



בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

ניתן ביום 02 אוגוסט 2018

המערער

פלוני

-

המשיבה

מדינת ישראל – רשות המיסים

לפני: השופטת סיגל דוידוב מוטולה, השופט רועי פוליאק, השופט אילן סופר

בשם המערער – עו"ד עופר קרינסקי
בשם המשיבה – עו"ד יצחק פרדמן

פסק דין

השופט רועי פוליאק

ערעור, לאחר קבלת רשות ערעור, על פסק דינו של בית הדין האזורי בתל-אביב-יפו (השופטת דפנה חסון זכריה; עלי"ח 15-12-68491), בו נדחה ערעור המערער על החלטת ועדה רפואית לעררים של המשיבה.

הערעור, אשר המסכת העובדתית בו אינה שנויה במחלוקת, מעלה שאלה משפטית שטרם לובנה בפסיקה. בפסק דיננו להלן, נציג בפתח הדברים את המחלוקת ואת המסגרת הנורמטיבית לדיון ובהמשך נתח את הסוגיה המשפטית תוך התייחסות לטענות בעלי הדין.

המחלוקת בתמצית

1. עניינו של הערעור בשאלה האם המערער, ניצול שואה יליד שנת 1935 הסובל מבעיות רפואיות רבות, אשר הוכר כבעל נכות נפשית בשיעור של 30% לפי חוק נכי רדיפות



בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

הנאצים, התשי"ז-1957 (להלן – **חוק נרדפי הנאצים**), זכאי כי בחישוב השיעור המשוקלל של נכותו לצורך קבלת פטור מתשלום מס הכנסה בהתאם לסעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – **הפקודה**), יובא בחשבון שיעור נכותו לפי חוק נרדפי הנאצים, כעמדת המערער, או שמא על הוועדה הרפואית הבוחנת את נכותו מכח הפקודה לבחון מחדש את שיעור הנכות הנפשית כפי שנטען על ידי רשות המסים ונקבע בפסק הדין של בית הדין האזורי.

2. אילו היתה מתקבלת עמדת המערער על ידי המשיבה, היה המערער זכאי לפטור ממס הכנסה לפי סעיף 9(5)(א) לפקודה, המצוטט להלן, מאחר שהשיעור המשוקלל של נכותו באיברים השונים עולה על רף המינימום של 90% המזכה בפטור ממס. ואולם, מאחר שלפי קביעת הוועדה הרפואית לעררים הפועלת מכח הפקודה, שיעור הנכות הנפשית של המערער עומד על 5% בלבד, הגיע שיעור הנכות המשוקלל של המערער ל – 87.13% כך שאין המערער זכאי לפטור ממס.

הוועדות הרפואיות והמסגרת הנורמטיבית לפעילותן

קביעת נכות נפשית בשיעור של 30% לפי חוק נרדפי הנאצים

3. ביום 16.7.2008 קבעה ועדה רפואית מכח חוק נרדפי הנאצים, כי למערער נכות בגין "תגובה נפשית לרדיפות" בשיעור של 30%. יצוין, כי קודם לקביעה האמורה עמד שיעור הנכות הנפשית של המערער לפי חוק נרדפי הנאצים על שיעור נמוך יותר בהתאם לקביעת ועדה רפואית משנת 2000.

4. להליך קביעת דרגת הנכות חשיבות, כפי שיובהר להלן, בענייננו. סעיף 8 לחוק נרדפי הנאצים מפנה לוועדה רפואית שנתמנתה לפי סעיף 6(א) לחוק נכי המלחמה בנאצים, התשי"ד-1954 (להלן – **חוק המלחמה בנאצים**) וסעיף 9 לחוק נרדפי הנאצים קובע כי ניתן לערער על החלטת הוועדה הרפואית בפני ועדה רפואית עליונה שנתמנתה לפי חוק המלחמה בנאצים. זכות הערער על הוועדה הרפואית העליונה, בסוגיה משפטית בלבד, היא לבית המשפט המחוזי.



בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

5. סעיף 6 לחוק המלחמה בנאצים קובע כי שר האוצר ימנה ועדה "אשר תקבע מזמן לזמן את דרגת נכותו של נכה" וכי המבחנים והכללים לקביעת דרגת הנכות יקבעו בתקנות. ואכן, שר האוצר התקין את תקנות נכי המלחמה בנאצים (מבחנים לקביעת דרגת נכות), התשט"ז-1956, המסדירות את אופן קביעת דרגת הנכות (עיגול דרגה; דרגת נכות מורכבת; פגימה מורכבת זוגית; פגימה מוחמרת וכיוצא באלה), אך לעניין קביעת שיעור (אחוז) הנכות היפנו התקנות הנזכרות לתוספת לתקנות הנכים (מבחנים לקביעת דרגת נכות), התשי"א-1951, שהוחלפו בהמשך הדברים על ידי תקנות הנכים (מבחנים לקביעת דרגת נכות), התש"ל-1969 (להלן – **תקנות הנכים**). להשלמת התיאור נציין, כי תקנות הנכים הותקנו מכח הסמכה בחוק הנכים (תגמולים ושיקום), התשי"ט-1959 [נוסח משולב] (להלן – **חוק הנכים**), אשר עניינו בזכויותיהם של נכי צה"ל.

6. בענייננו קבעה הועדה הרפואית מדרג ראשון הפועלת לפי חוק המלחמה בנאצים, בהסתמך על קביעתו של הפסיכיאטר ד"ר יוסף נאומובסקי, חבר הועדה הרפואית, כי למערער נכות נפשית בשיעור 30% בהתאם לסעיף 34א(ד) לתוספת לתקנות הנכים. על החלטת הוועדה הרפואית לא הוגש ערעור והמערער זכאי, לפיכך, לזכויות הנובעות מהיותו נכה בשיעור 30% מכח חוק נרדפי הנאצים.

קביעת נכות נפשית בשיעור של 5% לפי הפקודה

7. בשנת 2014 פנה המערער לרשות המסים בבקשה לקבלת פטור מתשלום מס הכנסה, לנוכח מצבו הרפואי, לפי סעיף 9(5) לפקודה. הוועדה הרפואית של המוסד לביטוח לאומי מדרג ראשון, הפועלת כוועדה הרפואית לפי הפקודה בהתאם לתקנות מס הכנסה (קביעת אחוז נכות), התש"ס-1979 (להלן – **תקנות מס הכנסה**), קבעה, לאחר ביצוע "חישוב מיוחד של הליקוי באיברים השונים", כי למערער נכות רפואית בשיעור משוקלל של 85.7%, בהתאם למבחנים הקבועים בתקנות הביטוח הלאומי (קביעת דרגת נכות לנפגעי עבודה), התשט"ז-1956 (להלן – **תקנות הביטוח הלאומי**), החלות לצורך בחינת הזכאות לקבלת פטור ממס לפי תקנה 11 לתקנות מס הכנסה.



בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

בקביעת שיעור הנכות המשוקלל, חושבה נכותו הנפשית של המערער לפי שיעור של 5% בלבד בהתאם לקביעת הפסיכיאטר ד"ר דניאל גרופר. בעקבות ערר שהגיש המערער לוועדה הרפואית לעררים, על מספר קביעות של הוועדה מדרג ראשון, הופנה המערער לבדיקות נוספות לאחריון הועמד שיעור הנכות המשוקלל על 87.13%. בין היתר, הועמד המערער לבדיקה פסיכיאטרית נוספת בפני ד"ר מיכאל רומוב, אשר המליץ שלא לשנות מהחלטת הוועדה הרפואית מדרג ראשון בסוגית הנכות הנפשית ולקבוע למערער נכות נפשית בשיעור מותאם של 5% בלבד בהתאם לסעיפים 34(ב)(1) ו- 34(ב)(2) לתקנות הביטוח הלאומי.

סיכום ביניים

8. המערער עמד בפני שתי ועדות רפואיות שונות, אשר בחנו את דרגת נכותו הנפשית. תחילה הועמד בפני ועדה רפואית הפועלת לפי חוק המלחמה בנאצים, המוסמכת לדון גם בעניינם של נכים לפי חוק נפגעי הנאצים, אשר קבעה למערער דרגת נכות נפשית בשיעור של 30% לפי מבחני התוספת של תקנות הנכים החלות בעניינם של נכי צה"ל. בהמשך, וחרף קיומה של דרגת נכות בגין אותה פגימה שנקבעה על ידי ועדה רפואית סטטוטורית, הועמד המערער בפני ועדה רפואית נוספת הפועלת מכח תקנות מס הכנסה ומנוהלת על ידי המוסד לביטוח לאומי, אשר קבעה למערער דרגת נכות נפשית של 5% לפי מבחני התוספת של תקנות הביטוח הלאומי המוחלות על נפגעי תאונות עבודה. קביעת הוועדה הרפואית אושרה על ידי הוועדה הרפואית לעררים של המוסד לביטוח לאומי, לאחר בדיקה פסיכיאטרית נוספת (שלישית במספר) של המערער.

יצוין, כי קיים דמיון רב בין המבחנים והכללים לקביעת דרגת נכות שבתוספת לתקנות הנכים לבין אלה שבתקנות הביטוח הלאומי ואף מספורן של התקנות זהה (בענייננו: סעיף 34 הנמצא בפרק הרביעי של כל אחת מהתוספות). עם זאת, לצד הדמיון הרב קיימים הבדלים מסוימים, המקלים על מי שחלות עליהם תקנות הנכים, הנובעים מהאבחנה המותרת בשל שוני רלוונטי בין נכי הביטוח הלאומי מהצד האחד לבין נכי צה"ל, נכי רדיפות הנאצים ונפגעי פעולות איבה מהצד האחר (בג"ץ 7680/11 יכין נ' מדינת ישראל – רשות המסים, פסקה 4 (4.7.2012)).





בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

המחלוקת המשפטית וטענות הצדדים

גדר המחלוקת המשפטית

9. סעיף 9 לפקודה מפרט סוגי הכנסות הפטורים ממס. בסעיף 9(5) לפקודה נכתב כך:

"(5)(א) הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבעה לו נכות של 100%, או נכות של 90% לפחות מחמת שלקה באיברים שונים והאחוז האמור הוא תוצאה של חישוב מיוחד של הליקוי באיברים השונים שבלעדיו היה נקבע אחוז נכות של 100% לפחות, כמפורט להלן:

...

לענין זה –

(א) נקבע אחוז נכותו של נכה על פי אחד החוקים שלהלן תחול הקביעה האמורה:

(1) חוק הנכים (תגמולים ושיקום), תשי"ט-1959 [נוסח משולב];

(2) חוק נכי המלחמה בנאצים, תשי"ד-1954;

(3) חוק נכי רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957;

(4) חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, תש"ל-1970;

(5) (בוטל);

(6) פרק ג', פרק ו' ופרק ט' לחוק הביטוח הלאומי [נוסח

משולב], תשכ"ח-1968;

(7) חוק לפיצוי נפגעי גזזת, התשנ"ד-1994"

...

(ב) לא נקבע אחוז נכותו של נכה כאמור ייקבע על פי תקנות

שיתקין שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת".

10. נקדים ונציין, כי אין חולק כי סך כל אחוזי הנכות של המערער, אלמלא היה נערך "החישוב המיוחד" כמפורט בסעיף 9(5) לפקודה, עולה על 100%. לפיכך, אילו שיעור הנכות הנפשית ב"חישוב המיוחד" היה נקבע על 30% כקביעת הוועדה הפועלת מכח חוק נרדפי הנאצים (ולא על 5% בהתאם לקביעת הוועדה הפועלת מכח הפקודה),



בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

היה השיעור המשוקלל של הנכות עולה על 90% והמערער היה זכאי לפטור ממס הכנסה.

11. המחלוקת המשפטית בין בעלי הדין מתמקדת, אפוא, בסוגית תחולת ההוראות המופיעות בסעיפים 9(א)(א) ו- 9(ב) לפקודה. המערער טוען, כי כל אימת שנקבע שיעור נכות מכח אחד מהחוקים המפורטים בסעיף 9(א)(א) לפקודה (להלן – **החוקים הרלוונטיים**), יחייב שיעור הנכות שנקבע לפי חוק רלוונטי את הוועדה הפועלת מכח הפקודה כעולה מלשון סעיף 9(א)(א) לפקודה ולא תחול הוראת סעיף 9(ב) המפנה לתקנות מס הכנסה. המערער מוסיף וטוען, כי התוצאה דלעיל מתחייבת אף מלשונה של תקנה 2(א) לתקנות מס הכנסה, לפיה **“נכה שאחוז נכותו לא נקבע על פי אחד החוקים המנויים בסעיף 9(א)(א) לפקודה ייקבע אחוז נכותו על ידי ועדה אשר תבחר על ידי רופא מוסמך”**. מאחר שאחוז נכותו הנפשית נקבע על ידי ועדה מכח חוק המנוי בפקודה, הוועדה הרפואית מטעם המשיבה, כך לגישת המערער, אינה מוסמכת לדון בנכותו הנפשית.

המשיבה, לעומת זאת, טוענת, כי יש להתייחס לשיעור הנכות מכח החוקים הרלוונטיים רק אם נקבע בהם שיעור המזכה, כשלעצמו, בפטור ממס לפי רישת סעיף 9(5) לפקודה (נכות של 100% או נכות משוקללת לפי “החישוב המיוחד” של לפחות 90%). המשיבה נסמכת, בהיבט הלשוני, על המילים **“לענין זה”** המופיעות בסעיף ומהן יש ללמוד, לגישתה, כי רק אם נקבעה למערער נכות מכח חוק רלוונטי בשיעור המזכה בפטור תחייב הקביעה לפי החוק הרלוונטי את רשות המסים. בכל מקרה אחר, ממילא מתכנסת ועדה רפואית לפי תקנות מס הכנסה ואין מקום להחיל את ההקלה החריגה על הנכה.

12. בית הדין האזורי התמקד בפסק דינו בבחינה מנהלית של החלטת ועדת העררים, בה לא נמצא, לגישתו, פגם משפטי, לאחר שקבע, כמובן מאליו, כי תנאי לאימוץ החלטת הוועדה לפי חוק נרדפי הנאצים הוא קביעת נכות בשיעור של 100%, או נכות בשיעור של 90% לפחות בגין ליקויים שונים לפי החישוב המיוחד. כפועל יוצא מכך דחה בית הדין את הערעור על החלטת ועדת העררים.



בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

תמצית טענות הצדדים בערעור

13. המערער טען בהודעת הערעור, בסיכומיו ובטיעון בעל פה, בין היתר, כי לנוכח ההוראות החד משמעיות של סעיף 9(א)(א) לפקודה ושל תקנה 2 לתקנות מס הכנסה, "חובה" היה על הוועדה לאמץ את דרגת הנכות שנקבעה לפי חוק נרדפי הנאצים והיא חרזה מסמכיותיה עת העמידה את המערער לבדיקה עצמאית "וזאת – בה בשעה שהיא מוסמכת לקבוע נכויות רק בשל לקויות שלא נקבעה לגביהן נכות עפ"י החוקים המפורטים בסעיף 9(א)(א) לפקודת מס הכנסה". המערער הוסיף וטען, כי אין לייחס את המונח "לענין זה" לדרגת הפטור המלאה אלא "לאותם רכיבי נכויות באיברים השונים, אשר עפ"י חישוב משוקלל נותנים תוצאה של 90%". כמו כן טוען המערער, כי אילו עמדת המחוקק היתה כעמדת המשיבה, חזקה עליו כי היה קובע את הדברים במפורש וכי יש לפרש את הוראות הפקודה פירוש המקל עם הנכה.

לגישת המערער הפרשנות המוצעת על ידו אף עולה בקנה אחד עם תכלית ההוראה שהיא להיטיב עם הנכים מכח החוקים הרלוונטיים. המערער מצביע, בהקשר זה, על הפרשנות ה"חד משמעית לטובת הנכה" בבג"ץ 6817/06 **ארדיטי נ' נציבות מס הכנסה** (24.9.2009); להלן – עניין **ארדיטי**. המערער מוסיף ומצביע על כשל לוגי, לטענתו, בעמדת המשיבה, לפיה קביעת ועדה הפועלת על פי אחד החוקים הרלוונטיים תתקבל כמות שהיא, ללא שום בדיקה, אם שיעור הנכות המשוקלל עולה על 90%, אך אין לה כל משקל אם שיעור הנכות נמוך מכך.

14. עמדת המשיבה בסיכומיה ובטיעון בעל פה שונה לחלוטין. מטרת סעיף 9(5) לפקודה היא להחיל את הפטור רק על המקרים הקשים ביותר מקרב הלוקים בפגיונות מספר שנכויותיהם השונות יוצרות מוגבלות בדרגה קרובה למוגבלות של עיוור או של נכה בשיעור של 100% והיא מפנה, לעניין זה, לנפסק בע"א 6589/99 **שוויג נ' פקיד שומה כפר סבא**, פ"ד נו (3) 337 (2002)). המשיבה גורסת, לפיכך, כי יש להתייחס להוראת סעיף 9(א)(א) לפקודה כאל "**הקלה חריגה**" וליתן לה פרשנות מצמצמת בגבולותיו של הטקסט המפורש, הקובע כי הוראת סעיף 9(א)(א) לפקודה תחול רק "לענין זה" של קביעת דרגת נכות מכח חוק רלוונטי המזכה בפטור ללא צורך בעמידה בפני ועדה רפואית נוספת.



בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

ההקלה החריגה תפעל, אפוא, לגישת המשיבה, כלפי מי שוועדה מכח חוק רלוונטי קבעה לו אחוזי נכות בשיעור מספק לקבלת פטור וממילא אין הוא נדרש להתייבב בפני ועדה רפואית הפועלת מכח הפקודה, אך נכה שאחוז הנכות שנקבע לו אינו מגיע כדי מתן פטור, נדרש לעמוד לבדיקה מחודשת באשר להערכתם של כלל הליקויים מהם הוא סובל. משכך, רשאית הוועדה הרפואית לדון במכלול הנכויות ואין היא מחויבת בקביעת הוועדה הפועלת לפי החוק הרלוונטי. המשיבה - אשר התייחסה לקביעה הראשונה של נכות המערער משנת 2000 והקפידה להתעלם מהליך הקביעה בשנת 2008 - ביקרה את דרך פעולתה של הוועדה לפי חוק המלחמה בנאצים וציינה כי לוועדות הרפואיות הפועלות מכח הפקודה סמכות רחבה ואוטונומית. המשיבה הוסיפה וציינה כי ועדה רפואית לעררים מוסמכת לקבוע אחוזי נכות שונים מאלה שנקבעו על הוועדה מדרג ראשון ואף אין היא מוגבלת לבחינת ליקויים המפורטים בערר והיא רשאית לבחון את מכלול הליקויים. המשיבה פרטה מספר מקרים בהם קיבלו בתי דין אזוריים את פרשנותה באשר לתחולת הוראת סעיף 9(א5)(א) לפקודה.

כמו כן טענה המשיבה, כי קבלת פרשנות המערער עלולה לגרום לתוצאה אבסורדית, כעמדתה, לפיה גם במקרה בו הנכה יבקש בדיקה חוזרת של דרגת נכות שנקבעה על ידי ועדה רפואית הפועלת לפי חוק רלוונטי עקב החמרה, תהיה הוועדה הרפואית מנועה מלעשות כן תוך פגיעה בנכה.

15. בסיכומי התשובה מטעם המערער חזר המערער על טענותיו והעלה תמיהה מדוע סבורה המשיבה שדרגת נכות שנקבעה על ידי ועדה מטעמה עדיפה על דרגת נכות שנקבעה לפי חוק נרדפי הנאצים ומדוע כאשר דרגת הנכות המשוקללת עולה מעבר ל – 90% היא מחייבת אך כאשר היא נמוכה מכך תפעלנה הוועדות הרפואיות של המשיבה כערכאת ערעור על ועדות רפואיות הפועלות מכח דין.

16. בסמוך להעברת התיק לכתובת פסק דין, ניתן על ידי בית המשפט העליון פסק הדין בבג"ץ 8453/17 פלוני נ' ועדת הערר הרפואית על פי תקנות מס הכנסה (24.6.2018); להלן – עניין פלוני), בגדרו חזר ואישר בית המשפט העליון את ההלכה לפיה בפני





בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

המבקש להשיג על החלטה של הוועדה לעררים לפי הפקודה עומדת זכות ערעור לפני בית דין אזורי. בחוות דעתו של השופט מ' מזוז בעניין פלוני, צוין, בין היתר, כי בסעיף 9(5) לפקודה "ביקש המחוקק ליצור הסדר הרמוני ואחיד לענין קביעת דרגת נכות לצורך פטור ממס הכנסה ולקביעת דרגת נכות לצרכי חוק ביטוח לאומי וחוקי נכים ותגמולים אחרים. בהתאם לכך נקבע בסעיף 9(5) לפקודה כי ככל שכבר נקבע לאדם אחוז נכות על פי חוק ביטוח לאומי ... או לפי אחד מחוקי הנכים והתגמולים האחרים המנויים שם, תחול הקביעה האמורה; וככל שלא נקבע אחוז כאמור, ייקבע זה על פי תקנות שיתקין שר האוצר ...". לצדדים ניתנה אפשרות להתייחס לעניין פלוני ולהשלכתו על המחלוקת ביניהם. המערער סבר כי פסק הדין "מחזק את עמדותיו ותומך במלואה בגישתו הפרשנית" וכי "עמדת המערער מקובלת על כבי השופט מזוז". המשיבה סברה כי "פסק הדין בעניין פלוני אינו רלוונטי ואינו משליך על השאלה העומדת לפתחנו בעניין זה".

דיון והכרעה

הערה מקדימה – פרשנות דיני המס

17. המערער גורס כי ענייננו בחקיקה סוציאלית שנועדה להיטיב עם הנכה ויש לפרשה באופן המקל עם הנכה. גישת המשיבה הפוכה. המשיבה גורסת כי ענייננו בהוראת פטור מקילה וחריגה ביותר ויש לפרשה בצמצום.

ואולם, "אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם" ואין על הפרשן "לפרש את החוק לטובת הנישום ... כשם שאין עליו לפרשו לרעתו" (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70,75 (1985); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997)). ממילא, הילכת העבר לפיה יש לפרש בצמצום הוראת פטור בדיני המס שוב אינה עומדת (ע"א 621/85 לומניץ נ' פ"ש תל אביב 5, פ"ד מב(3) 177 (1988)), וכפי שסוכמה ההלכה לאחרונה:

"הכללים הנוגעים לפרשנות חקיקת המס ידועים וברורים. אין לחוקי המס כללי פרשנות אחרים והם יפורשו בהתאם לתורת



בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

הפרשנות התכליתית המקובלת בכל ענפי המשפט (...) לפי כללים אלה, הליך הפרשנות הוא דו-שלבי: מאחר ש"גבול הפרשנות הוא גבול הלשון", יש לאתר תחילה את כל המשמעויות שלשון הטקסט יכולה לאצור, קרי אלה שיש להן נקודת אחיזה – ולו מינימאלית – בלשון החקיקה (...). בשלב השני נדרש הפרשן לאתר את תכליותיו של דבר-החקיקה שפרשנותו מונחת בפניו ולבחור מבין כל האפשרויות הפרשניות שאותרו את הפרשנות אשר מגשימה תכליות אלה באופן המיטבי ביותר (...). אלה הם העיקרים".

(דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי, פסקה 20 לחוות דעת הנשיאה מ' נאור (12.9.2017)).

18. הנה כי כן, בפרשנות הוראות סעיפים 9(א)(א) ו- 9(ב) לפקודה, עלינו לבחון איזו מבין הפרשנויות הנובעות מלשון החקיקה מגשימה בצורה המיטבית את תכלית החקיקה.

לשון הפקודה ותקנות מס הכנסה

19. לפרשנויות השונות המוצעות על ידי שני בעלי הדין נקודת אחיזה בלשון החקיקה. המונח "לענין זה" יכול שיתפרש, בהקשר הלשוני, כעצם הקביעה של שיעור הנכות לפי חוק רלוונטי כגישת המערער, אך יכול שיתפרש גם כקביעה המקנה פטור ממס כגישת המשיבה. על פני הדברים, הוראת תקנה 2 לתקנות מס הכנסה, הקובעת כי "נכה שאחוז נכותו לא נקבע על פי אחד החוקים המנויים בסעיף 9(א)(א) לפקודה ייקבע אחוז נכותו על ידי ועדה אשר תבחר על ידי רופא מוסמך", מצביעה על אומד דעת מחוקק המשנה לפיו הועדה הרפואית תדון בנכות הנישום רק כאשר לא נקבעה קביעה אחרת, ללא קשר לשיעורה, לפי אחד החוקים הרלוונטיים. עם זאת, אף לטענת המשיבה לפיה יש לפרש את התקנות בכפוף לחוק המסמך, כך שהמונח "אחוז נכותו לא נקבע" המופיע בתקנה עניינו באחוז נכות המזכה בפטור, יש עיגון בלשון תקנות מס הכנסה. משכך, נוסף ונפנה לבחינת פרשנותה התכליתית של החקיקה.



בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

ההיסטוריה החקיקתית

20. הצדדים הניחו, ללא כל הנמקה, כי תכליתו של סעיף 9(א)(א) לפקודה היא להקל על נכה שנכותו הוכרה לפי הליכים מקלים בחוק אחר. המערער סובר כי קביעת דרגת נכות לפי חוק רלוונטי תחייב בכל מקרה וכי הוועדה הרפואית מכח תקנות מס הכנסה כלל אינה מוסמכת לדון בנכות שנקבעה מכח החוק הרלוונטי האחר. המשיבה סבורה כי מאחר שמדובר ב"הקלה חריגה" יש לפרשה בצמצום וליתן משקל רק להקלה המקנה פטור מלא.

21. דא עקא, עיון בהיסטוריה החקיקתית מלמד כי רשימת החוקים הרלוונטיים בסעיף 9(א)(א) לפקודה נועדה ליתן פתרון טכני לשאלה מי הגורם אשר יקבע כי לנישום דרגת נכות של 100%. עד לתיקון 16 לפקודה (ס"ח 622, התשל"א 104) נהנו מהזכות לפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה רק קבוצות מסוימות של נכים ובהם נפגעי הנאצים. הפקודה לא הפנתה באותו שלב למנגנון כלשהו לקביעת נכות (ראו: ה"ח 934, התשל"א 186). בתיקון 16 לפקודה הוחל הפטור על כל עיוור ונכה שאיבד 100% מכושר עבודתו וסעיף 9(5) הוחלף בסעיף הבא:

"הכנסתם מיגיעה אישית של עיוור ושל נכה שאיבד 100% מכושר עבודתו, ובלבד שהניכוי לפי סעיף 36 יוקטן בסכום ההכנסה הפטורה כאמור; לענין זה –
(א) נקבע אחוז נכותו של נכה על פי חוק תחול הקביעה האמורה;
(ב) לא נקבע אחוז נכותו של נכה כאמור ייקבע על פי תקנות שיתקין שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת".

22. בתיקון 32 לפקודה עוגן, בכפוף לשינויים לא מהותיים שנערכו בהמשך הדברים, הנוסח הנוכחי של סעיף 9(5) לפקודה, כך שהוספה הזכות לפטור ממס גם בעת נכות ששיעורה לפי החישוב המיוחד עולה על 90% והוחלף סעיף משנה (א) כנוסחו הקודם ברשימת החוקים הרלוונטים ובהם חוק נרדפי הנאצים. בדברי ההסבר להצעת החוק נכתב, כי "מתברר שלא תמיד מתאימים המבחנים לקביעת הנכות שעל פי חוקים אחרים לאלה של מס הכנסה, וניתן כיום להסתמך לקביעה לפי ששה חוקים בלבד





בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

שהקריטריונים המשמשים לקביעת אחוזי הנכות לפיהם מתאימים גם לענין הפטור ממס" (ה"ח 1337, התשל"ח 166).

23. העולה מן המקובץ הוא, כי ההפניה לחוקים הרלוונטיים לא נועדה להיטיב עם מבוטחים עקב מבחנים מקלים באותם חוקים, אלא מהווה הסדרה טכנית של מתכונת בחינת דרגת נכותו של הנכה. ככל שדרגה נקבעה מכח חוק שהקריטריונים לפיו מתאימים לקביעת הפטור ממס תחולנה הוראות החוק הרלוונטי. בהיעדר קביעה כאמור תחולנה התקנות שהותקנו מכח הפקודה. מכל מקום, מהצעת החוק לא עולה כי הסוגיה מושא פסק דיננו עמדה לנגד עיני המחוקק בעת עריכת תיקון 32 לחוק.

פסיקה

24. אף בפסיקת בתי המשפט לא נדונה במישרין הסוגיה העומדת במוקד פסק דיננו. אמנם, המשיבה מפנה למספר פסקי דין של בתי דין אזוריים בהם נתקבלה פרשנותה, אך בפסקי הדין אליהם מפנה המשיבה, כמו גם בפסק הדין מושא הערעור, התקבלה עמדת המשיבה ללא כל דיון לגוף העניין.

25. המערער משליך יהבו על עניין **ארדיטי**. אף בעניין **ארדיטי**, כבענייננו, קיימת סתירה בין החלטות של ועדות רפואיות. באותו מקרה הוכר העותר כזכאי לדמי פגיעה לתקופה של ששה חודשים (התקופה המרבית לדמי פגיעה במועד הרלוונטי) ולאחריה נקבעה לו נכות זמנית בשיעור 100% לתקופה של חודש אחד על ידי הוועדה הרפואית של המוסד לביטוח לאומי הפועלת מכח חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995. ואולם, לאחר קביעות אלה פסקה הוועדה הרפואית לעררים מכח תקנות מס הכנסה, כי שיעור נכותו של העותר בתקופת שבעת החודשים היה 20% בלבד ועל כן אין חל בגינו הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה.

בית המשפט העליון קיבל את העתירה. בית המשפט קבע, בפתח הניתוח המשפטי, כי "רק משלא נקבע לאדם אחוז נכות על פי אחד החוקיים המנויים, ניתן לקבוע את





בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

נכותו על פי ועדה המוקמת מכוח סעיף 9(א5)(ב) לפקודת מס הכנסה ותקנה 2(א) לתקנות מס הכנסה" (פסקה 12). לגוף העניין נפסק, מטעמים שאינם נדרשים לפסק דיננו, כי דין תשלום דמי הפגיעה בעניינו של העותר כדין קביעת נכות בשיעור של 100% וממילא "משנקבע אחוז נכותו של העותר על ידי הועדה לענין הביטוח הלאומי, והועמד על שיעור של 100%, אין בידי המשיבה לתור אחר קביעה מחודשת של שיעור הנכות" (פסקה 20).

לגישת המשיבה אין להקיש מעניין ארדיטי לעניינו, מאחר והמשיבה שוב אינה חולקת, בעקבות עניין ארדיטי, כי אם נקבע שיעור מזכה בפטור לפי חוק רלוונטי, לא נדרשת העמדת הנכה בפני ועדה רפואית מכח הפקודה, כך שעניין ארדיטי אינו עומד בניגוד לעמדת המשיבה, לגישה, לנוכח היותו של העותר זכאי לפטור לפי החוק הרלוונטי.

26. בעניין יכין נדחתה עתירה נגד אפליית ציבור הנכים מכח חוק הביטוח הלאומי לעומת ציבור נכי צה"ל, נכי רדיפות הנאצים וכיוצא באלה נכים אשר דרגת נכותם נקבעת לפי מבחני התוספת בחוק הנכים, בנסיבות בהן לפי התוספת לתקנות הנכים מי שבגופו הותקן דפיברילטור אוטומטי זכאי ל – 100% נכות, ללא קשר למצבו התפקודי, וממילא הוא זכאי, ללא כל בדיקה, לפטור ממס לפי סעיף 9(א5)(א) לפקודה. לעומתו, דרגת נכותו של מי שהותקן בגופו דפיברילטור אוטומטי, אך זכאותו נקבעת לפי התוספת לתקנות הביטוח הלאומי, יקבע לאחר בדיקה לפי מצבו בפועל. ואולם, אף עניין יכין אינו משליך במישרין על עניינו, מאחר שבית המשפט התמודד בגדרו עם מקרה בו שיעור הנכות מזכה בפטור ממס ולא במקרה המחייב ביצוע חישוב מיוחד בשל נכות במספר איברים.

הכרעה

27. לאחר בחינת לשון הפקודה ותקנות מס הכנסה, בדיקת ההיסטוריה החקיקתית והפסיקה, הגענו לכלל מסקנה כי יש להעדיף את פרשנות המערער להוראות סעיפים 9(א5)(א) ו – 9(ב5) לפקודה על פני פרשנות המשיבה.



בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

פרשנות המערער עולה בקנה אחד עם התכלית המקורית של החקיקה, לפיה רק אם לא קיימת קביעה של דרגת נכות של ועדה רפואית סטטוטורית הפועלת מכח חקיקה רלוונטית, אשר הקריטריונים המנחים אותה מתאימים גם לעניין הפטור ממס, יבחן עניינו של הנכה לפי תקנות מס הכנסה, אך אם נקבע שיעור הנכות אין מקום לתור אחר קביעה מחודשת של שיעור הנכות. לעניין זה, לא מצאנו כל סיבה מבוררת להבחין בין מי שזכאי לפטור מכח דרגת הנכות שנקבעה לפי חוק רלוונטי לבין מי ששיעור נכותו בגין ליקוי מסוים, אשר נקבע כדין על ידי ועדה הפועלת מכח חוק רלוונטי, נמוך משיעור הפטור. האבחנה שהציעה לעניין זה המשיבה, נובעת מהנחתה השגויה של המשיבה, לפיה תכלית פירוט החקיקה הרלוונטית היא "הקלה חריגה" לנכים המחייבת פרשנות מצמצמת, ומההנחה הנוספת, הנשזרת כחוט השני בטיעוניה ואשר נדחתה הלכה ולמעשה **בעניין ארדיטי**, לפיה יש להעדיף את הוועדה הרפואית מטעמה על פני הוועדות הרפואיות הפועלות מכח החוקים הרלוונטיים.

28. אכן, חלק מהחוקים הרלוונטיים, אם כי לא כולם, מפנים לתוספת לפי הוראות תקנות הנכים ולא לתוספת לפי תקנות הביטוח הלאומי אליה מפנות תקנות מס הכנסה. התוספות דומות בעיקרון, אך כפי שצוין לעיל במקרים מסוימים תקנות הנכים מקלות עם הנכה. כפי שנפסק בעניין **יבין**, ההקלה תחול גם לצורך הפטור לפי סעיף 59(5) לפקודה. הרציונל של האבחנה בין סוגי הנכים ה"נעשית על רקע תחושת החובה המוסרית של החברה הישראלית כלפי לוחמיה ומגיניה (נכי צה"ל), קורבנות תוקפיה (נכי פעולות האיבה) ונפגעי צורריה (נכי רדיפות הנאצים)" (בג"ץ 5304/02 **ארגון נפגעי תאונות עבודה ואלמנות נפגעי עבודה בישראל נ' מדינת ישראל**, פ"ד נט(2) 135, 141 (2004)), חל, לגישתנו, הן בגינו של נכה אשר דרגת נכותו לפי חוק רלוונטי מזכה בפטור לפי סעיף 59(5) לפקודה והן בגינו של נכה הנדרש לחישוב המיוחד תוך צירוף נכויות נוספות להשגת הפטור.

29. פרשנותנו אף עולה, לטעמנו, בקנה אחד עם השכל הישר ועם התנהלות תקינה של הרשות הציבורית. מצב דברים בו נקבעים ממצאים סותרים על ידי ועדות שונות, תוך שדרגת הנכות לעניין אחד שונה מדרגת הנכות לעניין אחר בגין אותו אדם ואותם פגמים, אינו רצוי ואינו משרת תכלית כלשהי, תוך סיכול כוונת המחוקק "**ליצור הסדר הרמוני ואחיד לענין קביעת דרגת נכות לצרכי חוק ביטוח לאומי וחוקי נכים**



בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

ותגמולים אחרים (עניין פלוני, לעיל). באופן דומה, עריכת בדיקות נוספות בעניין רפואי שכבר הוכרע בוועדה סטטוטורית שנמצאה מתאימה לעניין הפטור ממס נחזית למיותרת ומעוררת אי נוחות. הן משיקולים של מראית עין והן משיקולי יעילות – של הרשות (שיקולים תקציביים) ושל האזרח (הימנעות מ"טרטור" בין ועדות שונות) גם יחד – נכון, בנסיבות העניין ולנוכח הקביעה בפקודה, כי קביעת ועדה רפואית אחת תחייב את רעותה (השוו על דרך ההיקש: סעיף 6ב. לחוק פיצויים לנפגעי תאונות דרכים, התשל"ה-1975).

30. המשיבה טענה כי קבלת פרשנות המערער עלולה לגרום לפגיעה בנכים, אשר נכותם המוכרת לפי חוק רלוונטי הוחמרה, אך הם לא יהיו רשאים לנסות ולהעלות את דרגת הנכות בוועדה הפועלת מכח תקנות מס הכנסה. כמבואר לעיל, שוב אין לפרש חוקי מס "לטובת הנישום", כך שגם אם הפרשנות הראויה היתה עלולה לפגוע בנכים, לא היה בעובדה כי נכים אחרים יפגעו, כשלעצמה, כדי לדחותה. מכל מקום, טענת המשיבה אינה נכונה עובדתית. בכל אחד מהחוקים הרלוונטיים קיים מנגנון המאפשר בחינה מחדש של שיעור הנכות בעקבות החמרה (ראו בין היתר: סעיף 10 לחוק רדיפות הנאצים; תקנה 7א לתקנות הנכים; תקנה 36 לתקנות הביטוח הלאומי; סעיף 5 לחוק לפיצוי נפגעי גזזת, התשנ"ד-1994), כך שהדרך פתוחה בפני הנכה לבקש בחינה מחודשת לפי החוק הרלוונטי, אשר תוצאותיה תשלכנה גם על אחוזי הנכות שיוכרו לו לפי סעיף 9(5) לפקודה.

31. בשולי הדברים נציין, כי יתכן כי במקרים מסוימים של ליקוי מורכב עלול להתעורר קושי יישומי בהפרדה בין שיעור הנכות הכולל לבין שיעור הנכות מכח החוק הרלוונטי. איננו סבורים כי ב"מקרי קצה" מעין אלה, אשר המשיבה לא טענה להם והם מועלים מיוזמתנו, ככל שהם קיימים, יש כדי לשנות את מסקנותינו, וככל שיתעורר הצורך הם ידונו לגופם ואנו נמנעים מלהכריע בסוגיה. בענייננו, המערער הוא בעל נכות נפשית מכח חוק נרדפי הנאצים, אשר לא היה כל קושי לבדודה ולהפרידה מהליקויים הנוספים. אם כך היה נעשה, לא היתה נוצרת סתירה בין החלטות ועדות רפואיות, למשיבה היו נחסכות עלויות של שתי בדיקות פסיכיאטריות ולמערער, אשר גילו נשק לשמונים בעת הבדיקות, היו נחסכים הטורח ועגמת הנפש בשל הבדיקות.



בית הדין הארצי לעבודה

ע"ע 45848-11-16

32. הנה כי כן, מפסק דיננו עולה כי החלטת ועדה רפואית הפועלת מכח חוק רלוונטי הנקוב בסעיף 9(א)(א) לפקודה בדבר דרגת נכות של נכה, תחייב את המשיבה, אף אם שיעורה של הנכות כשלעצמו אינו מזכה בפטור בהתאם לסעיף 9(5) לפקודה, והמשיבה אינה מוסמכת להעמיד את הנכה לבדיקה נוספת בגין אותה פגימה.

33. סוף דבר – ערעור המערער מתקבל. המערער זכאי לפטור ממס הכנסה בהתאם לסעיף 9(5) לפקודה מהמועד הרלוונטי לבקשתו. המשיבה תשא בהוצאות המערער ובשכר טרחת עורכי דינו בשתי הערכאות בסכום (כולל) של 10,000 ₪ אשר ישולם בתוך 30 ימים מהיום.

פסק הדין בנוסחו המלא ניתן ביום י"ד באב תשע"ח (26 ביולי 2018).
פסק הדין בנוסחו זה המותר לפרסום ניתן היום, כ"א אב תשע"ח (02 אוגוסט 2018),
בהעדר הצדדים ויישלח אליהם, על פי החלטה מיום 26.7.2018.

אילן סופר,
שופט

רועי פוליאק,
שופט

סיגל דוידוב-מוטולה,
שופטת, אב"ד