



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-25269 ארליך נ' פקיד שומה פתח תקווה

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

אורי ארליך

המערער

נגד

פקיד שומה פתח תקווה

המשיב

באמצעות פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי) עו"ד נגה דגן

פסק דין

השאלה העומדת לפני היא האם המערער זכאי להכרה בהוצאות בגין טיפול בילדים לשנות המס 2007 – 2008. לעמדתו של המערער הוא זכאי להכרה בהוצאות. עמדת המשיב היא כי המערער אינו זכאי לכך, וכי יש לדחות את הערעור.

להלן הפרטים הרלוונטיים לערעור:

1. המערער הוא שכיר, החייב בהגשת דוחות החל משנת 2000, בהתאם לקביעת המשיב. ילדי המערער הם ילדי השנים 2001, 2003, 2006, 2009. המערער ביקש לראשונה מהמשיב התרה בניכוי הוצאות טיפול בילדים בדו"ח שהגיש לשנת 2007. הדו"ח לשנת 2007 הוגש על ידי המערער ביום 18.5.08.
2. במסגרת דו"ח 2007 דרשו המערער ואשתו הוצאות אחזקת ילדים בסך ₪ 25,200 שקוּזו ממשכורת בת הזוג של המערער. ביום 6.05.09 הגיש המערער בקשה לתקן את הדו"ח לשנת המס 2007, ובו ביקש להגדיל את סכום ההוצאות שדרש בגין אחזקת ילדים והעמידו על סך של 35,174 ש"ח כשהוא מחולק בין המערער לבת זוגו כך שמהכנסתו של כל אחד מהם מנוכה סך של 17,587.
3. בדו"ח לשנת המס 2008 דרש המערער הוצאות אחזקת על ילדים בסך כולל של ₪ 49,458 כשהוא מחולק בין המערער לבת זוגו. כך שמהכנסתו של כל אחד מהם ינוכה סך של 24,729 ₪.
4. ביום 3.4.08, נתן בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו את פסק דינו בעניין ורד פרי. לשיטת המשיב, פרסום פסק הדין הוא שעורר את המערער לדרוש התרת הוצאות אלו, לראשונה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 25269-12-11 ארליך נ' פקיד שומה פתח תקווה

5. ביום 30.4.09 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין ורד פרי (ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי, פורסם בנבו, ניתן ביום 30.4.09, להלן: פס"ד ורד פרי או הלכת ורד פרי). שבוע לאחר מכן, ביום 6.5.09, הגיש המערער דו"ח מתקן לשנת 2007 ודו"ח לשנת 2008, שגם במסגרתו דרש התרה בניכוי של הוצאות טיפול בילדים. הערעור מתייחס לצו שהוציא המשיב למערער לשנות המס 2007, ו-2008.
6. בעניין ורד פרי בית המשפט העליון דחה את הערעור שהגיש פקיד שומה גוש דן וקבע (מפי כבוד המשנה לנשיאה ריבלין) כי על המחוקק ליתן דעתו בנוגע לדרך ניכוי ההוצאה ואופן חילוף ההוצאה המותרת בניכוי מכלל ההוצאות המעורבות. הצדדים חלוקים באשר למהותו של פס"ד ורד פרי ולגבי השלכותיו על המקרה שלפני.

טענות המערער

7. לטענת המערער, פסק דין ורד פרי מתיר התייחסות רטרוספקטיבית במקרים חריגים ובהתאם לנסיבות הפרטניות. לטענתו, למרות שרוב השופטים במותב הסכימו, כי פסק הדין הוא פרוספקטיבי ולא רטרוספקטיבי אלא שהם הותירו פתח רחב לשיקולו של פקיד השומה בכל עניין ועניין.
8. להוכחת טענתו מצטט המערער מדברי ס' הנשיאה ריבלין אשר התבטא כדלקמן:
 "כאמור, שאלת ישומה של ההלכה החדשה תהא, כל עוד לא הותקנו התקנות המתאימות, נושא לבחינה פרטנית אצל פקיד השומה ובהיעדר הסכמה נושא להכרעה שיפוטית...".
 המערער המשיך וציטט מדברי כב' השופט ריבלין, לפיהם:
 "יודגש: אמות המידה לחילוף ההוצאות הראויות לניכוי מתוך כלל ההוצאות המעורבות" נבחרו בהתאם לנסיבות הפרטניות של המשיבה. אין בהן כדי למנוע מנישומים אחרים ומפקיד השומה לבוא, במקרים המתאימים, לכלל הסכמות אחרות."
9. המשיב ביקש להסתמך גם על דבריה של כב' השופטת נאור בפס"ד ורד פרי ולפיהם:
 "בעניין התחולה בזמן של פסק דינו זה דעתי, שלא כדעת חברי המשנה לנשיאה, היא שאין להכריע בעניין זה במסגרת ההליך הנוכחי. לדעתי יש להשאיר את ההכרעה להליך אחר בו יישמעו טענות בעניין."
10. לטעמו של המשיב, המקרה שלו צריך להיכלל במסגרת החריגים, שהתיר בית המשפט העליון בפסק דין ורד פרי וזה אינו עומד בסתירה, לכך שדו"ח 2007 הוגש לאחר פרסום פסק הדין בבית המשפט המחוזי. לטענתו, בית המשפט המחוזי לא התייחס כלל לשאלת הפרוספקטיביות. לדבריו, ההלכה, שקבע בית המשפט המחוזי בעניין ורד פרי, הייתה תקפה גם לדו"ח 2007, שהגיש המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-25269 ארליך נ' פקיד שומה פתח תקווה

11. המערער ממשיך וטוען כי דו"ח 2007 הוגש ביוזמתו של פקיד השומה, עפ"י דרישתו ובהתאם ללוח הזמנים הרגיל שקבע. על-כן אין הוא דו"ח אד הוק לצרכי התרת מעונות, וגם לא רטרואקטיבי (כלומר לא הוגש לאחר מעשה בעקבות אירוע זה או אחר). מכאן נובע שתאריך הגשת הדו"ח ותאריך פסק הדין הם מאורעות בלתי תלויים. כזכור, הקשר העובדתי בנוגע לאי השפעת פסק הדין על תוכנו של דו"ח 2007 הוסכם כלא רלוונטי.
12. לטענתו של המערער, במקרה דנן לא קיימת התשתית העובדתית (בדבר העלות הכלכלית למדינה), אשר היוותה את הבסיס לגישה הפרוספקטיבית בפסק דין ורד פרי. לטענתו, בעת הדיון בעניין ורד פרי, העלה פקיד השומה חשש, כי החלת פסק הדין באופן רטרואקטיבי, תגרום לעלות כספית גבוהה מאד שיש בה כדי לפגוע ביציבות הכלכלית של המדינה. זאת בשל תביעות השבה של כספים שכבר נגבו, כאשר המוני ישראל יגישו דו"חות אד הוק ורטרואקטיבית, לגבי שנות מס עליהן לא חלה התיישנות. חשש זה היווה שיקול חשוב ומרכזי בהעדפת הגישה הפרוספקטיבית. לעומת זאת בתיק דנן, ב"כ המשיב טענה (ראה פרוטוקול קדם משפט), שהעלות הכלכלית למדינה, אינה מהווה שיקול בתיק, וכי המשיב לא הסתמך, ואף לא יסתמך על טענה זו. מכאן נובע, שהבסיס העובדתי, עליו נתמכת הפסיקה הפרוספקטיבית, אינו קיים במקרה דנן.
13. לטענתו של המערער, פסק הדין דנ"א 3993/07 (דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ, פורסם בנבו, ניתן ביום 14.7.14, להלן: עניין איקאפוד או דנ"א 3993/07) רלוונטי לעניין התרת הוצאות בגין מעונות. לטענתו, אכן דנ"א 3993/07 דן בנוגע לסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה או לסעיף 145(א)(2) לפקודה, אך יחד עם זאת פסק דין זה מהווה דיון עקרוני, בשאלת התחולה הפרוספקטיבית כנגד התחולה הרטרואקטיבית. פסק הדין ניתן בהרכב של 7 שופטים במסגרת הליך של דיון נוסף (אשר מטבעו יש לו השלכות רוחב עקרוניות מעבר למקרה הספציפי). תאריך פרסומו (ניתן ב- 14.7.2011) מאוחר יותר מפסק דין ורד פרי (ניתן ב- 30.4.2009), והוא מהווה הלכה מעודכנת ומסכמת בשאלת התחולה הפרוספקטיבית/רטרואקטיבית.
14. ראייה החותכת לכך, לטעמו של המערער, שפסק דין ורד פרי ועניין איקאפוד קשורים זה לזה (למרות שהם מתייחסים לסעיפים אחרים בפקודת מס הכנסה) היא, שבפסק דין איקאפוד מוצג עניין ורד פרי כדוגמא רלוונטית לא פחות מ-5 פעמים – ראה סעיף 59, 61 ו-68 בעמדת כב' השופטת פרוקצ'יה, בסעיף 23 בעמדת כב' השופטת נאור, ובסעיף 3 בעמדת כב' השופטת ארבל. הנה כי כן, לטענתו, עניין איקאפוד הופך על-פיה את ההלכה הפרוספקטיבית אותה קבע בית המשפט העליון בפסק דין ורד פרי. זאת שכן, עניין איקאפוד ניתן במסגרת דיון נוסף, בהרכב של 7 שופטים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-25269 ארליך נ' פקיד שומה פתח תקווה

ובתאריך מאוחר יותר מפסק דין ורד פרי. פסק דין איקאפוד, אשר נמצא רלוונטי מאוד למקרה דנן קובע ברוב קולות הלכה עקרונית בעד הגישה הרטרופקטיבית.

טענות המשיב

15. המשיב טוען, כי אין הסכמה בנוגע לכל העובדות בהודעת הערעור ובנימוקי הערעור, וכי ישנה רלוונטיות לאי הגשת בקשה להתרת הוצאות טיפול בילדים על ידי המערער בטרם הגשת הד"ח לשנת 2007.
16. לעמדת המשיב, יש לדחות את טענת המערער ולפיה נטען שבית המשפט העליון קבע חריגים לפס"ד ורד פרי. בעניין זה, בית המשפט העליון קבע תחולה פרוספקטיבית של ההלכה למעט חריג אחד בלבד, והוא – תחולת ההלכה לגבי ורד פרי עצמה. כמו כן, בניגוד לנטען על ידי המערער, משנדרש בית המשפט העליון לעניין, וקבע הלכה, הרי היא מחייבת ויש לפעול על פיה, ולא על פי פסק דינו של בית המשפט המחוזי.
17. אין כל רלוונטיות לעובדה שד"ח המערער לשנת 2007 היה תלוי ועומד בפני המשיב בטרם ניתן פסק הדין של בית המשפט העליון. באשר לד"ח שהגיש המערער לשנת 2008, אין ספק כי הוא הוגש בעקבות פסק הדין, והמערער אף הגיש בקשה לתיקון הד"ח לשנת 2007 באותו מועד, ולטענתו, התיקון נעשה לאור פסק הדין של בית המשפט העליון. על כל פנים, הלכת ורד פרי לא חלה על נישומים בשנות המס 2007 – 2008.
18. לשיטת המשיב, מובהר כי המשיב טען בדיון קדם המשפט, כי בהחלטה בעניין המערער לא הייתה דווקא הסתמכות על השלכות רוחב אפשריות, אלא ההחלטה ניתנה בהתאם להלכת ורד פרי. יחד עם זאת, לא הוסכם שלהליך זה אין השלכות רוחב, ולא ניתן ללמוד מכך שאין להליך זה השפעה על נישומים אחרים. בכל אופן, מדובר בהלכה של בית המשפט העליון, שהינה הלכה מחייבת, ואין שום נפקות לטענת המערער (המוכחשת), ואשר לא הוכחה) שבעניינו אין חשש של עלות כלכלית למדינה אם יותרו בניכוי הוצאות טיפול בילדים, כאילו רק הוא, מבין כל הנישומים, זכאי לתחולת ההלכה רטרואקטיבית.
19. המשיב אף טוען, כי יש לדחות גם את טענות המערער ולפיהן בית המשפט העליון קבע את הלכת ורד פרי לאחר שדן במכלול השיקולים הרלוונטיים, בהשלכות ובמשמעויות הנובעות מכך. בסופו של יום, הוחלט כי התרה בניכוי של הוצאות טיפול בילדים לשנות המס שלפני 2010 תינתן אך ורק לורד פרי. באופן זה התבצע איזון בין האינטרסים השונים, ובכלל זאת עקרון השוויון. דווקא קבלת הערעור של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-25269 ארליך נ' פקיד שומה פתח תקווה

- המערער דנן היא שתפגע בעקרון השוויון, שכן למערער יקבע דין שונה מזה שקבע בית המשפט העליון ביחס לכל שאר הנישומים.
20. באשר לעניין איקאפוד, בניגוד לטענות המערער לסיכומיו, הוא אינו רלוונטי למקרה הנדון, והוא אינו משנה את הלכת ורד פרי. בעניין איקאפוד לא נקבע שלא ניתן להחיל הלכה באופן פרוספקטיבי. בעניין ורד פרי, שלא כמו בעניין איקאפוד, לא נקבעה תחולה רטרואקטיבית של ההלכה על עניינים של נישומים שהיו תלויים ועומדים, אלא אך ורק לגבי ורד פרי עצמה. זו נקודת האיזון הראויה שבית המשפט העליון ראה לנגד עיניו בעניין התרת הוצאות טיפול בילדים, ואין לסטות ממנה.
21. באשר לתחולת ההלכה בפסק דין ורד פרי, קבע כבוד המשנה לנשיאה ריבלין בסעיף 35 לפסק דינו, כי זו תחול באופן פרוספקטיבי בלבד, החל משנת המס שתחילתה בחודש ינואר 2010. זאת, למעט ורד פרי עצמה, שלגביה תחול ההלכה רטרואקטיבית בשנות המס שבערעור, בו זכתה. הטעם להחלה הפרוספקטיבית הוא הצורך החזק להגן אינטרס ההסתמכות המשמעותי של פקיד השומה (הקופה הציבורית), שיפגע ככל שהתחולה של שינוי ההלכה תהיה רטרואקטיבית.
22. להשלמת התמונה יצוין, כי פקודת מס הכנסה תוקנה ביום 16.7.09, ובסעיף 32(1) לפקודה נקבע שהוצאה בגין טיפול בילדים אינה מותרת בניכוי.
23. לטענת המערער בעניין איקאפוד נקבע, כי הדין מחייב כפי שהוא, ועל הפרט והרשות הציבורית לפעול על פיו כל עוד לא שונה. אם יוחלט שיש להחיל את הלכת ורד פרי רטרואקטיבית גם על המערער, בניגוד להלכה שקבע בית המשפט העליון, אזי הדבר יפגע בוודאות וביציבות המשפטית, ובעקרון השוויון ביחס לנישומים אחרים.

דין והכרעה

24. המערער בעניינו תומך יסודותיו בפסק הדין ורד פרי שהתקבל בבית המשפט העליון וטוען כי פסק הדין מתיר התייחסות רטרואקטיבית במקרים חריגים ובהתאם לנסיבות הפרטניות. המשיב דוחה מכל וכל דרך פרשנותו של המערער וטוען כי הפרשנות של פס"ד ורד פרי הינה פרוספקטיבית ולא רטרואקטיבית. לאחר שבחנתי הלכת ורד פרי, אין לי אלא לקבוע כי אני מקבל את הפרשנות של המשיב ומעדיפה על דרך הילוכו של המערער.
25. בעניין דנא עומדת לדיון הפרשנות המשפטית שיש ליתן לפס"ד ורד פרי. בטרם אכנס לעובי הקורה מהבחינה המשפטית, אספר על פרטי המקרה ונסיבותיו. עו"ד ורד פרי, אם לשני ילדים, תבעה להכיר בהוצאותיה בגין ההשגחה על ילדיה, בעת שהיא עובדת, כהוצאה מותרת בניכוי. השאלה המשפטית שעמדה בפני בית המשפט וכפי שנוסחה על ידי כב' השופט ריבלין הייתה: "האם הוצאה שהוציא אדם במחיר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-25269 ארליך נ' פקיד שומה פתח תקווה

- השגחה על ילדיו בעת שהוא יוצא לעבודתו היא הוצאה בייצור הכנסה המותרת בניכוי מן ההכנסה החייבת? זו השאלה המשפטית המונחת בפנינו.
26. כב' השופט ריבלין שנתן את חוות הדעת העיקרית במקרה, סבר כי ככלל הסוגיה ראויה להתייחסות ישירה של המחוקק ומחוקק המשנה. לדעתו, בהיעדר חקיקה קמה על-פי דין חובת ניכוי ובאין חקיקה, נותר על בית המשפט העליון להצהיר על המצב הקיים. השופט ריבלין הסתמך בפסק דין ורד פרי על הלכת סולל בונה והסביר, כי בעת מתן פסק הדין "פועלת הלכה שיפוטית חדשה הן רטרופקטיבית והן פרוספקטיבית" (רע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עזבון אלחמיד (פורסם בנבו, 27.2.2006), להלן: סולל בונה)). השופט ריבלין דן בנושא הרטרופקטיביות לעומת פרוספקטיביות של הלכות, וקבע כי ככלל - הלכה שיפוטית חדשה חלה רטרופקטיבית ופרוספקטיבית. אולם, במקרים שבה ההלכה הקודמת אינה מוטעה מיסודה ורק השינוי בסביבה החברתית והתרבותית שבה פועל בית המשפט מחיש את שינוי ההלכה, עשויה לקום תחולה פרוספקטיבית מסויגת, כך שההלכה חלה על בעל הדין שיזם את הפנייה לבית המשפט. עוד נקבע על ידו, כי פנייה לתחולה פרוספקטיבית עשויה להתקיים גם במקום שבו הצדדים הסתמכו במשך תקופת זמן ארוכה על ההלכה הקודמת והסדירו את יחסיהם מתוך הסתמכות זו. על כן נפסק, כי נקיטה בדרך זו ממעיטה את הפגיעה באינטרס ההסתמכות ואת "פגיעת הרוחב", שאת ממדיה קשה להעריך מראש, שעלולה להיגרם כתוצאה מהחלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה.
27. לאחר שהשופט ריבלין ניתח את ההלכה הנוהגת והיא הלכת סולל בונה קבע כי המקרה "מצדיק מתן תוקף פרוספקטיבי בלבד לפסיקה היום וזאת החל משנת המס שתחילתה בחודש ינואר 2010 - בסייג אחד והוא החלתה על הצדדים שבפנינו". הוא הסביר כי "הצורך להגן על אינטרס ההסתמכות הוא צורך חזק כאן". ההלכה הישנה יצרה הסתמכות של ממש - הסתמכות בת משקל - עד שאין מקום להפעלה רטרופקטיבית של ההלכה. השבת מסים שניגבו פוגעת באינטרס ההסתמכות של גובה המס (ההדגשות שלי (א.ס.), שם, בפסקה 20). השופט ריבלין הסביר כי ההלכה תחול מלבד סייג אחד והוא החלתה על הצדדים הדנים והסביר זאת ב"סעם 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." סוף דבר, תחולתו של פסק-הדין פרוספקטיבית אולם היא תחול על המשיבה (גב' ורד פרי) שזכתה בטענתה לשינוי ההלכה.
28. כבוד השופט רובינשטיין וכבוד השופטת ארבל הצטרפו לעמדתו של השופט ריבלין ללא סייג לעניין התחולה. מנגד, אכן כבוד השופטת נאור הסכימה לעמדתו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 25269-12-11 ארליך נ' פקיד שומה פתח תקווה

העקרונית של השופט ריבלין, לפיה הוצאות השגחה על ילדים מותרות בניכוי. ואולם, באשר לתחולת ההלכה, עמדתה של כב' השופטת נאור הייתה כי אין להכריע בכך במסגרת הלכת ורד פרי, ויש להשאיר את ההכרעה להליך אחר בו ישמעו טענות בעניין. כבוד השופטת חיות הסכימה לעמדת השופט ריבלין בנוגע לדחיית הערעור, אך באשר למועד תחולת ההלכה הצטרפה לעמדת השופטת נאור.

29. לסיכום ביניים יאמר, כי כיוון שדעת הרוב קיבלה את דעתו של השופט ריבלין ודעת המיעוט הסתייגה הימנו - יש לומר כי ההלכה בעניין ורד פרי היא כדעת השופט ריבלין שאליו הצטרפו כב' השופטים רובינשטיין וארבל. הנה כי כן, ניתוח של פס"ד ורד פרי מוביל לתוצאה לפיה תחולתו של פסק-הדין פרוספקטיבית והיא תוחל החל משנת המס שתחילתה בחודש ינואר 2010 בסייג אחד שהיא תחול על ורד פרי שזכתה בטענתה לשינוי ההלכה. זאת מהטעם 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. יש לדחות אפוא את טענת המערער, לפיה פס"ד ורד פרי מתיר התייחסות רטרוספקטיבית במקרים חריגים ובהתאם לנסיבות הפרטניות. לא ברור לי מאין שאב המערער את מסקנתו לפיה המקרה שלו צריך להיכלל במסגרת החריגים, שהתיר בית המשפט העליון בפסק דין ורד פרי, שכן החריג היחידי היה המקרה של ורד פרי עצמה ולא צוינו חריגים אחרים מלבדה.

30. המערער ביקש לתמוך יסודותיו בדנ"א 3993/07 שכן לטעמו פסק דין זה מהווה הלכה בשאלת התחולה. לטענתו, אכן דנ"א 3993/07 דן ספציפית בעניין פרשנות בנוגע לסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה או לסעיף 145(א)(2) לפקודה, אך יחד עם זאת פסק דין זה מהווה דיון עקרוני, ממצה, ומעמיק בשאלת התחולה הפרוספקטיבית כנגד התחולה הרטרוספקטיבית. לטענתו של המערער, דנ"א 3993/07 ניתן בהרכב של 7 שופטים במסגרת הליך של דיון נוסף, תאריך פרסומו (ניתן ב- 14.7.2011) מאוחר יותר מפסק דין ורד פרי (ניתן ב- 30.4.2009), ועל כן יש לראות בו הלכה מעודכנת ומסכמת בשאלת התחולה הפרוספקטיבית/רטרוספקטיבית.

31. אני סבור שאין ממש בטענות המערער. בראש ובראשונה יאמר כי עניין איקאפוד עוסק במאטריה שונה לחלוטין מעניין ורד פרי ועל כן אין לומר שמדובר בהלכה מחדשת לורד פרי. בעוד עניין ורד פרי עוסק בשאלה האם הוצאה שהוציא אדם במחיר השגחה על ילדיו בעת שהוא יוצא לעבודתו היא הוצאה בייצור הכנסה המותרת בניכוי מן ההכנסה החייבת, הסוגיה המרכזית בעניין איקאפוד היא מתי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-25269 ארליך נ' פקיד שומה פתח תקווה

נפסק מרוץ ההתיישנות בהתאם לסעיף 152 (ג) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) תשכ"א – 1961 (להלן: הפקודה).

סעיף 152 (ג) לפקודה קובע, כי אם חלפו שלוש שנים מיום קבלת דו"ח, או ארבע שנים באישור המנהל, או בחלוף שנה מיום הגשת השגה (לפי המאוחר ביניהם), ו"לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו" לקבוע בצו את שומת הנישום, יחשב פקיד השומה, כמי שקיבל את הדו"ח או ההשגה של הנישום. על רקע האמור, רבצה לפתחם של בתי המשפט במרוצת השנים השאלה מהי הפעולה שעל פקיד השומה לבצע על מנת לקטוע את מרוץ ההתיישנות כאמור. ולגופו של עניין, האם די בקבלת החלטה על ידי פקיד השומה וזאת אף אם ההחלטה "נותרה במגירתו של פקיד השומה" (הלכת ביר ע"א 568/78 פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ, לג (3) 735) או שמא משלוח השומה לנישום היא המוציאה את פקיד השומה מידי חובה. בית המשפט המחוזי בעניין איקאפוד (עמ' 8024/04 איקאפוד בע"מ נ' פקיד שומה (ירושלים), פורסם בגבו, ניתן ביום 23.5.04) דחה את הלכת ביר, וקבע כי שליחת ההחלטה לנישום היא שתקטע את מרוץ ההתיישנות. בדומה, דחה גם בית המשפט העליון בעניין סמי ואיקאפוד (ע"א 5954/04) את עמדת רשות המיסים אשר סמכה ידיה על הלכת ביר וקבע, כי לא די בקבלת החלטה לבדה על מנת לעצור את מרוץ הזמנים, הואיל ותכלית סעיף 152 (ג) לפקודה הינה הבטחת ידיעתו של הנישום, ובלשונו:

"לא ניתן אפוא להגשים את תכליתה של מגבלת הזמן אשר הקצה המחוקק לפקיד השומה מבלי שמגבלה זו תהיה ידועה גם לנישום עצמו. כאשר קובע פקיד השומה את המס בצו שבכתב ומניח את הצו ב"מגירתו" או במחשבו, אין הוא מגשים את התכלית המונחת בבסיס ההגבלה בזמן".

הנה כי כן, בגדר ע"א 5954/04 בית המשפט העליון שינה הלכה מושרשת ששררה במשך שנים רבות, וקבע כי הפרשנות שניתנה בפסיקה להוראת החוק הרלבנטית לענייננו טעונה שינוי. כן קבע, כי תחולת הפרשנות החדשה לאותה הוראת חוק מבחינת הזמן תחול לא רק כלפי העתיד, אלא גם ביחס לעבר.

32. בגדר דנ"א 3993/07 עסקינן בעתירה לדיון נוסף שבו היוזמת היא המדינה, אשר טענה כי פסק הדין של בית המשפט העליון משפיע באופן ישיר על מהלכיה, ולהחלת הפרשנות החדשה באופן רטרואקטיבי ישנן תוצאות משמעותיות המשפיעות עליה, ובאמצעותה על הציבור כולו. המדינה הגישה, אפוא, עתירה לדיון נוסף, בין היתר, בטענה כי החלת ההלכה הפרשנית החדשה ביחס לעבר אינה יכולה לעמוד, ויש לשנות את הוראת התחולה ולקבוע כי היא תחול רק מכאן ולהבא.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-25269 ארליך נ' פקיד שומה פתח תקווה

כב' השופטת פרוקצ'יה סברה, ואליה הצטרפו השופטים גרוניס וארבל כי יש לקבל את העתירה. השופטת פרוקצ'יה נדרשה לפסק הדין המנחה בסוגיית תחולתן של הלכות שיפוטיות חדשות מבחינת הזמן בפרשת סולל בונה בגדרו נפסק כי הכלל הוא כי הלכה חדשה חלה הן פרוספקטיבית (לעתיד) והן רטרוספקטיבית (לעבר) והחריג הינו אינטרס ההסתמכות של יחידים וגופים, פרטיים ושלטוניים. ואולם ההכרעה אם לסטות מכלל הרטרוספקטיביות ולהגביל את תחולת ההלכה החדשה לעתיד בלבד, מותנית במערך איזונים מורכב, כשגורם ההסתמכות הוא בעל משקל מיוחד אך אינו שיקול בלעדי. האיזון בין השיקולים ימצא בנקודה שתשיג את התוצאה האופטימלית בעשיית צדק במכלול האינטרסים המתנגשים. לדעת השופטת פרוקצ'יה במקרה זה היה מקום להחיל את החריג שנקבע בהלכת סולל בונה ולפסוק כי תחולת ההלכה החדשה תהיה פרוספקטיבית בלבד, על כל ההשגות שהוגשו ויוגשו לאחר הינתנה, לרבות השגות כאלה המתייחסות לשומות שנקבעו קודם למתן ההלכה החדשה, כאשר ההלכה לא תחול על השגות שהוגשו קודם לנתינתה. זאת, לאור שיקולי ההסתמכות של הרשות המינהלית שמתלווה לו הפסד כספי ניכר לציבור, תוך חריגה מעקרון גביית מס אמת ולאור האינטרס הציבורי הכללי; לדעת השופטת פרוקצ'יה, בניגוד לדעתם של השופטים גרוניס וארבל, אין להחיל הלכה זו על המשיבה.

33. השופטת נאור, שאליה הצטרפו השופטים רובינשטיין וג'ובראן, סברה כי אין להחיל את החריג לכלל שנקבע בפרשת סולל בונה, שכן אין לפקיד השומה אינטרס הסתמכות הראוי להגנה. לדעתה, פקיד השומה נטל על עצמו את הסיכון הכרוך בשינוי ההלכה הישנה. בנוסף, ההסתמכות על ההלכה הישנה לא הייתה סבירה. לדעתה, בהחלה למפרע אין כדי למנוע מהמדינה להעלות בתיקים השונים עליהם תחול הפסיקה טענות נוספות מטעמה. לאור כל האמור, קבעה כי יש להחיל את ההלכה החדשה על כל מקרה שטרם ניתן בו פסק דין חלוט, כלומר על כלל ההשגות התלויות ועומדות, לרבות אלה שנפתחו קודם לנתינתה.

34. השופטת חיות הצטרפה לדעת השופטת נאור, אך קבעה כי יש לצמצם את הקף התחולה הרטרוספקטיבית. השופטים נאור ורובינשטיין וג'ובראן הסכימו לקביעה זו, כך שבדעת רוב נפסק כי יש להחיל את ההלכה החדשה רטרוספקטיבית גם על הליכים תלויים ועומדים שטרם ניתן בהם פסק דין חלוט, אך התחולה הרטרוספקטיבית תוגבל כך שתתייחס רק להליכים בהם ניתנה החלטה בהשגה (לעניין סעיף 152(ג) לפקודה) או הוצאה שומה לפי מיטב שפיטה (לעניין סעיף 145(א)(2) לפקודה), מאז הינתן פסק הדין בע"א 7050/03 ביום 23.5.04. לכאורה, אין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-12-25269 ארליך נ' פקיד שומה פתח תקווה

להחיל לגבי המשיבה את ההלכה החדשה לפי אמות המידה שפורטו לעיל, אלא שמן הראוי לעשות כן.

35. מסקנת ביניים נוספת הינה שעניין איקאפוד אינו מהווה הלכה מחדשת בעניין פס"ד ורד פרי שכן מדובר בנושאים שונים לחלוטין. ויושם אל לב כי בית המשפט העליון בשני המקרים תמך יתדותיו בהלכת סולל בונה אשר קבעה, כי הלכה שיפוטית חדשה פועלת הן רטרוספקטיבית והן פרוספקטיבית וזאת תוך מתן שיקול דעת לבית המשפט להכריע על פי הנסיבות תוך מתן חשיבות לעניין ההסתמכות. הנה כי כן ההלכה המנחה העקרונית היא הלכת סולל בונה המאפשרת החלה רטרוספקטיבית והן פרוספקטיבית וההלכות איקאפוד וורד פרי הן הלכות בעניינים ספציפיים הנסמכים על הלכת סולל בונה ולא סותרים אותה. יש להדגיש כי השופט ריבלין בעניין ורד פרי הסתמך על סולל בונה תוך הדגישו כי אינטרס ההסתמכות הוא צורך חזק בעניין זה שכן ההלכה הישנה יצרה הסתמכות של ממש – הסתמכות בת משקל – עד שאין מקום להפעלה רטרוספקטיבית של ההלכה. קביעה זו סותרת את דברי המערער סתירה גמורה שכן חלק מטיעונו (להלן) שבמקרה שלו לא פועל כל אינטרס של הסתמכות.

36. המשיב טען כי בעניינו ב"כ המשיב טענה בפרוטוקול בקדם המשפט כי שהעלות הכלכלית למדינה, אינה מהווה שיקול בתיק, וכי המשיב לא הסתמך, ואף לא יסתמך על טענה זו. מכאן נובע, שהבסיס העובדתי, עליו נתמכת הפסיקה הפרוספקטיבית, אינו קיים במקרה דנן. לעומתו טען המשיב כי אין שום נפקות לטענת המערער (המוכחשת, ואשר לא הוכחה) שבעניינו אין חשש של עלות כלכלית למדינה אם יותרו בניכוי הוצאות טיפול בילדים.

37. עיינתי שוב ושוב בפרוטוקול של קדם המשפט מיום 24.4.12 ולא מצאתי בו כל אמירה לפיה ב"כ המשיב התבטאה כי אין כל חשש של עלות כלכלית למדינה אם יותרו בניכוי הוצאות טיפול בילדים. כל שאמרה באותו ענין היה כדלקמן: "אני לא בטוחה שזה יהיה הוגן כלפי המערער כיוון שטענתו העיקרית היא טענה עובדתית של הסתמכות שאני סבורה שמשפטית היא לא רלוונטית אחרי פס"ד בענין פרי ויחד עם זאת אני לא רוצה למנוע יומו בבית המשפט". לטעמי, לא ניתן לומר לאחר אמירה שכזו כי באת המשיב טענה כי אין כל חשש של עלות כלכלית למדינה באם יותרו בניכוי הוצאות טיפול בילדים. יתר על כן, גם אם באת כוח המדינה הייתה טוענת הקביעה הסופית בהכרעה שכזו שמורה לבית המשפט והוא זה שרשאי לקבל טענה מעין זו או לדחותה.

לסיכום, על פי פס"ד ורד פרי תחולתו של פסק-הדין היא פרוספקטיבית והיא תוחל החל משנת המס שתחילתה בחודש ינואר 2010 וזאת בסייג אחד שהיא תחול על המשיבה ורד פרי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 25269-12-11 ארליך נ' פקיד שומה פתח תקווה

שזכתה בטענתה לשינוי ההלכה. מכאן שאין יכולה לחול על המערער. עניין איקאפוד אינו מהווה הלכה מחדשת בעניין פס"ד ורד פרי שכן מדובר בנושאים שונים: עניין איקאפוד עוסק בפרשנות משפטית של סעיף 152 ו-147 לפקודה בעוד שפסק דין ורד פרי עוסק בהכרה בהוצאות אם בגין ההשגחה על ילדיה, בעת שהיא עובדת, כהוצאה מותרת בניכוי. הדבר המשותף להלכות אלה ששתיהן הסתמכו על הלכת סולל בונה שבה נקבע כי אף שנקודת המוצא העקרונית היא שהלכה שיפוטית חדשה מוחלת רטרואקטיבית, הרי שניתן לחרוג ממנה לעת הצורך, כאשר השיקולים המנחים הם מעשיים בעיקרם. הנה כי כן ההלכה המנחה העקרונית היא הלכת סולל בונה המאפשרת החלה רטרואקטיבית והן פרוספקטיבית וההלכות איקאפוד וורד פרי הן הלכות בעניינים ספציפיים הנסמכות על הלכת סולל בונה ולא סותרים אותה. בעניין ורד פרי הדומה לענייננו הודגש כי אינטרס ההסתמכות הוא צורך חזק בעניין זה, שכן ההלכה הישנה יצרה הסתמכות של ממש עד שאין מקום להפעלה רטרואקטיבית של ההלכה. קביעה זו סותרת את דברי המערער לרבות אמירתו שהתבררה כלא נכונה ולפיה כביכול התבטאה באת כוח המשיב לפיה לשיקול הכלכלי אין מקום בעניין דנא.

משכך דין הערעור להידחות.

המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 7,000 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן היום, י"ז תמוז תשע"ג, 25 יוני 2013, בהעדר הצדדים.

חתימה