



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8473/08

לפני : כבוד המשנה לנשיא (בדימ') א' ריבלין
כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופט י' עמית

המערער : פקיד שומה חיפה

נ ג ד

המשיבים : 1. אליעזר ריכנבך
2. אברהם קביצל

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי חיפה מיום
04.06.2008 בתיק עמה 804/06, שניתן ע"י כב' השופטת ש'
וסרקרוג

תאריך הישיבה : כ' בחשון התשע"א (28.10.10)

בשם המערער : עו"ד יורם הירשברג

בשם המשיבים : עו"ד חגי פריד

פסק-דין

השופט ח' מלצר:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (סגנית הנשיאה, כב' השופטת ש' וסרקרוג), שבגדרו נקבע כי תיקון מס' 136 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה), אשר ביטל פטור מסוים ממס, ממנו נהנו עד אז המשיבים, איננו חל עליהם.

אביא עתה את תמצית העובדות הצריכות להכרעה.

2. המשיבים עבדו בבנק לאומי לישראל בע"מ (להלן: הבנק) במשך למעלה משלושים שנים, ופרשו מהעבודה בשנת 1996, כשהמשיב 1 בגיל 46 והמשיב 2 בגיל 50. עם פרישתם – קיבלו מן הבנק "קצבה מזכה" חודשית, בהתאם לסעיף 9א לפקודה. עניין זה דורש ביאור מסוים, שיובא מיד בסמוך.

3. בעת פרישתם של המשיבים מעבודתם בבנק, קבע סעיף 9א(ב) לפקודה פטור ממס ל"קצבה מוכרת" כהגדרתה בפקודה, או ל-35% מ"קצבה מזכה", כמשמעה בפקודה, וזאת למי שהגיע לגיל פרישה (לא אדרש כאן להגדרת המונחים: "קצבה מוכרת" ו-"קצבה מזכה", שכן הן אינן רלבנטיות לענייננו ואקרא לכל ההטבות המיסויות הנ"ל בשם כולל: פטור). לפירוט הסדרי הפטור האמורים, טעמיהם וסייגיהם – ראו: אמנון רפאל (בהשתתפות שלומי לזר), מס הכנסה, 376-384 (מהדורה רביעית 2009) (להלן – רפאל, מס הכנסה); פרופ' אהרון נמדר מס הכנסה 153-154 (מהדורה שלישית 2010): .

הפקודה הגדירה באותו זמן את גיל הפרישה בסעיף 9א כדלקמן:

"גיל פרישה" – 55 שנים באשה ו-60 שנה בגבר; אולם יראו אדם כאילו הגיע לגיל פרישה, אף אם נתמלאה בו אחת מאלה:

"(1) עברו 25 שנים באשה, ו-30 שנה בגבר, מהשנה הראשונה שבעדה משתלמת הקצבה, או שהוא זכאי על-פי דין לקצבת פרישה...
(2) הוא פרש פרישה מוקדמת בשל נכות יציבה..."
(ההדגשות שלי – מ).

4. היות שהמשיבים עמדו בחריג שהוגדר בתנאי הפטור, משהועסקו בעבודתם למעלה משלושים שנים, ניתנה להם עם פרישתם מהבנק אפשרות לבחור באחד משני מסלולים לקבלת קיצבה:

(א) קבלת מענק פרישה מוגדל – פטור בחלקו ממס לפי סעיף 9(א7) לפקודה וכן את כספי קופות התגמולים שנצטברו לזכותם, פטורים ממס.

(ב) קבלת קצבה חודשית לכל החיים, אשר לגביה הם יהנו מפטור ממס בגין 35% מקצבתם המזכה, כמשמעה בפקודה, כל זאת בצד זכויות נלוות שונות (דמי נופש, וביטוחים שונים), וקבלת חלק מהכספים המוחזקים עבורם בקופות התגמולים שלהם (15% מהיתרה שנצברה). אפשרות זו התבססה על הוראת סעיף 9א לפקודה.

המשיבים ביכרו את חלופה (ב) שצוינה לעיל, והם החלו לקבל קיצבה חודשית שפטורה חלקית ממס, כאמור באפשרות זו.

5. זה המקום לציין כי הפקודה מונה אפשרות נוספת, שלישית, עבור פורשים, או פורשים מוקדמים לפי אותה העת. המדובר באפשרות "משולבת", של קבלת מענק פרישה בעת הפרישה, וכן קבלת קיצבה חודשית. סעיף 9א(ג) לפקודה, הדן בחלופה זו, מבקש למנוע מצב שבו גם הקצבה וגם המענק יהיו פטורים ממס והוא רואה בשניהם במקרה זה מקשה אחת, תוך ניתוב הפטור ממס ביניהם. סעיף זה מאפשר לפורש, שקיבל מענק פרישה ומקבל בעד אותן שנות עבודה גם קיצבה חודשית, לבחור בין חלופות פטור שונות. הנוסחה לחישוב הפטור, המנותב בין הקיצבה והמענק, ידועה בשם: "האפשרות המשולבת". בתוך "האפשרות המשולבת" שתי חלופות:

חלופה אחת הינה ויתור על הפטור לו זכאי הנישום בגין הקיצבה המזכה (כולו או חלקו), לפי נוסחה המובאת באותו סעיף, והשארת הפטור על המענק על כנו (כולו או חלקו בהתאמה);

החלופה השניה הינה תשלום מס על חלק מן המענק (חלק אשר היה אמור להיות פטור ממס בחלופה הראשונה) וקבלת פטור ממס בגין 35% מן הקיצבה המזכה, כפי שזכאי לו הפורש על פי סעיף 9א(ב) לפקודה. (חלופה שניה זו תכונה להלן: "החלופה השניה של האפשרות המשולבת").

"האפשרות המשולבת" – על שתי חלופותיה – לא הועמדה לבחירת המשיבים על-ידי הבנק. לעובדה זו ולהשלכותיה על המכלול – אחזור בהמשך הדברים.

6. בשנת 2004 נחקקו שני תיקונים לפקודה, שהם רלבנטיים לענייננו:

(א) כחלק מחקיקת חוק גיל פרישה, התשס"ד-2004 (להלן: חוק גיל הפרישה), הוכנס לפקודה תיקון מס' 135, 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"). ראו: שם, בסעיף 17. שינוי זה גרר גם תיקון הפקודה בחלקים הרלבנטיים (ובתוכם של סעיף ההגדרות, וסעיף 9א, שבו עסקינן). תיקון זה, כך נקבע, ייכנס לתוקף בתאריך 1.4.2004.

התיקון הנ"ל איננו משליך ישירות על ענייננו, שכן המשיבים הוגדרו כעובדים שהגיעו ל"גיל פרישה" טרם התיקון ואולם יש לו השראה פרשנית, עליה נעמוד בהמשך (ראו פסקה 20 שלהלן).

(ב) כחלק מחקיקת חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה), התשס"ד-2004 (להלן: חוק המדיניות הכלכלית), חוקק תיקון מס' 136 לפקודה, ובוטל כליל (בסעיף 67 לתיקון) החריג בסעיף 9א לפקודה המאפשר לראות מי שלא הגיע לגיל פרישה כאילו הגיע לגיל האמור. בחוק הנ"ל נקבעה הוראת-מעבר שנגעה לביטול הקלה זו, אשר פרשנותה עומדת בליבו של הערעור. וכך מציין סעיף 71(ב) לחוק המדיניות הכלכלית בעניין זה:

"סעיף 9א(א) ו-(ב) לפקודה, כנוסחו בסעיף 67(1)(א) ו-(ב) לחוק זה, יחול על קצבה המשתלמת לתקופה שתחילתה ביום התחילה ואילך" (ההדגשה שלי – ח"מ; "יום התחילה" נקבע לתאריך 1.1.2004).

הצדדים חלוקים בנוגע לשאלה, האם הקיצבאות שמשתלמות למשיבים מאז תאריך 1.1.2004 הן קיצבאות שעומדות בתנאי הכלול בהוראת המעבר, ועל כן יש להחיל עליהן את סעיף 9א לפקודה, בנוסחו החדש, אם לאו.

7. הוראת המעבר שהוגדרה בחוק המדיניות הכלכלית פורשה על-ידי פקיד השומה כמבטלת את הפטור האמור ביחס למשיבים, החל מתאריך 1.1.2004. אשר על כן, הוחלט כי המשיבים אינם יכולים ליהנות מן הפטור לאחר תאריך 1.1.2004 (אף שהם זכו לפטור האמור לפני תאריך זה).

על ההחלטה הנ"ל הגישו המשיבים ערעור מס הכנסה לבית המשפט המחוזי הנכבד בחיפה. אביא עתה את עיקרי פסק דינו.

8. בית המשפט המחוזי הנכבד קבע כי התיקון שביטל את אפשרות מתן הפטור החלקי ממס לפי סעיף 9א לפקודה – איננו חל על המשיבים, וזאת מן הטעם שהחלתו כאמור תהווה, לשיטתו, החלה רטרואקטיבית, שהיא פסולה. בית המשפט הנכבד קמא נסמך בעניין זה על החזקה בדבר אי-רטרואקטיביות, והוא הטעים כי עמדת המערער מביאה לתוצאה שהמשיבים ישובו לזכות בפטור רק כשיגיעו לגיל הפרישה הסטטוטורי לאחר התיקון משנת 2004, שאז יוכרו כפורשים על פי גיל (שכן כאמור בוטלה האפשרות להגיע ל"גיל פרישה" לאחר שלושים שנות עבודה לגברים).

9. בית המשפט המחוזי הוסיף כי התיקונים לחקיקה שללו למעשה את המעמד של המשיבים כפורשים לגמלאות, ומעמד זה הפך לזכות מוקנית, שלא ניתן לשלול אותה באופן רטרואקטיבי. עוד נקבע כי מדובר בסטאטוס שהמשיבים רכשו לפי המצב החוקי שהיה קיים, ותיקון חקיקה איננו יכול לחול באופן רטרואקטיבי ולשלול אותו.

מכאן הערעור שלפנינו.

תמצית טענות הצדדים

10. המערער סבור כי בית המשפט המחוזי הנכבד טעה במסקנה אליה הגיע, לפיה התיקון לסעיף 9א(א) לפקודה חל רק על מי שפרש מעבודתו לאחר יום התחילה של חוק התוכנית הכלכלית, קרי החל מתאריך 1.1.2004. לטענת המערער הוראת המעבר הינה "אקטיבית", ולא רטרואקטיבית, ויש להחיל אותה על כל מי שמקבל קיצבה שמשתלמת לאחר תאריך 1.1.2004.

המערער מסביר עוד בערעורו כי בניגוד למה שנקבע על ידי בית המשפט המחוזי הנכבד, אין לראות בשיעורי מס ובפטור כזכות מוקנית, שכן לא עומדת לאדם זכות שלא ישונו שיעורי המס שחלים עליו, או כי לא יבוטלו פטורים החלים עליו. על כן לא מדובר גם בשינוי "מעמדם" של המשיבים.

11. כעולה מטענות המערער, המשמעות הכלכלית של התיקון האמור עבור המשיב 1, מר ריכנבך, נעה בין 33,676 ש"ח – 36,330 ש"ח (על פי ערכי היוון תשלומי המס הנוספים שיחולו עליו כתוצאה מדחיית המועד בו יינתן פטור ממס על קצבה מתאריך 1.1.2004 ועד להגיעו לגיל 67, בהתאם לריבית המחושבת); המשמעות הכלכלית של

התיקון האמור עבור המשיב 2, מר קביצל, נעה בין 30,040 ש"ח – 32,214 ש"ח (לפי אותו החישוב).

12. המשיבים סומכים ידיהם מנגד על פסיקתו של בית המשפט המחוזי הנכבד. אביא להלן את טענותיהם העיקריות:

(א) לדידם של המשיבים, החלתו של התיקון לסעיף 9א לפקודה עליהם תהיה חקיקה רטרואקטיבית, שתשלול שלא כדין את ה"סטטוס" שלהם כעובדים שהגיעו ל"גיל פרישה". המשיבים מפנים את תשומת הלב לכך שהם פרשו מתוך ידיעה כי "יראו אותם כאילו הגיעו לגיל פרישה", ועל כן אסור שיילקח מהם עתה מעמד זה בחקיקה רטרואקטיבית, בשל החזקה כנגד חקיקה מסוג זה.

(ב) טענה נוספת שמעלים המשיבים לערעור היא טענת הפליה. כזכור, בפני המשיבים הועמדו רק שתי אפשרויות לקבלת קיצבה, ואולם נמנעה מהם על-ידי הבנק הבחירה ב"אפשרות המשולבת" ובמיוחד בחלופה השנייה שלה, שהיתה כלולה אז בחוק. המשיבים מציינים כי לאחר תיקוני החקיקה שפורטו בפסקה 6 שלעיל, איפשרה נציבות מס הכנסה למי שבחר בחלופה השנייה של "האפשרות המשולבת" (שלא מבין פורשי הבנק) לחזור בו מבחירתו (ראו: חוזר מס הכנסה 7/2004), אולם אופציה כזו לא הוצעה למשיבים. המשיבים סבורים כי מצבם באותה העת היה זהה למי שבחרו בחלופה השנייה של "האפשרות המשולבת", ועל כן הם מופלים לרעה שלא כדין ביחס לאלה.

(ג) לבסוף, המשיבים טוענים גם כי החלת התיקון לפקודה עליהם תהווה פגיעה בזכות הקניין החוקתית שלהם. טענה זו הועלתה ללא ביסוס ופירוט כדבעי (קושי שהוא חריף במיוחד כשהמדובר בטענה חוקתית מורכבת). לכן אדרש אליה בקצרה בלבד, בסוף הדברים.

עתה לאחר שהוצגה השתלשלות הענינים וכן פסק הדין, מושא הערעור, ועמדות הצדדים – ניתן לעבור לליבון המחלוקות.

דיון והכרעה

13. לאחר עיון בערעור ובסיכומי הצדדים, ובחומר הרב שעמד לפנינו – אציע לחבריי לקבל את הערעור. את הטעמים לכך אפרט מיד בסמוך.

14. השאלה הראשונה שיש לדון בה היא האם הוראת המעבר חלה בכלל על הפטור ממס שממנו נהנו המשיבים. לאחר מכן – במידה שאמצא כי הוראת המעבר אכן חלה על המשיבים – אמשך ואבחן את סיווגה של הוראת המעבר ביחס לתחולתה בעבר; לבסוף אדרש גם לטענות המשיבים בדבר הפליה וביחס לפגיעה החוקתית הנטענת.

15. לעזרתנו שתי נקודות אחיזה לשם מתן מענה על שתי השאלות הראשונות שהוצגו לעיל. האחת היא מועד אירוע המס, מאחר שעסקינן בדיני המסים. נקודת האחיזה השניה, היא לשון ההוראה ותכליתה בחוק המדיניות הכלכלית. עתה ארחיב מעט באלה:

(א) מועד אירוע המס הוא הבריח התיכון כאן: במידה ומועד אירוע המס חל לפני תחילתו של כניסת חוק המדיניות הכלכלית לתוקפו, הרי שהמשיבים זכאים להנות מהפטור ממס שניתן להם עם פרישתם (וזאת לפי החזקה התקפה דרך כלל, והיא חזקת אי-הרטוראקטיביות); אולם, במידה ואירוע המס קורה גם אחרי תחילתו של כניסת חוק המדיניות הכלכלית לתוקפו, הרי שהמשיבים לא זכאים לפטור ממס – בהנחה שהחוק חוקתי.

(ב) לשון החוק מורה: התיקון יחול על "קצבה המשתלמת לתקופה [שנות המס הרלבנטיות בתקופת חייו של מי שפרש – ח"מ], שתחילתה ביום התחילה [של חוק המדיניות הכלכלית – ח"מ] ואילך". פרשנותה של הוראה זו תתבאר בעזרת כללי הפרשנות, הקובעים את "היקף הפריסה של החוק, לרבות היקף פריסתו בזמן" (ראו: ע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מ"ו(2) 765, 776 (1992) (להלן: ענין ארביב)). תפיסת הפרשנות הכללית תקפה, כידוע, גם לפרשנותם של דיני המס. בפרשנות של כל דבר חקיקה על השופט לתת את המשמעות לחקיקה, כפי שלשון החוק מאפשרת, בשים לב לתכלית החקיקה (לסקירת דרך הפרשנות לדיני המס ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 76-75 (1985); ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שבטון, בפסקה 20 לפסק דיני (לא פורסם, 18.8.2011) (להלן: ענין שבטון); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" מיסים יא(4) 1-18 (1997)). המרכיבים העיקריים של תורת הפרשנות המשפטית הם שלושה: הטקסט המתפרש, התכלית שהטקסט נועד להגשימה ושיקול הדעת הפרשני במקום שהפעלת התכלית על הטקסט מעלה יותר מאפשרות פרשנית אחת (אהרן ברק פרשנות במשפט: פרשנות החקיקה 79 (1993) (להלן: ברק פרשנות החקיקה)).

16. התשובה לשאלה הנוגעת למועד אירוע המס תיגזר מדיון בטענות הצדדים בנוגע למהותה של הקיצבה – האם מתן הקיצבה והפטור מהוים "אירוע מס" שמתחדש מדי שנה, או שמא התקיים רק "אירוע מס" אחד, עם פרישתם של המשיבים. אפשרות אחרונה זו, במידה שתוכח כדבעי, תשלול את האפשרות להפעיל את החלת הוראת המעבר על הקיצבאות שמקבלים המשיבים, שכן במקרה שכזה ברי כי הקיצבה לא משתלמת "לתקופה שתחילתה ביום התחילה ואילך", אלא מתייחסת לאירוע שהתגבש לפני יום התחילה (כזכור, 1.1.2004). נפתח איפוא עתה את הדיון בנושא זה.

17. אין בידי לקבל את טענת המשיבים, לפיה "אירוע המס" שקשור לקיצבה התרחש פעם אחת בלבד, בעת פרישתם. הטעם לכך הוא שקבלת קיצבאות מן הסוג שבו עסקינן הוא פעולה מיסויית "פשוטה" יחסית, ולכן החבות במס (או אירוע המס) מתגבשת לגביה, במועד בו מתקבלים הכספים, או מופקת ההכנסה. ראו: רפאל, מס הכנסה 796. על כן 'אירוע המס' הרלבנטי איננו יציאת המשיבים לפנסיה, אלא המועד החודשי שבו מתקבלת הקיצבה בפועל (עיינו: ענין שבטון, בפסקה 20 לפסק דיני (לא פורסם, 18.8.2011)).

משמעות הדבר היא כי סעיף המעבר, שנוסחו הובא לעיל, אכן חל על הקיצבה שמקבלים המשיבים, שכן אותה הקיצבה משתלמת, מחדש, בכל חודש, ועל כן גם לאחר תאריך 1.1.2004 (שאז נכנס לתוקף השינוי האמור בסעיף 9א לפקודה).

נמשיך איפוא ונבחן עתה האם ביטול הפטור החל משנת 2004 והלאה מהווה שינוי "רטרואקטיבי" של מעמדם של המשיבים.

18. בבג"ץ 11088/05 הייב נ' מנהל מקרקעי ישראל (לא פורסם, 19.8.2010) (להלן: ענין הייב) הזדמן לי לסכם בקצרה את השוני שבין המונחים: רטרואקטיביות, רטרוספקטיביות, ואקטיביות. אביא משם את הנדרש לכאן בקיצור:

"חיקוק הוא רטרואקטיבי אם הוא משנה לעבר את מעמדה המשפטי, תכונותיה המשפטיות, או תוצאותיה המשפטיות של פעולה שנעשתה לפני כניסתו של אותו חיקוק לתוקפו... חיקוק הוא רטרוספקטיבי, כאשר הוא פועל לעתיד, אך מסתכל אחורה ומעניק תוצאות שונות לעתיד לפעולות שהתרחשו בעבר, או משנה מצב שהתקיים בעבר ואיננו קיים עוד בהווה... חיקוק הוא אקטיבי, כאשר הוא פועל מיד על מצב דברים, כפי שהוא קיים ביום כניסתו לתוקף ומשנה הלכה למעשה

את האפקט המשפטי של מצב קיים" (ענין הייב, בפיסקה 16 לפסק דיני).

אכן, יישומן של הגדרות אלו אינן קל, הן מבחינה תיאורטית כללית, והן מאחר שמטבע הדברים גם חוקים בעלי תחולה אקטיבית מקפלים בתוכם, לעתים, גם השלכות רטרופקטיביות מסוימות (ראו: יניב רוזנאי "רטרואקטיביות – יותר מאשר רק ענין של זמן" ! מחשבות על ניתוח חקיקה רטרואקטיבית בעקבות בג"ץ גניס" משפט ועסקים ט 395, 401 (2008); יורם מרגליות "אפליה בהסדרי החיסכון הפנסיוני ופתרונה המוצע" משפטים לא(3) 529, 554-555 (2001)).

כיצד יש ליישם את ההבחנות הנ"ל בעניננו? זאת אבהיר להלן.

19. הוראת המעבר שבה עסקינן קובעת, כזכור, כי ביטול הפטור, אשר רלבנטי למשיבים יחול על: "קצבה המשתלמת לתקופה שתחילתה ביום התחילה ואילך". מסקנתי שהובאה בפיסקה 17 לעיל ועל פיה בכל פעם שמתקבלת קיצבה – מתרחש "אירוע מס" חדש, משפיעה פה גם על פרשנותי את הוראת המעבר הנ"ל, בצורה הבאה: לשיטתי יש להבין את הוראת המעבר האמורה כך שהיא תחול על כל אירוע של קבלת קיצבה בפועל החל מהשנה 2004, ועל כן היא חלה גם על הקיצבאות שמקבלים המשיבים החל משנה זו. הוראה שכזו איננה רטרואקטיבית, וגם איננה רטרופקטיבית, אלא אקטיבית (ולכן היא איננה בעייתית). עתה אסביר קביעתי זו.

20. בפתח הדברים, ניתן לשלול על פניה את הטענה כי הוראת המעבר חלה בצורה רטרואקטיבית. הטעם לכך הוא שהוראת המעבר מחילה על פי לשונה את ביטול הפטור קדימה בלבד, על שנות המס שלאחר 2004 ("לתקופה שתחילתה ביום התחילה ואילך"). על כן אין מדובר בהוראה אשר: "משנה לעבר את מעמדה המשפטי, תכונותיה המשפטיות, או תוצאותיה המשפטיות של פעולה שנעשתה לפני כניסתו של אותו חיקוק לתוקפו". הוזה אומר: הוראת המעבר לא קבעה כי הפטור ממס לפי סעיף 9א בנוסחו הישן יוחזר לקופת המדינה, או שהוא משולל תוקף חוקי למפרע (השוו: בג"ץ 9098/01 גניס נ' משרד הבינוי והשיכון, פ"ד נט(4) 241, 282-285, 290 (2004)). מכאן שהוראת החוק איננה רטרואקטיבית, שכן היא לא משפיעה על אירועי המס שקדמו לתיקון החוק. המחוקק, לא התכוון לכך – לא במפורש, ולא במשתמע. בהקשר זה התכלית של סעיף 9א(א) ו-(ב) לפקודה, כנוסחו בסעיף 67(1)(א) ו-(ב) לחוק המדיניות הכלכלית, היא זו, אשר יוצרי החוק בשעת חקיקתו הצהירו שהם מבקשים להשיג

באמצעותו, או זו היכולה להילמד מ"סעיף המטרה" שבחוק. מטרת חוק המדיניות הכלכלית מצויינת במפורש בסעיף 1 שלו:

"חוק זה בא לתקן חוקים שונים, לדחות תחילתם של חוקים ולבטל חוקים, וכן לקבוע הוראות נוספות, במטרה לאפשר התייעלות מבנית ארוכת טווח של המגזר הציבורי, לבצע רפורמות מבניות בענפי המשק, להשיג את יעדי התקציב ולצמצם את הגירעון הממשלתי, ההוצאה הממשלתית והחוב הלאומי, והכל במסגרת המדיניות הכלכלית של הממשלה לשנת הכספים 2004".

חוק גיל פרישה קבע (בתיקון 135 לפקודה כאמור) כי גיל הפרישה בפקודה ישונה לפי האמור באותו חוק. אביא להלן את מטרתו של חוק גיל פרישה, אשר צויינה גם היא בסעיף 1 שבו והצהירה כדלקמן:

"מטרתו של חוק זה לקבוע כללים אחידים לעניין גיל פרישה מעבודה, ובכלל זה העלאתו באופן מדורג, והכל תוך החלת הכללים האמורים הן לעניין זכאות להטבה הניתנת למי שהגיע לגיל האמור והן לעניין זכאות להטבה, הניתנת למי שטרם הגיע לגיל האמור, עד הגיעו לאותו גיל" (ההדגשה שלי – ח"מ).

ראוי להזכיר בהקשרים אלה עוד את דבריו של חה"כ ניסן סלומיאנסקי בדיון שהתקיים בוועדת הכספים של הכנסת בנוגע להוראת המעבר האמורה (פרוטוקול מס' 7508, ד"כ התשס"ד, 8398), המעידים על "התכלית הסובייקטיבית". שם הוא התבטא כך:

"אני מניח שאף אחד מאיתנו לא יתן יד שיהיה משהו רטרואקטיבי. זה לא יעלה על הדעת. אם כבר צריך לדבר מכאן ולהבא, על הסכומים מכאן ולהבא ... אני אומר לפחות על העז הזו של הרטרואקטיביות אני חושב שאף אחד מאיתנו לא יתן יד" (ראו: שם, עמוד 6; ההדגשה שלי – ח"מ).

21. זאת ועוד-אחרת. טענות המשיבים נשללות לא רק על פי "התכלית הסובייקטיבית", אלא שהן אינן מבטאות גם את התכלית האובייקטיבית של הוראת המעבר. התכלית האובייקטיבית של סעיף 9א(א) ו-9א(ב) לפקודה, כנוסחו בסעיף 67(1)(א) ו-9א(ב) לחוק המדיניות הכלכלית נלמדת מדבר החקיקה כולו. היא התכלית שבאה למלא את התכליות הקונקרטיות שחוק בעניני תקציב ומדיניות כלכלית עשוי

להגשים בחברה דמוקרטית מודרנית (עיינו: ברק פרשנות החקיקה 258). בענייננו אין אנו רואים התנגשות חזיתית של התכלית הסובייקטיבית עם התכלית האובייקטיבית גם בהוראת המעבר. אבהיר:

מסמכותה של המדינה לגבות מיסים ולשנות מדיניות כלכלית לפי צרכים ציבוריים וסדר עדיפויות שנקבע על-ידה. במסגרת זו הונהגו בחוק המדיניות הכלכלית רפורמות רבות והוטלו גזירות, שמטרתן האובייקטיבית העיקרית היתה, בין היתר, להגדיל את הכנסות המדינה, לצמצם את הגירעון ואת ההוצאה הציבורית. הנה כי כן, אחת התכליות המרכזיות היתה: שינוי מדיניות המיסוי (השוו: רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 402 (1998)). בדרכו להשגת מטרה זו – המחוקק ביטל פה רק מכאן ולהבא את הפיקציה המשפטית "שיראו אדם כאילו הגיע לגיל פרישה", אף אם בפועל הפורש לא הגיע עדיין לגיל האמור. הליכה בדרך זו מותרת בנסיבות, כמו שהשימוש בפיקציה מעין זו, שננקטה פה מלכתחילה – היא מקובלת ואפשרית. השוו: בג"ץ 430/08 ארגון נכי צה"ל נ' שר הבטחון (לא פורסם, 18.7.2000).

נוכח האמור, דומה שלא ניתן לחלוק כי המחוקק בחוקקו את תיקון 136 לפקודה, לרבות הוראת המעבר שבו – הצליח להשיג התאמה בין הניסוח לתכלית וניתן לומר כי הוא רצה (גם באופן אובייקטיבי) להגיע פה לתוצאה לה טוען המערער שבפנינו. על כן נותר עכשיו לבחון רק האם מדובר בהחלה רטרואקטיבית (שהיא לעתים אסורה), או אקטיבית של התיקון לפקודה (שהיא מותרת), וזאת אחרי ששללנו את הפרופוזיציה שמדובר בחקיקה רטרואקטיבית.

22. תחולה אקטיבית של חוק היא, כזכור, החלה של הסדר חדש על מצב דברים המתקיים ביום כניסתו של החוק לתוקף. לשיטתי זוהי הדרך שבה נקט המחוקק בתיקון לסעיף 9א לפקודה, ועל כן המדובר בהחלה אקטיבית של ביטול הפטור, שממנו נהנו המשיבים. ביטול הפטור חל רק על אירועי המס (בענייננו: קבלת הקיצבה החודשית), שמתרחשים לאחר תאריך 1.1.2004. הנשיא א' ברק תיאר באחת הפרשיות מצב דברים מעין זה כך:

"אכן, לפנינו מקרה נפוץ למדי, שבו חלק מהנתונים העובדתיים המגבשים אחריות (או מעמד) מתרחשים לפני חקיקתו של חיקוק, וחלק מהנתונים העובדתיים המגבשים אחריות (או מעמד) מתרחשים לאחר חקיקתו של החוק ומשכללים את האחריות (או המעמד). במצב דברים זה אין לומר כי שכלול האחריות (או המעמד) פועל באופן רטרואקטיבי. עניין לנו בפעולה אקטיבית

של החוק" (ראו: ע"א 6066/97 עיריית תל-אביב-יפו נ' אבן אור פסגת דוממה בע"מ, פ"ד נד(3) 749, 755 (2000)).

בצורה דומה נאמר בענין ארביב כדלקמן:

"טול חוק חדש, הקובע כי בעלים של נכס חייב לשלם מס חדש. האם החלתו על מי שרכש בעלות באותו נכס לפני היכנסו לתוקף של החוק היא החלה רטרואספקטיבית של החוק? לדעתי, התשובה היא בשלילה. החוק יחול על כל בעלי הנכסים ביום חקיקתו, בלא שהחלתו עליהם היא רטרואספקטיבית. אכן, החלת החוק החדש תהא רטרואספקטיבית, אם היא תחול גם על מי שחדל להיות בעל נכס ביום כניסתו של החוק לתוקף (החלה על מי שהיה לו מצב של בעל נכס, ומצב זה הסתיים). החלתו של החוק אף אינה פרוספקטיבית (כלומר, מי שיהא בעל נכס בעתיד בלבד). החלתו של החוק על מי שהוא בעל נכס ביום כניסתו של החוק לתוקף היא החלה אקטיבית של החוק. החוק פועל מיד על מצב דברים כפי שהוא קיים ביום כניסתו לתוקף" (שם, בעמ' 779-780).

23. נקודה זו מובילה אותנו לדיון בטענת-הנגד של המשיבים בעניין זה, לפיה ביטול הפטור פוגע ב"סטטוס" שלהם כאילו היו פורשים לגמלאות שזכאים לפטור, ועל כן המדובר בשינוי רטרואספקטיבי של מעמדם. טענתם היא שגם אם התיקון חל מכאן ולהבא, הוא רטרואספקטיבי אם הוא משנה את התוצאה (בעתיד) של פעולה שהתרחשה בעבר ("מתן" ה"סטטוס" הנטען של "פורשים כדין" – למשיבים). נברר איפוא עתה טענה זו.

24. התשובה לטיעון הנ"ל כפולה:

(א) מתן הטבה או פטור מסוים לאדם – איננה יוצרת לו, על דרך הכלל, סטטוס (עיינו: אבנר ח' שאקי הגיל במשפט: תוך זיקה מיוחדת למשפט הבינלאומי הפרטי (1968)).

(ב) כידוע, ככלל, אין לאדם זכות מוקנית (vested right) בכך שמדיניות כלכלית-מיסויית, עליה התבסס והסתמך – תימשך. בנוסף אין לאדם ערובה כלשהי כנגד אי-שינוי המדיניות, אלא במקרים חריגים כאשר הדבר נעשה (בשינוי חקיקה) על דרך של פגיעה לא חוקתית, שאיננה חוצה את פיסקת ההגבלה, או אגב פגם מינהלי חמור (כשמדובר בהחלטת רשות). ראו: בג"ץ 4947/03 עיריית באר שבע נ' ממשלת ישראל, בפסקאות 7-8 לפסק דינה של השופטת (כתוארה אז) ד' ביניש (לא פורסם, 10.5.2006) (להלן: ענין עיריית באר שבע); בג"ץ 7691/95 שגיא נ' ממשלת ישראל, פ"ד

נב(5) 577, 609-607 (1998); בג"ץ 3644/06 לנדס נ' משרד האוצר (לא פורסם, 29.3.2009) (להלן: ענין לנדס); בג"ץ 198/82 מוניץ נ' בנק ישראל, פ"ד לו(3) 470, 466 (1982); בג"ץ 4769/95 מנחם נ' שר התחבורה, פ"ד נז(1) 277, 235 (2002); בג"ץ 726/94 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' שר האוצר, פ"ד מח(5) 456, 441 (1994); בג"ץ 52/91 עתידות – קופת פנסיה בע"מ נ' שר האוצר, פ"ד מה(3) 527, 519 (1991); אהרן יורן "המהפכה החוקתית במיסוי בישראל" משפטים כ"ג 55, 60-63 (1994); יצחק הדרי "נורמת המידתיות וביקורת שיפוטית על חוקתיות חוקי המס" הפרקליט מ"ו 11, 12-14, 24-25, 33-40 (תשס"ב). בענין לנדס נאמר בנושא זה כך:

"מדיניות כלכלית מיטיבה, דוגמת פטור ממס, איננה יוצרת זכות קנויה להמשך המדיניות, אף לא כאשר אדם ביסס את התכנון הכלכלי ארוך הטווח שלו על קיומה של המדיניות. אמנם אפשר שתיווצר ציפייה כי המדיניות תימשך, אך ציפייה זו אינה עולה כדי זכות" (שם, בפסקה 9 לפסק דינו של חברי, המשנה לנשיא (בדימ.) השופט א' ריבלין; וראו גם: בג"ץ 4806/94 ד.ש.א. איכות הסביבה בע"מ נ' שר האוצר, פ"ד נב(2) 193, 201-203 (1998); בג"ץ 4593/05 בנק המזרחי המאוחד נ' ראש הממשלה, בפסקה 9 לפסק דינו של הנשיא א' ברק (לא פורסם, 20.9.2006)).

לאחרונה ציינה בנושא קרוב, המשנה לנשיא, השופטת מ' נאור

כך:

"... את טענת העותרים כי ההסתמכות על המצב המשפטי הקיים מונעת את האפשרות להחיל עליהם מעתה ועד עולם... הסדר חקיקתי המשנה את המס על רווחים – אין לקבל... ההגנה על ההסתמכות איננה "מילת קסם" ביחסי האזרח עם רשויות השלטון, ועשויות להיות לה תוצאות רבות" (בג"ץ 3734/11 דודיאן נ' כנסת ישראל בפסקאות 24-25 לפסק דינה (לא פורסם, 15.8.12) (להלן: ענין דודיאן)).

25. אשר על כן, לא ניתן לקבל את טענת המשיבים, לפיה הם קנו "סטטוס" של זכאות לפטור מסוים ממס. הוא הדין גם בטענה כי העותרים הסתמכו על מדיניות המיסוי, והסתמכות זו מונעת מעצמה כביכול את האפשרות להחיל את ביטול הפטור עליהם (ראו: ענין דודיאן, פסקאות 21-26 וההפניות שם).

26. סיכום ביניים מלמד כי הוראת המעבר, מושא הערעור אכן מחילה את ביטול הפטור על המשיבים, ככל שמדובר בקיצבאות שהם קיבלו החל מתאריך 1.1.2004 ואילך. מעבר לכך, בניגוד למה שנקבע על ידי בית המשפט המחוזי הנכבד, לא מדובר בהוראת מעבר שמוחלת בצורה רטרואקטיבית, או רטרוספקטיבית, אלא בצורה אקטיבית בלבד (ולפיכך – היא מותרת ומקובלת). המשיבים לא יכולים להיבנות מן העובדה שעד לתאריך 1.1.2004 היתה מדיניות המיסוי אחרת, שכן עובדה זו לא מקימה להם הגנה מפני השינוי במיסוי. נותרה, אם כן, טענתם של המשיבים כי הוראת המעבר יוצרת הפליה בינם לבין מי שהותר לו לבחור במסלול מסוים אחר, בעת פרישתו. לאחר דיון בטענה זו אתפנה לבחון בתמציתיות את הטענה לפגיעה בקניין, שהעלו המשיבים במכלול.

27. לא אוכל לקבל את טיעונם של המשיבים כי החלטת נציבות מס הכנסה לאפשר רק למי שבחר בחלופה השניה של "האפשרות המשולבת" לפרישה לפנסיה, לחזור בו מבחירתו, היא החלטה שמפלה את המשיבים. הטעם המרכזי לכך הוא כי מי שבחר בחלופה זו נמצא בקבוצת-ייחוס אחרת מזו שבה נמצאים המשיבים, ועל כן אין כאן יחס שונה לשווים. במה דברים אמורים? פורש שבחר בחלופה השניה של "האפשרות המשולבת" שינה את מצבו לדעה בעת פרישתו. שכן הוא בחר למסות את המענק שניתן לו בעת הפרישה (שלא היה חייב במס באותה סיטואציה), וזאת תמורת האפשרות לקבל קיצבה פטורה בחלקה ממס לאחר מכן. לעומת זאת, המשיבים לא שינו את מצבם לדעה בעת פרישתם, שכן הקיצבה שלהם לא מוסתה מעבר להוראות הדין בעת הפרישה. לכן יש טעם להתייחס פה בצורה שונה לחברי הקבוצה בחלופה השניה של "האפשרות המשולבת", שכן הם אינם שווים מן הבחינות הרלבנטיות – למשיבים.

28. לבסוף אדרש בקצרה גם לטענה החוקתית שהעלו המשיבים, לפיה ביטול הפטור שניתן להם כמוהו פגיעה בזכותם לקניין. בהקשר זה יש לציין כי גם אם הייתי מקבל שהקיצבה עצמה הינה סוג של "קניין חדש", שיש להגן עליו קונסטוטיונית (עמדה שאני אמנם נוטה לה וכך גם חברי המשנה לנשיא (בדימ') השופט א' ריבלין – ראו: בג"ץ 6784/06 שליטנר נ' הממונה על תשלום הגמלאות (לא פורסם, 12.1.2011) (להלן: ענין שליטנר)), הרי שאין זה ברור כי המיסוי של הקיצבאות האמורות מהווה פגיעה אסורה בזכות הקניין. כפי שהובהר בהרחבה בענין דודיאן, הדעות חלוקות ביחס לשאלה זו, ויש שרואים במיסוי כפעולה שאין עימה פגיעה בזכות לקניין כלל, או לחלופין פגיעה שהיא 'מותרת' ברמה החוקתית, מעצם טיבה (ראו: שם, פסקה 29, וההפניות הרבות שם). הדעת נותנת שקבלת אחת מן העמדות הנ"ל תשלול את הצורך

בבחינה חוקתית מפורטת, ואולם על מנת להניח את דעתם של המשיבים – אצא מנקודת הנחה כי מיסוי יכול, בנסיבות מסוימות, לעלות גם כדי פגיעה חוקתית בקניין.

29. אני סבור כי אין מקום לקבל את טענתם של המשיבים, גם בהנחה הנ"ל, שהועלתה כאמור בתיק זה בצורה רפה, לפיה ביטול הפטור שממנו הם נהנו עד לתאריך 1.1.2004, מהווה פגיעה בזכותם לקניין. כידוע, אין בית משפט זה שם עצמו כ"מחוקק כלכלי עליון", ועל כן: "טענה חוקתית נגד חוק מס המבוססת אך ורק על פגיעה בזכות הקניין, יכולה להתקבל רק במקרים חריגים ביותר" (ראו: ענין דודיאן, פסקה 30; ההדגשה שלי – ח"מ). החריגים הצרים הנ"ל הופכים להיות נדירים עוד יותר, מקום בו מדובר בהוראת מעבר שנוגעת למדיניות כלכלית, שכן זו זמנית מעצם טיבה וטבעה (ראו: בג"ץ 7111/95 מרכז השלטון המקומי נ' הכנסת, פ"ד נ(3) 485, 494 (1996); ענין דודיאן, בפסקה 47)).

המקרה שלפנינו איננו נופל איפוא לגדרי החריגים המצומצמים עד מאוד שתוארו לעיל, וזאת מאחר שמדובר כאן בביטול פטור שנעשה בגדרי התווית מדיניות כלכלית שלא הועלתה כנגדה כל טענה קונקרטית, והיא לבטח בגדרי מתחם שיקול הדעת של המחוקק, שהוא רחב בנושאים מעין אלה (ראו: בג"ץ 4885/03 ארגון מגדלי העופות בישראל אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' ממשלת ישראל, פ"ד נט(2) 14, 65 (2004); ענין שליטנר). יתר על כן, הביטול נעשה פה בצורה אקטיבית כאמור, ולא רטרואקטיבית, או פרוספקטיבית, והוא בוצע בצורה שלקחה בחשבון את האינטרסים השונים של הפורשים לגמלאות – לקבוצותיהם (ועל כך תעיד ההבחנה בין קבוצת הפורשים שבחרו בחלופה השניה של "האפשרות המשולבת", לבין המשיבים).

30. סוף דבר: יש לשנות מקביעתו של בית המשפט המחוזי הנכבד, לפיה הוראת המעבר שנקבעה בחוק המדיניות הכלכלית איננה חלה על המשיבים, ולבטל את פסק-הדין, מושא הערעור. הוראת המעבר מחילה את סעיף 9א לפקודה על המשיבים, ביחס לקיצבאות שהם מקבלים החל מתאריך 1.1.2004, ולא מדובר בהחלטה שהיא פסולה מחמת רטרואקטיביות, או מסיבה אחרת.

31. נוכח כל האמור לעיל – אציע לחברי לקבל את הערעור, כאמור בפסקה 30 שלעיל. בנסיבות העניין מוצע כי לא נעשה צו להוצאות.

השופט י' עמית:

אני מסכים.

ש ו פ ט

המשנה לנשיא (בדימ') א' ריבלין:

1. סעיף 71(ב) לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה), התשס"ד-2004, שפרשנותו היא השנויה במחלוקת בעניין שלפנינו, מורה כדלקמן:

סעיף 9א(א) ו-1(ב) לפקודה, כנוסחו בסעיף 67(1)(א) ו-1(ב) לחוק זה, יחול על קצבה המשתלמת לתקופה שתחילתה ביום התחילה ואילך [ההדגשה שלי – א.ר.].

בכך הביע המחוקק את דעתו כי ברצונו להחיל את הנוסח המעודכן של סעיפים 9א(א) ו-1(ב) על קצבה המשתלמת מיום התחילה – הוא יום 1.1.2004. כאשר המחוקק ביקש להתייחס למועד הפרישה, ולא למועד התשלום, הוא ידע לעשות כן במפורש. כך למשל בסעיף 71(ג) – הוא סעיף קטן אחד בלבד לאחר הסעיף שבו עסקינן – קבע המחוקק כי "הוראות סעיף 9א(ה) לפקודה, כנוסחו ערב תחילתו של חוק זה, ימשיכו לחול על מי שפרש עד יום ו' בטבת התשס"ד (31 בדצמבר 2003)..." [ההדגשה שלי – א.ר.]. בדומה, בהצעת חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה), התשס"ד-2003, ה"ח הממשלה 52, קבע המחוקק, בצמוד לסעיפים 58(ג) ו-1(ד), שהפכו בחוק בהתאמה לסעיפים 71(ב) ו-1(ג) שלעיל, גם את סעיף 58(ב) שקבע כדלקמן:

סעיף 9(א7)(א)(2) לפקודה, כנוסחו בסעיף 55(1) לחוק זה, יחול לגבי מי שפרש ביום תחילתו של חוק זה (בסעיף זה – יום התחילה) ואילך [ההדגשה הוספה – א.ר.].

סעיף זה אמנם נגזר לבסוף במסגרת החוק הסופי, לאחר שהוחלט שלא לשנות את נוסחו של סעיף 9(א7)(א)(2), אולם יש בו בוודאי כדי ללמדנו על כוונת המחוקק בענייננו.

2. לנוכח האמור, ומשאין למשיבים – או לדומיהם – זכות מוקנית לקבלת הפטור (ראו: סעיף 24 לפסק דינו של חברי, השופט ח' מלצר, וההפניות שם), גם אני סבור כי

אין בסעיף 71(ב) האמור משום החלה רטרואקטיבית. אי-לכך, מסכים אני לקביעתו של חברי, השופט ח' מלצר, כי יש לקבל את הערעור, ללא צו להוצאות.

המשנה-לנשיא (בדימ')

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ח' מלצר.

ניתן היום, ח' באלול התשע"ב (26.8.2012).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה-לנשיא (בדימ')

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 08084730_K13.doc מה
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il