



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-12-36681 אלישיב נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

יחזקאל אלישיב

מערערים

נגד

פקיד שומה רחובות
ע"י פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)
ער"ד בן דוד

משיבים

פסק דין

עניינו של ערעור זה הינו בשאלת זכאותו של המערער לקבל פטור של 35% על הכנסותיו מקצבה לפי סעיף 9א' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה").

לגישת המשיב, המערער אינו זכאי לפטור וזאת לאור תיקון 136 לחוק גיל פרישה, התשס"ד – 2004 ותיקון 136 לפקודת מס הכנסה. במסגרת תיקונים אלה תוקן סעיף 9א' לפקודה ושונה גיל הפרישה לגיל 67 לגבר ולגיל 64 לאישה.

לאור העובדה שבשנים נושאי הערעור, המערער טרם הגיע לגיל פרישה הקבוע בחוק, טען המשיב כי המערער אינו זכאי לפטור בגובה 35%, בגין הכנסותיו מהקצבה בשנות המס 2004 – 2008. מכאן הערעור.

א. להלן העובדות הנחוצות לעניין

1. המערער יליד שנת 1947 עבד במשרד ראש הממשלה עד לפיטוריו ביום 9.8.87. החל מיום 10.8.87, המערער הינו פנסיונר של משרד ראש הממשלה.
2. בשנות המס נשוא ערעור זה 2004-2008, קיבל המערער קצבה ממשרד ראש הממשלה. משרד ראש הממשלה ניכה מהקצבה של המערער מס בשיעור של 35% בהתאם לסעיף 9א' לפקודה (באותה תקופה) ובהתאם לעמדת המשיב בערעור זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-12-36681 אלישיב נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

3. המערער הגיש את דוחותיו השנתיים לשנות המס אשר בערעור זה ביום 25/6/2009, המהווים שומה עצמית. במשך מספר שנים נוהלו הליכי השומה מול הנישום.
4. ביום 24/2/2011, הוצאו למערער שומות בצו לשנות המס נשוא הערעור. בדוחותיו השנתיים לשנות המס שבערעור (מס/1-מס/5), דרש המערער את המס בשיעור 35%, אשר נוכה לו במקור על ידי משרד ראש הממשלה. לאחר תקצור דוחות המערער, המשיב החזיר למערער את הכסף בהתאם לדוחות אשר הוגשו על ידי המערער. בשלב מאוחר יותר כאשר נבחנו הדוחות על ידי המשיב הוצאו השומות בצו והמערער נדרש להשיב את הכספים שתבע שלא כדין בדוחותיו השנתיים.
6. המערער לא דיווח על הכנסותיו מימי מילואים אותם קיבל מביטוח לאומי בשנים 2004 - 2006, 2008.
7. המערער דרש אפוא מהמשיב פטור של 35% עבור הקצבה שקיבל ממשרד ראש הממשלה לשנים 2004 - 2008. המשיב סירב להעניק את הפטור המבוקש ומכאן הערעור.

ב. השאלה במחלוקת

1. עניינו של ערעור זה הינו בשאלת זכאותו של המערער לקבלת פטור של 35% על הכנסותיו מקצבה לפי סעיף 9א' לפקודה.

ג. טענות המערער

1. המערער שלא היה מיוצג, טען שהמשיב טועה כאשר הוא מסתמך על האמור בע"א 8473/08 פקיד שומה חיפה נגד רייכנבך ואח' שפורסם בנבו 26/8/12 (להלן: "הלכת רייכנבך"). המערער סבור שאין להכפיף את עניינו להלכה זו.
2. המערער ממשיך וטוען, שבמובחן מהמקרה שנדון בעניין רייכנבך, הוא לא היה שותף בהליכים המשפטיים ולהסכם הפרישה שנדונו בעניינו. לטענתו, בעוד שידוע כי הסכמי פרישה של בנק לאומי נדיבים מאוד וכי לגמלאים יש פריבילגיה לנהל מ"מ עם המעסיק בסיוע וועד העובדים על תנאי פרישה, המערער פוטר מעבודתו במהלך חד צדדי, ללא וועד שיוכל להסתייע בו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-12-36681 אלישיב נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

3. לדבריו של המערער, הוא קבל פיצויים זעומים וגמלה במהלך כל חייו מאז פוטר. גמלתו כוללת שכר נטו, ללא תוספות, כך שהניסיון של המשיב להסתמך על הלכת רייכנבך היא שגויה. כיון שכך הוקטן סכום הגמלה שהמערער מקבל מידי חודש בחודשו.
4. המערער ממשיך וטוען כי אין בישראל תקדים של הפחתת שכר. הפחתת שכר הינה הפרה של חוק יסוד חופש העיסוק. במסגרת בש"א 1454/04 הסתדרות העובדים הכללית החדשה נ' מרכז השלטון המקומי בישראל, קבע בית הדין הארצי כי המעסיק אינו רשאי יכול להפחית שכרו של עובד, כל אימת שלא התקבלה לכך הסכמת העובד. לטענתו, לא ניתנה למשיב כל הסכמה להקטין שכרו.
5. לטענת המערער, "הלכת רייכנבך", עליה מסתמך המשיב, אשר הפכה את החלטת בית המשפט המחוזי, בשלהי שנת 2010, ואשר קבעה כי לא מדובר בהחלטה שהיא פסולה מחמת רטרואקטיביות, לא התייחסה לסיטואציה בה הנישומים שעמדו בקריטריונים לקבלת הפטור ערב תיקון הפקודה – כבר קיבלו את הפטור לו היו זכאים – ועתה נדרשים, להחזיר רטרואקטיבית כספים אותם קיבלו, בגין פטור לו היו זכאים כחוק עד לתיקון.
6. עוד טוען המערער שאין ספק כי הלכת רייכנבך, הגדירה באופן מהותי כי התיקון בסעיף 9א' חל רק על אלה שפרשו טרם התיקון החל משנת 2004, ואולם –לא קבעה דבר באשר לחיוב רטרואקטיבי של פטור ממס שכבר ניתן לפורשים אלה, ולא הכשירה חיוב רטרואקטיבי.
7. המערער, שהפרוטה אינה מצויה בכיסו, הסתמך על ההחזרים שקיבל, שינה בהתאם את מצבו, וכלל לא עלה על דעתו כי יום יבוא ויידרש להחזירם. לפיכך, דרישת פקיד שומה להחזר- גורמת עוול בלתי מידתי למערער, אינה סבירה כלל וכלל והיא בבחינת עושק ולעג לרש.
8. תיקון שומה/ הודעת זיכוי רטרואקטיבית – כפופה לעקרונות החלים על שינוי החלטה מנהלית. מדובר בתיקון "טעות" כאשר למערער אין חלק ביצירת טעות זו. מרגע ששומה הפכה סופית, לנישום אינטרס להסתמך על אותה שומה ופתיחתה תיעשה רק כחריג, ורק כאשר האינטרס הציבורי מצדיק פגיעה בהסתמכותו ושינוי מצבו של המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-12-36681 אלישיב נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

9. במקרה זה, המערער, כאחד האדם, שידו אינה משגת לשכור עורך דין שייצג אותו, וינחה אותו בפיתולי החקיקה, הפסיקה וההלכות, לא רק שהבין כי הלכת רייכנבך לא חלה עליו מאחר שבפועל פוטר ממשרד ראש הממשלה, טרם קבלת הקצבה המשולמת לו, אלא גם היה בטוח כי לאחר שקיבל כספי ההחזר ממס הכנסה, בשל חיובו ביתר מס – תמה הפרשה וכי הנושא אינו נתון יותר במחלוקת.
10. המערער מבקש לציין ולהדגיש כי לא שירת במילואים. בתקופה האמורה הוא התנדב למילואים ובוודאי שאין לזקוף זאת לחובתו, שכן למרות גילו ומצבו הפיזי, ראה לנכון להמשיך לתרום ולהתנדב לביטחון המדינה.
11. עוד טוען המערער, כי למרות שאין בידו את הנתונים הדרושים, בכל זאת, הוא הופלה לרעה, שכן נעשתה כאן אכיפה בירנית, לפיה הוא נדרש להחזיר כספים. זאת, כשהמשיב לא הציג כל ראיה לכך שכל אוכלוסיית הפורשים במצבו, אכן נדרשה ושילמה בפועל את ההחזר בגין שינוי החוק.

ד. טענות המשיב

1. בשנות המס נשוא ערעור זה 2004-2008, קיבל המערער קצבה ממשרד ראש הממשלה. משרד ראש הממשלה ניכה מהקצבה של המערער מס בשיעור של 35% בהתאם לסעיף 9א' לפקודה (באותה תקופה) ובהתאם לעמדת המשיב בערעור זה.
2. המערער הגיש את דוחותיו השנתיים לשנות המס אשר בערעור זה ביום 25.6.09 המהווים שומה עצמית. במשך מספר שנים נוהלו הליכי השומה מול הנישום אשר במהלכם הקשה הנישום על המשיב למלא את תפקידו (כך לטענת המשיב).
3. ביום 24.2.11 הוצאו למערער שומות בצו לשנות המס נשוא הערעור. המשיב הפעיל את סמכותו בתוך המועדים הקבועים לחוק ולכן כלל לא ברורה טענתו של המערער בסעיף 12 לסיכומיו בנושא הרטרואקטיביות. לא מיותר לציין כי במקרה זה מעולם לא נפתחה שומת המערער, המערער לא הוכיח כי הייתה קימת שומה ישנה אשר נפתחה על ידי המשיב (בעיקר נוכח העדר קיומה). יצוין כי מדובר בטענה חדשה המהווה הרחבת חזית אסורה ודי בטעם זה על מנת לדחותה על הסף.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-12-36681 אלישיב נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

4. בדוחותיו השנתיים לשנות המס שבערעור (מ/ש-1-מ/ש/5), דרש המערער את המס בשיעור 35%, אשר נוכח לו במקור על ידי משרד ראש הממשלה. לאחר תקצור דוחות המערער, המשיב החזיר למערער את הכסף בהתאם לדוחות אשר הוגשו על ידי המערער וזאת בהתאם להוראות סעיף 159א' לפקודה. בשלב מאוחר יותר כאשר נבחנו הדוחות על ידי המשיב הוצאו השומות בצו, והמערער נדרש להשיב את הכספים שתבע שלא כדין בדוחותיו השנתיים.
5. לטענת המשיב, המערער אינו זכאי לפטור וזאת לאור תיקון 136 לחוק גיל פרישה, התשס"ד – 2004 ותיקון 136 לפקודת מס הכנסה. במסגרת תיקונים אלה תוקן סעיף 9א' לפקודה ושונה גיל הפרישה לגיל 67 לגבר ולגיל 64 לאישה.
6. לאור העובדה שבשנים נשוא הערעור המערער טרם הגיע לגיל פרישה הקבוע בחוק, טוען המשיב כי המערער אינו זכאי לקבל את הפטור בגובה 35% אותו תבע בגין הכנסותיו מהקצבה בשנות המס 2004-2008.
7. המשיב מבסס את עמדתו על הקביעה בהלכת רייכנבך שבמסגרתה קבע בית המשפט העליון באופן מפורש כי על קצבאות המתקבלות החל מיום 1.1.2004 יש לשלם מס בשיעור 35%.
8. לאור האמור לעיל לא הכיר המשיב בפטור אותו תבע המערער בגין הכנסותיו מקצבה. כמו כן, המשיב הוסיף להכנסות המערער סכומים אותם קיבל מהמוסד לביטוח לאומי לשנות המס 2004 – 2006 ולשנת 2008. המשיב טען כי הכנסות אלה חייבות במס לפי הוראות סעיף 2(5) לפקודה או לחילופין לפי סעיף 2(2) לפקודה או לחילופין חילופין לפי סעיף 2(10) לפקודה.
9. המשיב ציין לגנאי את התנהגות המערער אשר השתלח והתייחס באופן בוטה כלפי עובדי המדינה שהייתה להם מעורבות בתיק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-12-36681 אלישיב נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

ה. דיון והכרעה

1. בעניין ריכנבך מדובר בנישומים שעבדו בבנק לאומי למעלה מ-30 שנה ופרשו בשנת 1996, כשהאחד בגיל 46 והשני בגיל 50. עם פרישתם בשנת 1996, קיבלו מן הבנק "קצבה מזכה" חודשית, בהתאם לסעיף 9א' לפקודה. סעיף 9א' הגדיר באותה תקופה את גיל הפרישה כ-55 שנים לאשה ו-60 שנה לגבר, אך קבע יחד עם זאת, כי "יראו כאילו הגיע לגיל פרישה אם "עברו 25 שנים באשה ו-30 שנה בגבר, מהשנה הראשונה שבעדה משתלמת הקצבה..."
2. עם פרישתם של הנישומים הועמדה בפניהם, ע"י הבנק אפשרות בחירה בין: (א) קבלת מענק פרישה חד-פעמי מוגדל, פטור בחלקו ממס לפי סעיף 9(א7) לפקודה; (ב) קבלת קצבה חודשית לכל ימי חייהם, לגביה ייהנו מפטור ממס בשיעור של 35% מקצבתם המזכה, הטבות שונות וכן 15% מהסכומים שבקופות תגמולים לפי הוראות סעיף 9א'. הנישומים העדיפו את החלופה השנייה והם קיבלו קצבה חודשית פטורה חלקית מהמס, כאמור באפשרות השנייה.
3. בשנת 2004 נחקקו שני תיקונים לפקודה: בחקיקת חוק גיל פרישה, התשס"ד-2004, נכלל תיקון מס' 135 לפקודה, אשר הגדיר את גיל הפרישה מחדש. שם נקבע כי במקום המילים: "55 שנים באשה ו-60 שנה בגבר" יבוא המונח "גיל פרישה", כפי שהוא הוגדר בחוק גיל פרישה (גיל 67 לגבר, ו-62 לאישה, עם חריג של "פרישה מוקדמת"). תיקון זה, כך נקבע, ייכנס לתוקף בתאריך 1.4.2004.
4. התיקון השני, שנכלל בחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004, הוא תיקון מס' 136 לפקודה, ובו בוטל כליל (בסעיף 67 לתיקון) החריג בסעיף 9א' לפקודה המאפשר לראות מי שלא הגיע לגיל פרישה כאילו הגיע לגיל האמור.
5. לצורך ביטול הפטור, המרחיב את גיל הפרישה, נכללה בתיקון 136 הוראת מעבר לפיה נוסח ביטול הפטור לפורשים בגיל מוקדם "יחול על קצבה המשתלמת לתקופה שתחילתה ביום התחילה ואילך", כאשר "יום התחילה" נקבע לתאריך 1.1.2004.
6. המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים בעניין רייכנבך היא, האם לגבי הקצבאות המשתלמות משנת 2004 ואילך, יש להמשיך את אותן הוראות פטור שחלו משנת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-12-36681 אלישיב נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1996, או שיש להחיל עליהן משנת 2004 חיוב מס על מלוא הקיצבה על פי הדין החדש.
7. בבית המשפט המחוזי התקבל ערעור הנישומים ונקבע, בין היתר, שהטלת מס על הקצבאות תיחשב לחקיקה רטרואקטיבית ובכך היא פסולה. כמו כן נקבע שקיימת אפליה כלפי נישומים שבחרו במתווה האחר. על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ערערה המדינה לבית המשפט העליון.
8. בית המשפט העליון, מפי כב' השופט מלצר ובהסכמת כב' המשנה לנשיאה (בדימוס) השופט ריבלין וכב' השופט עמית, הפך את פסק דינו של בית המשפט המחוזי וקבע, כי לצורך הכרעה במחלוקת יש לבחון שתי נקודות אחיזה: האחת - מועד האירוע, השנייה - לשון ההוראה ותכליתה בתיקון מס' 136 לפקודה. בית המשפט העליון הגיע למסקנה לפיה, החבות במס (או אירוע המס) מתגבשת במועד בו מתקבלים הכספים או מופקת ההכנסה. כלומר, לפי הוראת המעבר הנ"ל, הדין החדש חל על כל קצבה שמקבלים המשיבים לאחר כניסת השינוי לתוקף בשנת 2004. עוד קבע בית המשפט העליון כי בכל פעם שמתקבלת קצבה מתרחש "אירוע מס" חדש ולפיכך, הוראת המעבר אינה רטרואקטיבית וגם אינה רטרוספקטיבית אלא אקטיבית, בדומה להחלת מס חדש על בעל נכס קיים.
9. כן נפסק בהלכת ריכנבך כי אין לאדם זכות מוקנית בכך שמדיניות כלכלית מיסויית עליה התבסס והסתמך, תמשיך לחול בעתיד. לכן בענייננו לא רכשו המשיבים "סטטוס" של זכאות לפטור מסוים.
10. התוצאה אליה הגיע בית המשפט העליון הייתה אפוא כי יש לבטל את פסק הדין של בית המשפט המחוזי ולהחיל את הוראת המעבר כהוראה "אקטיבית" החלה על קצבאות מיום התיקון ואילך.

מהכלל אל הפרט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-12-36681 אלישיב נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

11. בראש ובראשונה, יצוין כי לא ברורה טענתו של המערער בנושא הרטרואקטיביות. מקובלת עליו עמדת המשיב לפיה, במקרה זה מעולם לא נפתחה שומת המערער, המערער לא הוכיח כי הייתה קימת שומה ישנה אשר נפתחה על ידי המשיב (בעיקר נוכח העדר קיומה). בכל מקרה, מדובר בטענה חדשה המהווה הרחבת חזית אסורה ודי בטעם זה על מנת לדחותה על הסף.
12. אין ממש בטענת המערער, לפיה יש להתחשב בכך שפוטר ולא הגיע לגיל פרישה. כיוון שאין מחלוקת שהמערער זכאי לגמלה – דבר אשר המערער בעצמו אינו חולק עליו – יש לבחון את השאלה האם יש לחייב את המערער במס בגובה 35% כעמדת המשיב, אשר ניכה את המס במקור, או שמא יש לאמץ את פרשנותו של המערער הטוען שהוא זכאי לפטור. השאלה אם פוטר וכיצד – אין לה כל נפקות לעניינו.
13. לעיצומם של דברים - יישום הלכת רייכנבך לעניינו, מובילנו למסקנה לפיה, החבות במס מתגבשת במועד בו מתקבלים הכספים או מופקת ההכנסה. כלומר, לפי רציונל זה, הדין החדש חל על כל קצבה שמקבל המשיב, לאחר כניסת השינוי לתוקף בשנת 2004. המשמעות היא זאת; כי בכל פעם שהמערער מקבל קצבה מתרחש "אירוע מס" חדש, שכן הוראת המעבר אינה רטרואקטיבית וגם אינה רטרוספקטיבית אלא אקטיבית.
14. כמו כן, אין ממש בטענת המערער לפיה המעסיק אינו רשאי להפחית שכרו של עובד, כל אימת שלא התקבלה לכך הסכמת העובד. זאת שהרי נפקת בהלכת רייכנבך, כי אין לאדם זכות מוקנית בכך שמדיניות כלכלית מיסויית עליה התבסס והסתמך, תמשיך לחול. כמו כן, ברור כי שאלת החבות במס ופטורים בנושאי מיסים אינם תלויים בהסכמת הנישום אלא נובעים מכוח חוק בלבד.
15. התוצאה היא שהערעור נדחה.
16. לא ניתן לסיים פסק דין זה, מבלי להתייחס להתנהלותו של המערער במהלך המשפט במהלכה נקט בלשון בוטה ומשתלחת כנגד פקידי השומה עובדי הציבור. צורת ביטוי שהייתה לא ראויה, בלשון המעטה, כך שראיתי לנכון (ראו ההחלטות מיום 15.7.14) ועדיין רואה לנכון לגנותה בכל לשון ולהסתייג ממנה הסתייגות מוחלטת. גם בסיכומי תשובתו ללא חסך המערער את שבט לשונו מב"כ המשיב ומהמערכת השיפוטית, ביטויים שמפאת כבודו של המערער בחרתי שלא לצטטם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-12-36681 אלישיב נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

לעניין הוצאות המשפט – ערעורו של המערער נדחה ובשל כך היה זה מן הראוי לחייבו בהוצאות. יחד עם זאת המדינה אחרה להגיש סיכומיה באופן שבית המשפט נאלץ לכתוב פסק דין ולסכם את עמדת המדינה מתוך החומר בתיק. לאחר שפסק הדין הושלם הוגשו סיכומי המדינה ונעשו התאמות בהתאם ככל שהדבר נדרש. לעניין הוצאות, הדברים מאזנים אחד את משנהו ולכן החלטתי שלא לחייב את המערער בהוצאות למרות שערעורו נדחה.

ניתן היום, כ"ג סיוון תשע"ה, 10 יוני 2015, בהעדר הצדדים.



ד"ר אחיקם סטולר, שופט