות החברה כאילו חולקו, כדיבידנד, ולחייבן בדמי ביטוח לאומי בהתאם, זאת ללא התייחסות למקור ממנו נצמחה ההכנסה. לאור האמור, לא שוכנענו כי תכליתו של תיקון 103 תומכת בעמדת התובעים לעניין פרשנות הוראות החוק."**

28. כאמור, המערערים טענו כי לא ניתן לראות בהכנסות הנישום המייצג משום דיבידנד מאחר שהוא אינו עונה על הגדרת מונח זה בסעיף 1 לחוק החברות, תשנ"ט – 1999. המונח "דיבידנד" מוגדר שם כך:

**"כל נכס הניתן על ידי החברה לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה, בין במזומן ובין בכל דרך אחרת, לרבות העברה ללא תמורה שוות ערך ולמעט מניות הטבה."**

לטענת המערערים, ייחוס הכנסות החברה המשפחתית לצורך חישוב דמי ביטוח אינו "נכס הניתן על ידי החברה לבעל מניה מכוח זכותו כבעל מניה", אלא הוא ייחוס, פיקציה משפטית, אשר נוצרה מכח החוק בלבד. בית הדין האזורי מצא לדחות טענה זו ולאמץ בעניין זה את הנפסק על ידי בית הדין האזורי ירושלים בעניין **אחים בדריאן**<sup>16</sup> שם נדחתה טענה דומה. וכך קבע בית הדין האזורי בענייננו:

**"בפסק הדין בעניין האחים בדריאן הפנתה כב' השופטת בר"ג-הירשברג לפסיקת בית המשפט העליון, לפיה נקודת המוצא בדיני המס היא כי משיכת כספים על ידי בעלי מניות בחברה, תסווג כדיבידנד, גם אם לא התקיימו כל ההליכים הדרושים לכך בדין. משכך, יש לסווג את הסכום שחולק מרווחי החברה כדיבידנד ולחייבו בהתאם בדמי ביטוח לאומי. עמדה זו מקובלת אף עלינו."**

<sup>16</sup> ב"ל (י-ם) 25413-08-11 אחים בדריאן בע"מ - המוסד לביטוח לאומי, (30.9.13).





## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

ערים אנו לכך שפסק הדין בעניין האחים בדריאן עסק ברווחי החברה המשפחתית אשר נצמחו טרם נכנס לתקפו תיקון 103 אולם הדברים יפים גם לענייננו.

29. טענה נוספת של המערערים שבית הדין האזורי מצא לנכון לדחות היא טענה המבוססת על כך שהכנסות אותן מבקש המוסד לחייב בדמי ביטוח אינן מובאות בחשבון הגמלאות. לטענת המערערים, הדבר משמיט "את הקרקע מהטענה שלא חל על הכנסות אלה הפטור, מכיוון שבעוד בעל מניות בחברה משפחתית נושא בחובות (תשלום דמי ביטוח בגין רווחי החברה בהתעלם מסוגם) הרי שרווחים אלה אינם באים בחישוב גמלתו". בית הדין האזורי קבע על יסוד הנפסק בבג"צ לה"ב<sup>17</sup> כי "לא מתחייבת זיקה בין גובה דמי הביטוח המשתלמים למוסד, לבין גובהן של הגמלאות המשולמות לזכאים", לעניין זה הפנה בית הדין האזורי לדברים הבאים בבג"צ לה"ב:

"התכלית הסוציאלית הניצבת ברקע פעולתו של המוסד לביטוח לאומי מביאה, בין היתר, לתוצאה כי לא נדרשת בהכרח זיקה, בין מלאה ובין חלקית, בין דמי הביטוח הנגבים על-ידי המוסד לביטוח לאומי וגובהם, לבין הגמלאות המשתלמות לזכאים בגין עילות הזכאות השונות וגובהן. הטעם לכך הוא כי הביטוח הלאומי – בתורת ביטוח סוציאלי – נועד להבטיח קיומה של רשת ביטחון סוציאלית מינימאלית זהה לכל המבוטחים, וזאת בהבדל מ'ביטוח' במובנו החוזי-כלכלי המקובל, הבנוי על זיקה ישירה בין שיעורי דמי הביטוח המשולמים על-ידי המבוטח לבין היקף זכותו לתגמולי ביטוח. הרעיון הטמון בביטחון הסוציאלי הוא כי כלל תושבי המדינה יתרמו על-פי יכולתם לכינונו של מאגר תקציבי שממנו תשולמנה הגמלאות לזכאים על-פי מידת נזקקותם. הביטחון הסוציאלי בישראל, הבנוי על תפיסה של סולידריות ועזרה הדדית, נשען על ההנחה כי המבוטח ישלם על-פי יכולתו בהתאם לרמת הכנסתו, ויקבל על-פי מידת נזקקותו ברף המינימאלי הנדרש לסיפוק הצרכים הבסיסיים לקיום בכבוד. מעצם רעיון זה נגזרת התוצאה כי לא מתחייבת זיקה בין גובה דמי הביטוח המשתלמים למוסד, לבין גובהן של הגמלאות המשולמות לזכאים – שהראשון בנוי על מימד היכולת הכלכלית, והשני נשען על סיפוק צרכים בסיסיים לקיום בכבוד."

30. כן נדחתה טענת המערערים להפליה של יחידים שהם בעלי מניות בחברה משפחתית אל מול יחידים שאינם כאלה. לעניין זה נקבע כך:

"על פי סעיף 64 לפקודה, הגדרתה של חברה כמשפחתית וייחוס הכנסותיה לבעל מניות, נתון לבקשתה."

<sup>17</sup> בג"צ 6304/09 לה"ב – לשכת ארגוני העצמאים והעסקים בישראל נ' היועץ המשפטי לממשלה (2.9.10).



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

מהוראות הפקודה עולה כי מעמד של חברה משפחתית מקנה יתרונות בתחום המס, כגון – ייחוס וקניזו הפסדי החברה להכנסתו של בעל המניות המייצג וכן ניצול זיכויים והקלות מהם נהנה בעל המניות.... על כן, קיימת אבחנה עניינית בין יחיד שהוא בעל מניות בחברה משפחתית לבין יחיד שאינו בעל מניות בחברה משפחתית. מאחר ומדובר ביחידים בעלי מאפיינים שאינם זהים, הרי שגם לצורך הוראות החוק בנוגע לגביית דמי ביטוח לאומי, לא מצאנו כי האבחנה בין יחידים אלה הינה בלתי צודקת או מפלה."

31. מסכם בית הדין האזורי וקובע:

"סיכומו של דבר, הנתבע פעל כדין כאשר חייב את בעלי המניות בחברות משפחתיות בדמי ביטוח, בגובה ההכנסה החייבת אותה הפיקו מהחברה המשפחתית בשנה מסויימת, כאילו חולקה בסוף אותה שנת מס, זאת מבלי להתחשב בסוגי ההכנסות ובפטור החל על יחיד."

### שיהוי ומניעות

32. לטענת המערערים בהתחשב בכך שהודעות החיוב נשלחו שלוש שנים ויותר מהמועד בו המוסד קיבל ממס הכנסה מידע על הכנסות החברות המשפחתיות נוצר שיהוי המונע מהמוסד מלגבות את דמי הביטוח.

33. בית הדין האזורי ציין כי המוסד כרשות מנהלית נדרש לעשות שימוש בסמכויותיו במהירות הראויה ושעה שהוא לא עושה כן עלולה לעלות טענת שיהוי. הוסיף בית הדין האזורי וציין כי לפי הפסיקה יש להבחין בין שיהוי המאיים גבייה לבין שיהוי העולה כדי פגם אך אינו מאיים את הגבייה. לעניין זה הפנה בית הדין האזורי לנפסק בעניין מיזל<sup>18</sup> שם נקבע כך:

"אמנם, שיהוי (בתוך מגבלות התקופה שהותרה בדין לגבייה) עשוי לאיים את הגבייה, ואולם הפסיקה קבעה בהקשרים שונים (אך בעלי קווי דימון מסוימים) תנאים מחמירים להחלת הדוקטרינה של שיהוי מאיים גבייה בתוך התקופה המותרת לגבייה. בין התנאים שנקבעו ניתן למנות קיומן של נסיבות מהן ניתן להסיק כי הרשות זנחה את סוג החוב ויתרה על גבייתו, קרי מדיניות ברורה ומובהקת של אי אכיפה, להבדיל מ"שיהוי גרידא" כמינוחו של השופט שוהם בענין סער – וכן שינוי מצבו של החייב לרעה עקב השיהוי, ואף אז כפוף היישום לשיקול דעתו של בית הדין. נציין כי לא בכדי התנאים לקבלת טענת השיהוי מאיים גבייה בגדריה של תקופת ההתיישנות מחמירים, ו"נסיבות החלטה נדירות", כמינוחה של השופטת פרוקצ'יה בעניין תלמוד תורה הכללי. החמרה זו נובעת מתפיסת ההתיישנות והשלכותיה על ציפיות הצדדים בכל הנוגע לגבייה במהלך

<sup>18</sup> עב"ל (ארצי) 10820-09-17 המוסד לביטוח לאומי – אריה מיזל, (30.7.19) [עתיירה לבג"צ נדחתה: בג"ץ 6919/19 אריה מיזל נ' בית הדין הארצי לעבודה (5.11.2019)].



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

תקופה זו. את המקרים בהם קיים שיהוי בגבייה, אולם לא מתקיימים התנאים לשיהוי מאיין גבייה נכנה להלן "השתהות פגומה", וזאת על מנת להבחינה מהשיהוי מאיין הגבייה. " (הדגשות הוספו על ידי בית הדין האזורי – א.א.)

כן הפנה בית הדין האזורי לנפסק בעניין חג'ג'<sup>19</sup> לפיו יש לבחון לפי אמות המידה שהותוו אם המדובר בשיהוי החורג מגדר הסבירות. וכך נפסק שם בעניין זה:

"שאלה אם מדובר בשיהוי החורג מגדר הסביר צריכה להיבחן בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה, וכפי שנפסק בבג"צ אמיתי: 'אין למצוא תשובה גזורה או חד-משמעית לשאלה זו, והכול תלוי בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה'. ... יש לבחון, בין היתר, באיזה מועד היה למוסד לביטוח לאומי המידע הדרוש לנקיטת הליכי הגבייה ופרק הזמן שחלף מאותו מועד עד לנקיטת הליכי גבייה או קיזוז; המשאבים שעמדו לרשות המוסד בתקופה הרלוונטית שהשפיעו על יכולתו של המוסד לעשות שימוש במידע שהיה בידיו לצורך נקיטת הליכי גבייה או קיזוז; הפעולות שנקט המוסד מהמועד בו המידע הגיע לידיעתו עד למועד בו נקט פעולות לגביית החוב, דהיינו האם שלח הודעות למבוטח, פנה למבוטח בהצעה להסדיר את חובו וכיו"ב; תרומתו של המבוטח ליצירת החוב, לרבות אי מסירת מידע ו/או אי דיווח בזמן אמת למוסד לביטוח לאומי; הנזק הראיתי שנגרם למבוטח בשל חלוף הזמן; שיעור החוב; אחריותו ו/או תרומתו של המוסד ליצירת החוב, ועוד. בנוסף, יש לשקול את האינטרס הציבורי, הנזק הנגרם לציבור כתוצאה מביטול הליכי הגבייה או הקיזוז, בהתחשב בחשיבות גביית דמי ביטוח להגשמת תכליתו של חוק הביטוח הלאומי ובקשר ההדוק שבין דמי הביטוח שחייב המבוטח לשלם לבין זכויותיו."

34. בית הדין האזורי קבע כי באופן כללי, ומבלי להדרש לנסיבותיו הפרטניות של כל הליך, כי בנסיבות העניין אין שיהוי מאיין גבייה, וזאת מהטעמים הבאים:

"ראשית, תשלום דמי הביטוח הוא בגדר תשלום חובה. התובעים לא הצביעו על מדיניות של אי אכיפה ביחס לתקופה הקודמת לשנת 2014. שנית, מעקרון השוויון נובעת החובה לגבות את דמי הביטוח מכלל המבוטחים החייבים בכך. שלישית, לא עולה מהראיות כי הרשות 'זנחה את החוב או ויתרה על גבייתו'."

35. מאחר ולא נבחנו נסיבותיו של כל הליך לכשעצמו הורה בית הדין האזורי כי "היה ומי מהתובעים סבור כי עומדות לו טענות אחרות, המהוות לטענתו, שיהוי

<sup>19</sup> עב"ל (ארצי) 1844-09-10 המוסד לביטוח לאומי – לבנה חג'ג', (1.4.15).



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

המצדיק ביטול החבות, רשאי לפעול בהתאם לסעיף 4 להחלטה מיום 8.1.19" (ראו סעיף 8 לעיל).

36. לבסוף פנה בית הדין האזורי לבחון את טענת המערערים הנסמכת על מכתביה של עו"ד נאור משנת 2015 במסגרתם התחייב המוסד לפטור מדמי ביטוח בגין שנת 2014 ואילך. בית הדין האזורי קבע כי אין בעמדת המוסד שקיבלה ביטוי במכתבים אלה – עמדה ממנה חזר המוסד בשנת 2019 בגין שנות המס 2018 ואילך – כדי לבסס ביטול של דרישות בגין השנים 2009 – 2013, ודאי שעה שבמכתבים הנ"ל ההתייחסות היתה בגין השנים 2014 ואילך בלבד. בית הדין האזורי ציין כי לפי הפסיקה<sup>20</sup> "המוסד מחוייב לפעול על פי הוראות החוק. התנהגות או מצג הסותרים את הוראות החוק, אינם יכולים להצמיח זכויות למבוטחים".

### הטענות בערעור

37. למערערים טענות הן במישור פירוש החוק והן במישור השיהוי והמניעות. בתמצית טוענים המערערים:

א. לעניין פירוש החוק נטען כי הגם שפירוש המוסד אפשרי מבחינה לשונית, הוא אינו הגיוני:

- תיקון 103 לחוק נועד לעסוק אך בעיתוי החיוב בדמי ביטוח בגין ההכנסה מהחברה המשפחתית, ולא לשנות סדרי עולם "ולהביא לכך שהכנסות ורווחים שאינם חייבים מלכתחילה בדמי ביטוח בידי יחיד, יהפכו לכאלה בידי חברה משפחתית"<sup>21</sup>.

- את התיבה בסעיף 373א לחוק הקובעת כי "יראו את ההכנסה האמורה כאילו חולקה בסוף אותה שנת מס" יש לפרש כמכוונת להקדמת העיתוי של החיוב בדמי ביטוח ולא כמכוונת לשינוי מקור ההכנסה של החברה המשפחתית. העוגן הלשוני לפירוש זה מצוי במילים "ההכנסה האמורה". שכן תחילה יש לקבוע מהי ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית לפי סוגיה השונים – לעניין זה הפנו המערערים לנפסק בעניין דהוקי לפיו אין מניעה מפירוק "שומת מס ההכנסה למרכיביה", לאחר מכן יש לראות בהכנסה זו כמחולקת לבעלי המניות לפי החזקותם ותוך שמירת מקורם,

<sup>20</sup> עב"ל (ארצי) 20105/96 יהלום – המוסד לביטוח לאומי, פד"ע לו 603 (2001).  
<sup>21</sup> סעיף 4 להודעת הערעור מטעם המערערים 1.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

ולבסוף יש לגבות דמי ביטוח מסוג ההכנסה בדיוק כפי שהיה נעשה לו ההכנסה היתה בידי היחיד.

• אין לראות בתיבה "כאילו חולקה" שבסעיף 373א לחוק כקובעת שלפי החוק, ההכנסה מהחברה המשפחתית היא דיבידנד.

• בית הדין האזורי התעלם מכך שטרם תיקון 103 הכנסות פסיביות היו חייבות בדמי ביטוח ואילו תיקון 103 נועד להביא לכך שהכנסות פסיביות יהיו פטורות מדמי ביטוח.

• טענת המוסד לפיה מקורות ההכנסה של החברה המשפחתית איבדו את משמעותן מבחינת בעלי המניות עת מחולקים להם רווחיה, אינה מתיישבת עם תיקון 103 לחוק, שכן סעיף 373א לחוק מגביל מלכתחילה את התייחסותו אך ל"הכנסה החייבת" שהיא לפי הפקודה "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין", והמונח "הכנסה" בפקודה כולל הכנסות מהמקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה.

• פירוש המוסד מוביל לכך שתיקון 103 לחוק יצר עיוות חדש בדמות חיוב היחיד בדמי ביטוח בגין הכנסות שהיו פטורות אילו מלכתחילה היו הכנסות היחיד ולאפליה בין יחידים שהינם בעלי מניות בחברה משפחתית לבין יחידים שאינם כאלה.

ב. לעניין השיהוי והמניעות נטען כי שגה בית הדין כאשר קבע כי איחור של לפחות שלוש שנים אינו יוצר שיהוי מאיין גבייה וכי שגה עת התעלם מכך שהמוסד עשה דין לעצמו בסיכומיו עת לא התייחס במפורט לטענת השיהוי והמניעות וטען כי זו טענה מוקדמת שעליה להתברר במסגרת הבירור העובדתי של התיק. כן נטען שבית הדין האזורי לא נתן כל משקל לחזרתו של המוסד מעמדתו ומבלי שהמוסד נתן הסבר לשינוי בעמדה. לבסוף נטען כי אל לו למוסד לשנות את פרשנותו לתיקון 103 לחוק "לא בדיעבד ולא להבא, מסיבות שביושר"<sup>22</sup>.

38. לעמדת המוסד דין הערעורים להדחות מטעמי בית הדין האזורי. לטעמו הדבר עולה גם מלשון החוק הקובעת בסעיף 373א כי "הכנסה חייבת" של חברה משפחתית, יהיו אשר יהיו מקורותיה, תראה לפי סעיף 373א לחוק כאילו חולקה לבעלי המניות, וחלוקתה מהווה דיבידנד (רעיוני) שהוא הכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה. מכוח סעיף

<sup>22</sup> סעיף 41 לסיכומי המערער 2.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

350(א)(6) לחוק דיבידנד זה, במובחן מדיבידנד בחברה שאינה משפחתית (או חברת בית או חברה שקופה), חייב בתשלום דמי ביטוח. לטענת המוסד, עמדת המערערים משמעה "הרמת מסך" בין הנישום המייצג לבין החברה המשפחתית וזו אינה מעוגנת בלשון החוק ומנוגדת להלכת **וייס** וכן לפסיקה המאוחרת, לרבות בעניין **לובינסקי** שם שב בית דין זה וקבע כי הכנסת החברה המשפחתית אינה לצורך דמי ביטוח הכנסת המבוטח, ובעניין **דהוקי** שם נקבע כי מוסד החברה המשפחתית "לא אומץ בשלמותו בחוק אלא בחלקו בלבד כך שהכנסות תיוחסנה לבעלי המניות, יחויבו כהכנסה שלא מעבודה בשיעורים נמוכים"<sup>23</sup>.

המוסד אף טען – טענה שלשיטת המערערים היא טענה חדשה וגם לא נכונה - כי במסגרת "השקלא והטריא" בכנסת נקבע במסגרת סעיף 348(א1) לחוק – שגם הוא הוסף במסגרת תיקון 103 - כי דמי ביטוח ישולמו רק מ"הכנסה אחרת" העולה על 25% מהשכר הממוצע ולא כפי שהוצע בהצעת החוק (החל משיעור של 5%).

לעניין השיהוי והמניעות נטען כי יש לאשר את קביעות בית הדין האזורי לפיהן לא קם שיהוי מאיין גבייה, ובכל מקרה אין לסטות מהמתווה הדיוני שנקבע בתחילת ההליך ואף צד לא השיג עליו.

39. בתום הדיון הראשון בערעור הסכימו הצדדים להצעת בית הדין לפיה המוסד יבחן אם בידיו מסמכים הנוגעים לרקע לתיקון 103 לחוק ולישיבות שהתקיימו עם עו"ד נאור וכי תבחן משמעות קבלת עמדת המערערים.

40. ביום 2.10.20 הודיע המוסד מהם המסמכים שאיתר והנוגעים לסוגיה. המוסד ציין כי חלקם ממילא מסמכים פומביים. המוסד צרף את חלקם תוך שמירה על טענותיו הדיוניות, לרבות טענת חסיון, שלא מצאנו מקום לפרטן. בהמשך הודיע המוסד כי לאור עמדת גורמי המקצוע במוסד (שתפקידם לא פורט, אך לכאורה הם שייכים למינהל ביטוח וגבייה במוסד) קבלת עמדת המערערים יהיו לה משמעות בשני מישורים: **האחד**, חיוב הנישום המייצג בלבד בדמי ביטוח ולא של יתר בעלי המניות בחברה המשפחתית; **והשני**, מאחר והכנסות החברה המשפחתית מצורפות להכנסות הנישום המייצג לא יהיה אפשרי לחלץ מההכנסה הסופית את החלק שמקורו אך בחברה המשפחתית משהמידע האמור אינו אגור בצורה ממוכנת.

<sup>23</sup> סעיף 12 לסיכומי המוסד.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

41. המערערים טענו כי אין יסוד לטענות הדיוניות שעלו מצד המוסד וקבלו על כך שהמסמכים שצורפו להודעת המוסד צורפו באופן חלקי וחלקם אף בצורה פגומה. אשר לעמדת גורמי המקצוע טענו המערערים כי אין לה יסוד, שכן למוסד יש את היכולת לבחון את הרכב ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית. לטענתם בדו"ח של הנישום המייצג אמנם מופיעה ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית ללא פירוט מקורות מרכיביה, אך לדו"ח של הנישום המייצג מצורף, בין היתר, דו"ח התאמה שנערך על ידי רואה חשבון ותפקידו לשלב את הכנסות החברה המשפחתית בהכנסות הנישום המייצג לפי המקורות הרלוונטיים. בנוסף טענו המערערים כי הלכה למעשה המוסד בחן בפועל הרכב של הכנסות נישום מייצג.

42. בתום הדיון הנוסף הוחלט כי החלטה או פסק דין ישלחו. משלא מצאנו הצדקה עניינית או דיונית להרחיב את היריעה לראיות החדשות שהוצגו - שעל פני הדברים אין בכוחן לסייע בפירוש החוק, או להרחיב את הדיון במחלוקת הנוגעת לאפשרותו של המוסד לבחון את הרכב ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית - מחלוקת שאפשר שהיא טעונה בירור עובדתי, אך בכל מקרה לא ראינו כי יש בה כדי להשפיע על פירוש החוק - הגענו למסקנה כי בשלה העת להכריע בערעור.

### הכרעה

43. לאחר שבחנו את כלל חומר הערעורים שלפנינו ואת טענות הצדדים לפנינו בכתב ובעל פה הגענו לכלל מסקנה כי דין הערעורים להידחות. תחילה נדרש למחלוקת על פירוש סעיפי החוק הרלוונטיים מתיקון 103 לחוק. אחר זאת נפנה לבחון את טענות השיהוי והמניעות ואת משמעות שינוי עמדת המוסד בפירוש החוק.

### פירוש תיקון 103 לחוק

44. בקליפת אגוז נציין כבר עתה כי לטעמינו בית הדין האזורי פרש נכונה את הוראות תיקון 103 לחוק. פירוש זה מתחייב מלשון החוק, ומהגיונו של תיקון 103. להלן נבאר את עמדתנו.

45. את התשובה למחלוקת הפרשנית יש להתחיל במילות החוק, שעליהן איננו רשאים "להוסיף... או לגרוע... אלא באותם מקרים יוצאי דופן שבהם מביא הנוסח



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

לתוצאה אבסורדית שאין הדעת סובלתה<sup>24</sup>. על מלאכת הפרשנות עמד בית דין זה, בין היתר, בעניין גוטמן<sup>25</sup>, כך:

**"פרשנות החוק עניינה מתן מובן לחוק, כלומר - קביעת תוכנו של החוק והיקף התפרסותו. לעולם נקודת המוצא היא הלשון של דבר החקיקה, ומטרת הפרשנות היא להבין את הלשון וגבול הפרשנות הוא גבול הלשון. מלאכת הפרשנות מוטלת על בית הדין והיא נעשית בהליך דו שלבי: בשלב הראשון - יש לאתר "את כל המשמעויות שלשון הטקסט יכולה לאצור, קרי אלה שיש להן נקודת אחיזה - ולו מינימאלית - בלשון החקיקה", ובשלב השני - יש לאתר את תכליותיו של דבר החקיקה ולבחור מבין כל האפשרויות הפרשניות שאותרו את הפרשנות אשר מגשימה תכליות אלה באופן המיטבי ביותר" ... המעבר מהשלב הראשון לשלב השני יעשה רק כאשר לשון הטקסט יכולה לסבול כמה משמעויות'... (הדגשה הוספה - א.א.)."**

ויובהר, המעבר בין השלבים אינו תמיד חד וברור ולעיתים קיים ביניהם היזון הדדי וכמעין "מקבילית כוחות"<sup>26</sup>. על איתור תכלית החקיקה נאמרו הדברים הבאים<sup>27</sup>:

**"על ידי בחינת ההקשר של דבר החקיקה שאותו יש לפרש; הן ההקשר הפנימי, כלומר 'הפסוקים האחרים המצויים "בקרבת" הפסוק המתפרש', והן ההקשר החיצוני, הכולל, בין היתר, את ההיסטוריה החקיקתית של דבר החקיקה ואת עקרונות היסוד של השיטה. הקשרים אלה מסייעים לחשיפת תכליתו של דבר החקיקה, ובכך לסייע להגשמתו, וזוהי מטרת הפרשנות במשפט."**

בעניין עיריית חיפה<sup>28</sup> נכתב כי "את תכלית החקיקה למדים מהתכלית הסובייקטיבית של המחוקק ומהתכלית האובייקטיבית של החקיקה...". התכלית הסובייקטיבית "נלמדת מההיסטוריה החקיקתית של החיקוק, כגון דברי ההסבר שלצד הצעת החוק, פרוטוקולים של ועדת הכנסת הרלוונטית שדנה בהצעת החוק וכיו"ב"<sup>29</sup>. התכלית האובייקטיבית של החקיקה נלמדת "מעקרונות

<sup>24</sup> ע"ע (ארצי) 20139-09-15 מכבי שירותי בריאות - קוצ'ינסקי, (26.6.2018) בסעיף 64 לעמדת הח"מ (להלן - עניין קוצ'ינסקי).

<sup>25</sup> ע"ע (ארצי) 4333-11-19 מדינת ישראל - גוטמן, (29.3.2020) בסעיף 42 לפסק הדין (להלן - עניין גוטמן; מהציטוט הושמטו ההפניות להערות שוליים). ראו גם עניין קוצ'ינסקי, בסעיפים 64 - 67 לעמדת הח"מ.

<sup>26</sup> ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים (30.9.2013); עב"ל (ארצי) 44545-02-20 ענבל דגא - המוסד לביטוח לאומי (6.5.2021), הותר לפרסום לפי החלטה מיום (3.6.2021) (להלן - עניין דגא).

<sup>27</sup> עניין גוטמן, בסעיף 42 לפסק הדין.

<sup>28</sup> עע"מ 4105/09 עיריית חיפה נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה, (2.2.2012) בסעיף 24 לפסק הדין.

<sup>29</sup> עניין קוצ'ינסקי, בסעיף 67 לפסק דינו של הח"מ.





## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

היסוד של השיטה<sup>30</sup> ועליה יש לשים את "הדגש הפרשני... , אם כי ניתן משקל גם לתכליתו הסובייקטיבית"<sup>31</sup>.

46. תחילה נפנה להוראת סעיף 373א לחוק שקובעת כך (חלוקת הסעיף לפסקאות נעשתה מטעמי נוחות):

**"הפיקה חברה מהחברות המנויות בסעיפים 64 עד 1א64 לפקודת מס הכנסה, לפי העניין, הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, בשנת מס פלונית, יראו את ההכנסה האמורה כאילו חולקה בסוף אותה שנת מס לחברי החברה או לבעלי המניות בה, לפי העניין, והכל בהתאם לזכאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור." (הדגשות הוספו – א.א.)**

47. הפסקה הראשונה של הסעיף עוסקת ב"הכנסה החייבת" של החברה המשפחתית (וגם של חברת הבית והחברה השקופה – אך לא נעסוק בהן), ולא ב"הכנסה החייבת" של הנישום המייצג או של מי מבעלי מניותיה. על פי הקבוע בפסקה זו יש לבחון מהי ההכנסה החייבת של החברה בשנת מס פלונית. ה"הכנסה החייבת" היא זו שהוגדרה בסעיף 1 לפקודה כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין". דהיינו, יש לאתר את "ההכנסה" של החברה המשפחתית ואז לבדוק מה נותר ממנה לאחר ניכויים, קיזוזים ופטורים. המונח "הכנסה" מוגדר כאמור בסעיף 1 לפקודה כך:

**"סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו;"**

מן המקובץ עולה כי בגדרה של "הכנסה" באים בחשבון תקבולים מן המקורות המנויים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה, אך לא רק, אלא גם תקבולים שלגביהם נקבע "בכל דין" כי דינם כדין הכנסה לפי הפקודה.

בגדרי ההליכים שלפנינו אין בפי מי מהמערערים טענה כי הכנסה מסויימת של החברה המשפחתית אינה באה בגדרה של ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית. טענתם היא אחרת. לטענתם סכומים מסויימים הנכללים בהכנסה החייבת של החברה המשפחתית אין לחייב בגינם את בעלי מניותיה בדמי ביטוח

<sup>30</sup> שם, ראו גם עניין גוטמן, בסעיף 43 לפסק הדין; עניין דגא בסעיפים 37 - 39 לפסק הדין; עסיק (ארצי) 50062-06-17 ההסתדרות הרפואית בישראל - מדינת ישראל, (23.9.2020) בסעיף 58 לפסק הדין וההפניות שם.  
<sup>31</sup> ע"פ 2149/20 מרזן נ' מדינת ישראל, (22.7.2021) בסעיף 15 לפסק הדין.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

מאחר והמקור שלהם הוא כזה שלו היה מלכתחילה הכנסה בידי היחיד הוא היה פטור מדמי ביטוח.

48. הפיסקה השניה של סעיף 373א לחוק קובעת מה עושים עם אותה "הכנסה חייבת" של החברה המשפחתית ("ההכנסה האמורה"). בפיסקה זו נקבע כי ההכנסה החייבת תראה "כאילו חולקה" לבעלי המניות (או החברים – נתייחס מטעמי נוחות לבעלי מניות בלבד) לפי זכותם היחסית ברווחי החברה. על פי פשוטה של לשון ושעה שעסקין בזכות המוענקת (רעיונית) לבעלי המניות מכוח זכותם לרווחי החברה, הרי שמבחינה מהותית הסכום שנראה כאילו חולק לבעל מניות הוא למעשה דיבידנד גם אם הוא דיבידנד רעיוני. הדבר מתיישב גם עם הוראת סעיף 1 לחוק החברות שקובע כי "דיבידנד" הוא נכס הניתן על ידי החברה לבעל מניה מכוח מעמדו ככזה.

49. חיזוק למסקנה הנוגעת למשמעות הלשונית של הפיסקה השניה בסעיף 373א לחוק ניתן למצוא בהוראת סעיף 350(א)(6) לחוק כנוסחו לאחר תיקון 103 לחוק. כאמור, סעיף 350(א) לחוק מפרט מהן אותן הכנסות הפטורות מדמי ביטוח. אחת מהן פורטה בס"ק (6) שבו נקבע כך:

**"הכנסה החייבת במס לפי הוראות סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה [בו נקבע שיעור המס על הכנסה מדיבידנד – א.א.], שאינה הכנסה לפי סעיף 373א, וכן הכנסה החייבת במס לפי הוראות סעיף 125ג(ב) או (ג) לפקודת מס הכנסה";**

בסעיף זה נכללו שני סוגי הכנסות פטורות מדמי ביטוח: האחד – הכנסה מדיבידנד, והשני – הכנסה מריבית. בכל הנוגע לסוג הראשון – הכנסה מדיבידנד, קובע הסעיף כי הפטור לא יחול אלא על דיבידנד שאינו "הכנסה לפי סעיף 373א" לחוק. דהיינו, נוכח לשון סעיף 350(א)(6) לחוק ברי כי המחוקק התייחס להכנסה שכאילו חולקה לבעלי המניות של החברה המשפחתית – קרי, להכנסה כאמור בסעיף 373א לחוק – כאל דיבידנד. ודיבדנד שכזה אינו פטור מדמי ביטוח לאור הוראתו המפורשת של הסעיף.

50. מן המקובץ עולה כי לפי הלשון הטבעית והפשוטה של סעיפים 373א ו-350(א)(6) לחוק ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית, יהיה אשר יהיה הרכב מקורותיה – כולה אקטיבית, כולה פסיבית או מורכבת משני סוגי ההכנסות כאמור – הופכת



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

בידי בעלי המניות של החברה להכנסה שמקורה (לגבי בעל המניות שמקבל אותה, גם אם רעיונית) בדיבידנד - הכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה.

51. למעשה, המערערים מבקשים לקרוא את המונח "הכנסה חייבת" שבסעיף 373א לחוק ככולל סייג. לשיטתם, יש לפרשו כאילו פועלו הוא אך להכנסה חייבת ממקורות הכנסה שלו היו הכנסה ישירה בידי היחיד היו משתלמים בעדם דמי ביטוח, ולכן לשיטת המערערים הכנסה חייבת ממקורות אחרים כלל אינה באה בגדרו של סעיף 373א לחוק. ולימים, כאשר תחולק (רעיונית) כרווחים לבעלי המניות, יחול עליה סעיף 350(א)(6) הקובע פטור מדמי ביטוח לדיבידנד שאינו בא בגדרו של סעיף 373א לחוק.

52. מקובלת עלינו קביעת בית הדין האזורי כי אין עוגן לשוני סביר לסייג האמור. יתרה מזאת, סייג זה אינו מתיישב עם ההיסטוריה החקיקתית ועם תכליתה הסובייקטיבית והאובייקטיבית. ולבסוף סייג זה יוביל לתוצאות לא פחות קשות מאלה שעליהן הצביעו המערערים. ונסביר:

53. אשר להיסטוריה החקיקתית ולתכליות התיקון – תיקון 103 נועד להתמודד עם השלכות הלכת וייס אשר קבעה, בין היתר, כנקודת מוצא כי הוראת סעיף 64א לפקודה חלה בכל הנוגע למס הכנסה אך לא בכל הנוגע לדמי הביטוח הלאומי וכי אין בכוחו של הסעיף הנ"ל לגבור על הפרדה הקיימת לצורך הביטוח הלאומי בין האישיות המשפטית של החברה המשפחתית לבין האישיות המשפטית של הנישום המייצג. נוכח נקודת המוצא האמורה, כך נקבע באותה הלכה, הכנסה חייבת של חברה משפחתית תהיה חייבת בדמי ביטוח בידי היחיד בעל המניות רק שעה שזו (כולה או חלקה) תחולק בפועל בין בעלי המניות. או אז תהפוך ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית (או החלק שחולק) לדיבידנד בידי בעל המניות. לא חולקה ההכנסה החייבת, לא ישולמו בעדה דמי ביטוח (שכאמור דמי ביטוח משולמים בעד יחיד ולא בעד תאגיד).

על רקע הלכה זו נוצרו בחברות המשפחתיות רווחים כלואים שלא שולמו בעדם דמי ביטוח. לבעלי המניות לא היה צורך לחלק את הרווחים שיצרה החברה המשפחתית, וכמצויין בהצעת החוק מועד תשלום דמי הביטוח בגינם נדחה "למועד בלתי ידוע". נוכח המצב שנוצר, באה הצעת החוק במטרה "לקבוע כי הוראות סעיפים 64 עד 1א לפקודה, לעניין מועד החיוב במס, יחולו גם לגבי מועד החיוב בתשלום דמי ביטוח לאומי" (הדגשה הוספה – א.א.). "מועד החיוב" נאמר, ולא מנגנון המיסוי



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

הקבוע בסעיף 64א. דהיינו, תיקון 103 לא נועד לשנות את ההלכה לפיה כוחו של סעיף 64א לפקודה הוא אך בכל הנוגע למס הכנסה ולא בכל הנוגע לדמי הביטוח. יושם אל לב, שבעוד סעיף 64א לפקודה מייחס את כל ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית לנישום המייצג, סעיף 373א לחוק קובע כי זו תחולק בין כלל בעלי המניות כפי חלקם בחברה<sup>32</sup>.

54. לאור המקובץ עד כה, זה המקום לצטט בהסכמה את הנפסק בעניין **דהוקי** ולפיו:

**"העולה מן המקובץ הוא, כי כל פועלו של סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי הוא הקדמת העיתוי של החיוב בדמי ביטוח הנובעים מחלקו של בעל מניות בחברה משפחתית ברווחי החברה, באופן שהתייחסות להכנסה חייבת שהופקה על ידי חברה משפחתית בשנת מס מסוימת, היא כאל הכנסה שחולקה בפועל כדיבידנד בין כל בעלי המניות של אותה חברה משפחתית, כפי חלקם במניות החברה, והטלת חיוב בדמי ביטוח על ההכנסה הרעיונית המיוחסת לכל אחד מבעלי המניות בגין הדיבידנד הרעיוני שנמשך על ידו."**

55. ביסוד תיקון 103 לחוק עומדת ההנחה כי נקודת המוצא של הלכת וייס אודות פועלו של סעיף 64א לפקודה שרירה וקיימת ומשקפת את המצב המשפטי. תיקון 103 לחוק לא נועד לשנות נקודת מוצא זו. לא רק תיקון 103 לא ביקש לשנות את נקודת המוצא האמורה, גם המערערים לא ביקשו להשיג עליה. המערערים לא טענו שמכוח סעיף 64א לפקודה ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית היא הכנסתו החייבת של הנישום המייצג. לו זה היה המצב המשפטי, הרי שמקורות ההכנסה החייבת המועתקת לנישום המייצג היו נשמרים והוא היה משלם דמי ביטוח לפי המקורות. נעיר כי המערערים אמנם מעוניינים בחלקה האחד של המשוואה: פטור מדמי ביטוח בגין הכנסה שלו היתה בידי היחיד לא היו משולמים בגינה דמי ביטוח. אך למשוואה זו, כמו כל משוואה יש צד שני והוא אותם מקורות הכנסה שלו היו בידי היחיד היו מחויבים בדמי ביטוח בגין הכנסה אקטיבית ולא בשיעור הנמוך יותר ששולם לפני תיקון 103 (וגם לאחריו בנסיבות מסויימות) בעד הכנסה פסיבית. המערערים מנסים להגיע תוצאה דומה (כי עדיין לפי סעיף 373א הכנסה זו מחולקת בין כלל בעלי המניות) בדרך של פירוש מוקשה לתיקון 103 לחוק על אף קיומה של נקודת המוצא האמורה. לטעמינו, מדובר בהנפת הכתוב אל מעבר ליכולותיה של נקודת המשען הארכימדית.

<sup>32</sup> ראו גם: **דהוקי**, סעיף 30 לפסק הדין הפיסקה בנוגע להבדל השני.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

56. המערערים מפליגים בהצגת "עיוותים", כך על פי עמדתם, כלפי היחידים דוגמת המערערים הנוצרים בשל פירוש תיקון 103 לחוק כאמור. לטענתם למרות הרצון להרמוניה ולהאחדה בין מס ההכנסה לבין דמי הביטוח נוצרת סיטואציה "מעוותת" המביאה לחיובם בדמי ביטוח בגין הכנסות שלאור מקורן היו פטורות מדמי ביטוח לו היו מתקבלות ישירות בידי היחיד. אכן הצדק עימם בעניין זה, אולם רק באופן חלקי. כאמור ל"עיוותים" כלפי יחידים דוגמת המערערים אלה יש גם צד שני והוא "עיוותים" לקופה הציבורית באותם מקרים של יחידים המשלמים דמי ביטוח בשיעור המופחת (התואם הכנסה פסיבית) חרף העובדה שהמקורות של ההכנסה החייבת הם מהכנסה אקטיבית של משלח יד, עסק או עבודה.

57. מבלי להדרש לכלל ההנמקות של הלכת וייס, די אם נעיר שתי הערות: האחת, כפי שהובהר בעניין דהוקי מוסד החברה המשפחתית "לא אומץ בשלמותו על ידי" החוק; השניה, מוסד החברה המשפחתית ניתן ליישום במס הכנסה כיוון שמבחינת תכלית גביית המס, אין חשיבות לזהות משלם המס או לזהות זה שמיוחסת לו ההכנסה – הנישום המייצג או כלל בעלי המניות. ובנוסף, לא אחת עושה המחוקק שימוש במס ההכנסה כדי להניע תהליכים, ובמקרה זה ביטול התמריץ השלילי לשימוש בחברות. אלא שמה שעשוי להיות נכון למס הכנסה מעורר קושי כאשר עוברים למגרש של הביטוח הלאומי. מבחינת החוק מעמדו של מבוטח לא נקבע לפי בחירתו העצמית, אלא בעיקרו של דבר לפי מבחנים מהותיים. נציג דוגמא אחת בלבד של קושי שהיה עשוי להתעורר לו סעיף 64א לפקודה היה מוחל כלשונו לתוך החוק. קושי עשוי להתעורר שעה שמי שפועל מטעם החברה המשפחתית הוא בעל מניות מסויים והוא פועל בכובעו ככזה, אך הנישום המייצג שלה הוא מבוטח אחר – בן משפחה אחר שיכול למזער את החיוב במס. הראשון, אם יפגע בעת פעילותו לא יהיה מבוטח מבחינה מעשית בענף נפגעי עבודה, שכן יהיה קושי עם מעמדו כמבוטח ובנוסף לא תהיה לו הכנסה קובעת. לעומת זאת אם יפגע האחר בעת הפעילות גם אם יש לו הכנסה קובעת, הרי שיהיה קושי לסווגו במעמד של עובד או של עצמאי (ואם יסווג כעצמאי לא מן הנמנע שלא יהיה זכאי לגמלאות בהעדר רישום).

58. מעבר לאמור, התוצאות הנ"ל שמבחינת חלק מהמבוטחים הם "עיוות" הם גזירת החוק. שעה שאין טענה וממילא קביעה כי הוראות אלה בחוק אינן חוקתיות אין אלא לפעול על פיהן. כאמור בעניין דהוקי, דיני המס מורכבים ולעיתים הם אינם



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

מצליחים להגיע ל"צדק הכלכלי" האינטואיטיבי בכל מקרה ומקרה. לעיתים דיני המס צריכים לשקף פשרות שהן כורח המציאות. הוא הדין בכל הנוגע לדמי ביטוח שגבייתם מצריכה לא אחת התמודדות עם מבנים כלכליים מורכבים דוגמת החברה המשפחתית. לכאורה, זהו הנתב שבו הלך המחוקק בכל הנוגע לתשלום דמי ביטוח מהכנסות החברה המשפחתית שעה שהוא ראה לנכון לגבות בגין הכנסותיה המשוייכים רעיונית לבעלי מניותיה כולם דמי ביטוח בשיעור מופחת מכלל הכנסתה החייבת ללא אבחנה בין מקורות הכנסותיה.

59. נוסף כי לא מצאנו בטענות הנוספות של המערערים בדבר אפליה או אי הכללת ההכנסה מהחברה המשפחתית בגדר הגמלאות מחליפות השכר כדי לשנות מהוראתו הברורה של המחוקק. בעניין זה נימוקי בית הדין האזורי מקובלים עלינו. 60. **לסיכום**, מקובלת עלינו קביעת בית הדין האזורי בכל הנוגע לפירוש סעיפים 373א ו-350(א)(6) לחוק כך שהם חלים על הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית. דהיינו, בשלב הראשון יש לבחון מהי לפי הפקודה הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית. בשלב השני, הכנסה חייבת זו, יהיו אשר יהיו מקורותיה, הופכת בידי בעלי מניות החברה המשפחתית שעה שהיא נראית כמחולקת להם כהכנסה שמקורה בדיבידנד שאינה פטורה מתשלום דמי ביטוח.

### שיהוי ומניעות והתנהגות המוסד

61. מקובלת עלינו קביעת בית הדין האזורי כי בנסיבות העניין הכלליות לא נוצרו שיהוי או מניעות מאיינים גביה. זאת מן הטעם שכלל לא הוכחו נסיבות מהן עולה כי טרם לשנות המס הרלוונטיות (עד 2013) יצר המוסד כלפי "השוק" או כלפי המערערים מצג כללי של ויתור על תשלום דמי הביטוח בגין ההכנסות מושא הליך זה. כן מקובלת עלינו עמדת בית הדין האזורי לפיה אין בכוחה של העמדה המשפטית השגויה של המוסד כפי שקיבלה ביטוי במכתבים משנת 2015 ביחס לשנים 2014 ואילך כדי להקים הצדקה לפטור מתשלום דמי ביטוח לשנים שקדמו – עד לשנת 2013.

62. אשר לנסיבות האישיות של כל מערער, ככל שישנן כאלה, הרי שבית הדין האזורי לא סגר את הדלת והותיר פתח לבחינת אותן נסיבות. המערערים לא תקפו את ההחלטה שקבעה כי נסיבות אלו ככל שקיימות יתבררו במסגרת תובענה נפרדת.





## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 61198-02-20

עב"ל 68069-02-20

עב"ל 63009-02-20

63. נעיר כי בגדרי הליך זה לא התבררה שאלת שיעור החיוב של מערער זה או אחר ושאלת הקנסות והפרשי ההצמדה אם הוספו לדמי הביטוח. בעניין זה טענות הצדדים שמורות להם וחזקה כי המוסד יפעל בעניין זה בהתאם להוראות הדין<sup>33</sup>.

64. לבסוף, קשה שלא להביע מורת רוח מהתנהלות המוסד בכל הנוגע למחלוקת מושא הליך זה. המוסד נקט בעמדה משפטית שאת עקבות תהליך ביסוסה הסדור התקשה לאתר. מן הראוי שעמדה משפטית עקרונית של רשות ציבורית תתגבש לאחר הליך סדור. לא זו אף זו, תוך כדי הליך שנועד להחיל לאחור את העמדה המשפטית האמורה, המוסד מצא לנכון לשנות עמדתו וגם זו הפעם מבלי שהוצג התהליך הסדור לכך, לרבות פניה ללשכת רואי החשבון שהיתה בעל הדין ודברים של המוסד טרם גיבוש העמדה הקודמת. יש לקוות כי הלקחים יופקו על ידי המוסד. לא מצאנו כי מורת הרוח האמורה יש בה כדי לגבור על הוראות התיקון, אך בהחלט יש בה כדי להצדיק אי חיוב המערערים בהוצאות משפט.

65. סוף דבר – הערעורים נדחים. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

ניתן היום, כ"ט תשרי תשפ"ב (05 אוקטובר 2021) בהעדר הצדדים ויישלח אליהם.

רועי פוליאק,  
שופט

סיגל דוידוב-מוטולה,  
שופטת

אילון איטח,  
סגן נשיאה, אב"ד

גברת ברכה סמו,  
נציגת ציבור (מעסיקים)

גברת חיה שחר,  
נציגת ציבור (עובדים)

<sup>33</sup> השוו: עב"ל (ארצי) 57587-03-19 המוסד לביטוח לאומי - מגן דוד אדום (24.8.2020); עב"ל (ארצי) 26486-10-19 יפית מנגל, חברת עו"ד - המוסד לביטוח לאומי (20.12.2020) [עתירה לבג"צ נדחתה: בג"ץ 7973-20 עו"ד יפית מנגל נ' מנהל מחלקת עררים בפרקליטות המדינה (7.6.2021)].

