



בית הדין הארצי לעבודה

בר"ע 41663-07-22

ניתנה ביום 31 אוגוסט 2022

המבקש

בנימין שכטר

-

המשיבה

מדינת ישראל - רשות המיסים

בשם המבקש – עו"ד מיכאל לנג, עו"ד מאור מורגנשטרן

החלטה

השופט אילן סופר

1. לפניי בקשת רשות ערעור על פסק דינו של בית הדין האזורי תל אביב (השופטת תמר עציון פלץ; עלי"ח 15354-12-20) אשר דחה ערעור על החלטת הוועדה הרפואית לעררים (מס הכנסה) מיום 31.8.2020 (להלן – **הוועדה**). הוועדה קבעה למבקש נכויות זמניות בשיעור משתנה בין התאריכים 1.1.2000-30.6.2018 ונכות קבועה בשיעור של 87.66% החל מיום 1.7.2018.

הרקע לבקשה

2. המבקש, יליד 1949. ביום 11.9.2013 נקבעה למבקש, דרגת נכות בוועדת נכות כללית בשיעור של 71%. בין היתר נקבעה למבקש דרגת נכות בגין הליקויים הבאים: 10% בגין דום נשימה בשינה; 0% בגין מ.א. תיקון בקע מימין; 10% בגין בקע מפשעתי משמאל; 10% בגין הפרעות במתן שתן; 20% בגין טיפול נוגד קרישה; 5% בגין כאבים בצוואר.

3. בחודש דצמבר 2018 המבקש הגיש לוועדה מדרג ראשון (מס הכנסה) בקשה לקביעת אחוזי נכות לצורך פטור ממס ובה ביקש כי הוועדה תבדוק את הפגימות בתחומים הבאים: "פנימאי, אורולוג, כירורג, עור, א.א.ג, נפשי ואורתופדי". החלטת הוועדה מדרג ראשון לא כללה נכות בגין מספר ליקויים שנכללו בהחלטת וועדת נכות כללית. המבקש הגיש ערר על החלטת הוועדה מדרג ראשון



בית הדין הארצי לעבודה

בר"ע 41663-07-22

במסגרתו טען בין היתר כי הוועדה שגתה כאשר לא אימצה את הנכויות שנקבעו בוועדת נכות כללית בגין הפגימות בצוואר, דום נשימה בשינה, מחלת כלי דם פריפרית והבקע. לצד זאת המבקש טען כי היה על הוועדה להעניק לו נכויות גבוהות יותר בגין הליקוי במתן שתן ובגין הצלקות, וזאת אף שהנכויות שפסקה לו הוועדה בגין ליקויים אלו זהות לנכויות שנפסקו לו בוועדת נכות כללית. וועדת הערר קיבלה את הערר לעניין הפגימות בצוואר וכן לעניין דום הנשימה, אך לא לעניין הבקע המפשעתי ומחלת כלי הדם הפריפרית.

4. המבקש הגיש ערעור על החלטת הוועדה לבית הדין האזורי. הערעור הוגש ביום 7.12.2020, וכלל טענות הן לעניין אימוץ הנכויות שנקבעו בוועדת נכות כללית לעניין הבקע המפשעתי וכן לעניין מחלת כלי הדם, והן לעניין גובה הנכות בגין הפרעות במתן שתן. ביום 5.9.2021 ניתן פסק הדין בעניין **צנגוט** ולאחריו חזר בו המבקש מטענותיו לעניין גובה הנכות בגין הפרעות במתן שתן (ע"ע (ארצי) 10-20-64460 **דב צנגוט - מדינת ישראל רשות המסים** (05.09.2021) (להלן – **עניין צנגוט**)).

5. בית הדין האזורי דחה את הערעור. בהתאם לנקבע בעניין **צנגוט**, נישום המעוניין לאמץ את קביעות וועדת נכות אחרת שדנה בעניינו, רשאי לבקש את אימוץ הקביעות כמקשה אחת, אך אינו רשאי לבקש אימוץ פרטני של חלק מהקביעות. המבקש לא ביקש מהוועדה לאמץ את מכלול הקביעות של וועדת נכות כללית, אלא ביקש מחלק מהיועצים לאמץ קביעות פרטניות של וועדת נכות כללית. נוסף על כך המבקש אף טען כי על הוועדה היה לפסוק לו נכות גבוהה יותר מזו שנפסקה לו בוועדת נכות כללית בגין הפרעות במתן שתן. מתן אפשרות למבקש לחזור בו מהבחירה שלא לאמץ את הנכויות תעקר מתוכן את תכליות ההסדר כפי שאלו נקבעו בעניין **צנגוט** וכן בעניין **פלוני** ולכן הערעור נדחה (ע"ע (ארצי) 16-11-45848 **פלוני – מדינת ישראל** (2.8.2018) (להלן – **עניין פלוני**)).

נימוקי הבקשה

6. המבקש טוען כי היה על הוועדה לאמץ את הנכויות שנקבעו לו על ידי וועדת נכות כללית בגין מחלת כלי דם פריפרית (20%) ובגין בקע מפשעתי משמאל (10%). המבקש מבהיר כי אכן לא ביקש מהוועדה לאמץ את הנכויות שנקבעו לו בוועדת



בית הדין הארצי לעבודה

בר"ע 41663-07-22

הנכות הכללית כמקשה אחת, אך פעל כך משום שמעניין פלוני, שהיה ההלכה הנוהגת בזמן הגשת התביעה, לא עלה כי יש צורך לבקש לאמץ את הנכויות כמקשה אחת. מכיוון שפסק הדין בעניין פלוני היה ההלכה הנוהגת באותה עת, ומכיוון שמפסק הדין לא עלה כי הוועדה מחויבת לאמץ את הנכויות רק כאשר היא מתבקשת לעשות כן כמקשה אחת, הוועדה למעשה פעלה בניגוד להלכה הנוהגת כאשר לא אימצה את הנכויות לעניין מחלת כלי הדם ולעניין הבקע כפי שנקבעו בוועדת נכות כללית. התוצאה אליה הגיע בית הדין האזורי לפיה משעה שהמבקש לא פעל בהתאם לכללי הלכת צנגוט, שניתן לאחר התכנסות הוועדה, הוא מושתק כעת מלטעון שיש לאמץ את הנכויות במלואן, אינה עולה בקנה אחת עם התכליות הסוציאליות העומדות בבסיס סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

7. המבקש אינו חולק על החלק האופרטיבי, להגדרתו, בעניין צנגוט אך לטענתו בעניינם של נישומים, שהגישו את תביעתם לאחר מתן פסק הדין בעניין פלוני, וטרם מתן פסק הדין בעניין צנגוט, יש לאפשר להם לטעון בשלבי הערעור השונים להשתק נכות בהתאם לעניין צנגוט. לטענת המבקש המשיבה, בתגובותיה בתיקים שונים (בהליך בפני בית הדין האזורי; בבר"ע (ארצי) 18095-22-05 אורי יחזקאל - מדינת ישראל (12.07.2022) (להלן – עניין יחזקאל); בעל"ח 28470-11-21 תורג'מן – מדינת ישראל (להלן – עניין תורג'מן)) מסכימה כי פסק הדין בעניין צנגוט חידד, הבהיר, ואף שינה את ההלכה שנקבעה בעניין פלוני. בנסיבות אלו אין מקום לזקוף לחובתו של המבקש את העובדה שלא פעל בהתאם לנקבע בעניין צנגוט.

המבקש טוען כי כלל ידוע הוא בדיני מיסים שקביעת חבות במס תעשה תמיד באופן צופה פני עתיד ולא עבר כך שלא ניתן לשנות רטרואקטיבית את גובה החיוב או הפטור ממס. משעה שפסק הדין בעניין צנגוט שינה את ההלכה הנוהגת באותה עת (ענין פלוני) אין מקום להחיל אותו באופן רטרואקטיבי על בקשות שהוגשו לפני שניתן, שכן אין מקום להטיל חבות רטרואקטיבית במס.

דיון והכרעה

8. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים ובפסק דינו של בית הדין האזורי מצאתי כי יש לדחות את הבקשה.



בית הדין הארצי לעבודה

בר"ע 41663-07-22

9. סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה[נוסח חדש] הודן בתנאים לפטור ממס הכנסה לנכה קובע כדלקמן:

" (א) הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שזכאי לתגמול חודשי לפי חוק הנכים (תגמולים ושיקום), התשי"ט-1959 [נוסח משולב] או לפי חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, התש"ל-1970, ונקבעה 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 ולעניין פסקת משנה (א) –

(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) פרקים ה, ט, י"ג או י"ג1 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995;

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

שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להוסיף על החוקים האמורים;

(ב) לא נקבע אחוז נכותו של נכה כאמור ייקבע על פי תקנות שיתקין שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת. [...]"

הסעיף קובע פטור ממס לנכה שנקבעה לו דרגת נכות בשיעור של 90% לפחות, לפי אחד החוקים המנויים, כאשר נכה שלא נקבעה לו דרגת נכות כאמור ייבדק על ידי ועדה ייעודית על מנת לקבל את הפטור.





בית הדין הארצי לעבודה

בר"ע 41663-07-22

10. פסק הדין בעניין **פלוני** דן בשאלה האם נישום רשאי לבקש לאמץ דרגת נכות שנקבעה לו בוועדה אחרת שאינה במס הכנסה גם אם הנכות שנקבעה באותה ועדה אינה מגיעה לרף המזכה בפטור ממס. באותו עניין מדובר היה בנישום, שוועדת נכות לפי חוק נכי רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957 קבעה לו דרגת נכות נפשית בשיעור של 30%. יודגש כי מדובר היה בנכות היחידה שוועדה זו קבעה. בית דין זה קיבל את טענות הנישום וקבע כי היה על הוועדה לאמץ את דרגת הנכות הנפשית שנקבעה לנישום, ולבדוק אותו רק ביחס לנכויות האחרות. בית הדין עמד על כך כי התכלית העומדת ביסוד הסדר זה היא של יעילות ומניעת הכרעת סותרות בוועדות השונות. בית הדין עמד על כך שעשויות להתעורר סיטואציות מורכבות בהן יתעורר קושי יישומי בהפרדה בין שיעור הנכות הכולל לבין שיעור הנכות מכח החוק הרלוונטי אך השאיר את ההכרעה בהם למקרים בהם יתעוררו.

11. בעניין **צנגוט** נדרש בית הדין לשאלה האם נישום רשאי לבקש אימוץ של קביעות וועדה אחרת ביחס לחלק מהליקויים שנידונו בה, ובמקביל לבקש כי וועדת מס הכנסה תבדוק אותו ביחס לליקויים אחרים בהם הוא סבור שדרגת הנכות גבוהה יותר.

בית הדין קבע כי נישום אינו רשאי ללקט מתוך הקביעה הקודמת את סעיפי הליקוי הנוחים לו ולהעמיד עצמו לבדיקה בגין יתר סעיפי הליקוי שנכללו בקביעה הקודמת. בית הדין סמך את קביעתו על שני טעמים. ראשית לשון הסעיף: **"נקבע אחוז נכותו של נכה לפי אחד החוקים שלהלן תחול הקביעה האמורה .."**. מנוסח הסעיף עולה כי יש לאמץ את הקביעה הקודמת בשלמותה, ולא בחלקים, פרשנות זו עדיפה אף מהטעם שבחינת בריאותו של נישום נעשית כמקשה אחת ולא מפוצלת לחלקים שעשויים להביא לתוצאה מלאכותית. טעם שני להעדפת פרשנות זו היא התכלית החקיקתית כפי שבית הדין עמד עליה בעניין פלוני. תכלית הסעיף היא ליצור הסדר הרמוני, ולהימנע ממצב של הכרעות סותרות. תכלית זו תושג רק אם הקביעה הכוללת היא שתתקבל, וועדת מס הכנסה תדון רק בליקויים שלא נדונו בפניי הוועדה.

12. המבקש טוען כי פסק הדין בעניין **צנגוט** שינה את ההלכה הנוהגת ויצר הלכה חדשה, בעוד שהוא הסתמך על ההלכה הקודמת בעת שהגיש את התביעה. עוד



בית הדין הארצי לעבודה

בר"ע 41663-07-22

נטען כי הוועדה שבדקה אותו מחדש על אף שביקש לאמץ את הקביעות ביחס לחלק מהליקויים פעלה בניגוד להלכה שנהגה באותה עת, בענין **פלוני**. אין בידי לקבל טענה זו. פסק הדין בעניין **צנגוט** לא יצר הלכה חדשה יש מאין, אלא יישם את הלכת **פלוני**, והבהיר כיצד יש להחיל אותה בנסיבות המקרה הספציפי. כפי שנסקר לעיל הטעמים לקביעה בעניין **צנגוט** היו שניים: לשון החוק והתכלית החקיקתית כפי שבית הדין עמד עליה בעניין **פלוני**. בעניין **פלוני** נקבעה קביעה עקרונית, ביחס לאפשרות לאמץ קביעות ועדות קודמות גם כשדרגת הנכות שנקבעה בהן נמוכה מהרף המזכה. מטבע הדברים קביעה עקרונית זו יושמה על נסיבות המקרה. לאחר עניין **פלוני**, בא עניין **צנגוט** לעולם וביקש להרחיב את הקביעות בעניין **פלוני** למקרה בו הנישום מבקש לאמץ רק חלק מהקביעות. בית הדין מצא כאמור כי אין מקום להרחבה כזו.

13. גם בענייננו ניסה המבקש לטעון כי יש להרחיב את הנקבע בעניין **פלוני** ולאמץ רק חלק מהקביעות שנקבעו בוועדת נכות כללית. הוועדה שלא אפשרה הרחבה זו לא פעלה בניגוד לנקבע בעניין **פלוני**, אלא בהתאם ללשון החוק ובהתאם לתכלית שבית הדין עמד עליה בעניין **פלוני**. גם אם ניתן לטעון כי לשון החוק, והלכת **פלוני**, ניתנות לשני פירושים סבירים, המסקנה היוצאת מכך אינה כי הוועדה פעלה בניגוד להלכה אלא כי הוועדה פעלה במעין "חלל משפטי ריק". הוועדה, שהינה גוף מעין שיפוטי, בחרה בפרשנות המשפטית שנראתה לה סבירה יותר ובכך פעלה בגדרי סמכותה.

14. המבקש, שהייה מיוצג על ידי עו"ד, לא ביקש לאמץ את דרגת הנכות האורולוגית שנקבעה לו בוועדת נכות כללית, להפך. המבקש ביקש מפורשות להיבדק ביחס לליקוי האורולוגי וטען כי יש להתאים לו דרגת נכות גבוהה יותר מזו שניתנה לו על ידי הוועדה מדרג ראשון, שהייתה זהה לדרגה שנקבעה בוועדת הנכות הכללית. לאחר שהמבקש כבר נבדק על ידי שתי וועדות, נמצא כי אילו היה מבקש לאמץ מלכתחילה את דרגת הנכות שנקבעה לו בוועדה נכות כללית בתוספת הליקויים הנוספים שנפסקו על ידי וועדת מס הכנסה, היה מגיע לרף המזכה. תוצאה זו לא הייתה ניתנת לחיזוי כמובן עם הגשת התביעה. המבקש טוען כעת כי יש לאפשר לו בדיעבד, לטעון לאימוץ הנכויות כפי שנקבעו בוועדת נכות כללית כמקשה אחת. אין מקום לקבל טענה זו בשלב זה. בפני נישום הפונה



בית הדין הארצי לעבודה

בר"ע 41663-07-22

למס הכנסה בבקשה לפטור עומדות שתי דרכים: האחת לבקש לאמץ נכויות שהוענקו לו בוועדה אחרת במלואן; השנייה ויתור על קביעות הוועדה האחרת והתייצבות לבדיקה ביחס למכלול הליקויים הנטענים. משעה שבחר המבקש ללכת בדרך בה אין הוא מעוניין באימוץ כלל הנכויות שנקבעו לו בוועדת נכות כללית, אין הוא יכול אחרי שגילה כי עשה מקח טעות לחזור ולבחור מחדש. כאמור תכלית ההסדר הקבוע בסעיף 9(5) היא קידום היעילות ומניעת הכרעת סותרות, ולכן אין מקום לאפשר לנישום לחזור בו לאחר שכבר נבדק על ידי וועדת מס הכנסה.

15. המבקש טוען כי עניינו שונה מכיוון שכשבחר להיבדק ביחס לחלק מהליקויים הסתמך על עניין פלוני, ולכן כעת מששונתה ההלכה יש לאפשר לו לשנות את בחירתו ולעתור לאימוץ הנכות בכללותה. אין בידי לקבל טענה זו. בעניין איקאפוד עמד בית המשפט העליון על ההבחנה בין שלושה סוגי מצבים, החלת הלכה רטרואקטיבית, אקטיבית ופרוספקטיבית וכך נוסחה ההבחנה: "תחולה רטרואקטיבית משמעה, כי הנורמה החדשה משנה לגבי העתיד את המעמד המשפטי, התכונות המשפטיות או התוצאות המשפטיות של מצבים שנסתיימו, או של פעולות וארועים שנעשו או התרחשו לפני מועד כניסתה לתוקף של הנורמה החדשה (עע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765, 777 (1992) (להלן: ענין ארביב)). תחולה אקטיבית של נורמה חדשה משמעה שהיא מוחלת באופן מיידי על מצב קיים השורר בעת נתינתה, ונועדה לשנות, והלכה למעשה משנה, אפקט משפטי של מצב קיים (שם, בעמ' 782). תיתכן חפיפה מסוימת בין תחולה אקטיבית לתחולה רטרואקטיבית, שכן גם בתחולה אקטיבית מוחלת הנורמה החדשה על מצבים שנוצרו או התרחשו קודם לנתינתה. תחולת החוק תהא פרוספקטיבית אם הוא יוחל על פעולות שתיעשה בעתיד, ועל מצבים שיתקיימו רק בעתיד (ענין ארביב, בעמ' 777 778; אהרן ברק פרשנות במשפט כרך ב – פרשנות החקיקה 622 624 (1993) (להלן: פרשנות במשפט); אהרן ברק פרשנות תכליתית במשפט 426 427, 427 ה"ש 161 (2003)"" (דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (14.07.2011)(להלן – עניין איקאפוד).



בית הדין הארצי לעבודה

בר"ע 41663-07-22

16. המבקש טוען שתי טענות ביחס לתחולה הרטרופקטיבית של ההלכה החדשה. טענה ראשונה היא שהחלת ההלכה בצורה רטרופקטיבית על עניינו פוגעת באינטרס ההסתמכות שלו עת הגיש את תביעתו לוועדה, האינטרס שתביעתו תיבחן בהתאם לתנאי הלכת פלוני. כפי שנקבע בעניין **יחזקאל**, נקודת המוצא היא שהלכה חלה בצורה רטרופקטיבית ופרוספקטיבית למעט במקרים חריגים. בנסיבות העניין משלא נמצא כי היה בהלכת פלוני כדי ליצור הסתמכות למבקש אין מקום לסייג את תחולתו של עניין **צנגוט** לתחולה פרוספקטיבית בלבד. כפי שנסקר להלן עניין **צנגוט** לא שינה את ההלכה שנקבעה בעניין פלוני אלא הבהיר את האופן שבו יש ליישם אותה. בנסיבות אלו לא ניתן לומר כי נוצר למבקש אינטרס הסתמכות המצדיק את החלת ההלכה פרוספקטיבית בלבד.

17. טענה שניה של המבקש היא כי שינוי ההלכה למעשה יוצר חבות רטרואקטיבית במס. טענה זו מוקשית ממספר טעמים. ראשית, כאמור לא מצאתי כי פסק הדין בעניין **צנגוט** מהווה שינוי של ההלכה שנקבעה בעניין פלוני וודאי לא באופן שמקים למבקש טענת הסתמכות. שנית אף אם היה מדובר בשינוי הלכה, יש להבחין בין תחולת ההלכה רטרופקטיבית (או ליתר דיוק אקטיבית) ביחס לבקשות תלויות ועומדות לבין עצם החיוב במס. במקרה הנדון אין חיוב רטרואקטיבי במס מהטעם שהלכת **צנגוט** אינה יוצרת את החבות במס אלא פקודת מס הכנסה. כפי שנקבע בעניין **אקיפוד** נורמה מוחלת בצורה רטרופקטיבית אם היא חלה לגבי אירועים שהתרחשו טרם כניסתה לתוקף או אקטיבית אם היא משנה את המצב המשפטי של אירוע קיים. בענייננו המבקש לא היה זכאי לפטור ממס ולכן הנורמה "החדשה" לא יוצרת את החבות שלו במס ולא פוגעת באינטרס ההסתמכות שלו ביחס לחבות במס.

נישום מחויב במס בהתאם למדרגות המס שנקבעו בפקודת מס הכנסה. נישום המעוניין בכך רשאי להגיש בקשה לקבלת פטור ממס, אך כל עוד לא התקבל הפטור הנישום מחויב במס. סעיף 9(5) קובע כי הכנסה מיגיעתו האישית של נכה פטורה ממס רק בתנאי ש"נקבעה לו נכות של 100%, או נכות של 90% לפחות [...] לא נקבע אחוז נכותו של נכה כאמור ייקבע על פי תקנות שיתקין שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת". דהיינו, החלטת הוועדה הינה תנאי לזכאות בפטור. הוועדה אינה מאשרת מצב קיים אלא היא היוצרת אותו. בענייננו המבקש טרם הוכר כזכאי לפטור לפני שינוי ההלכה הנטען, ולכן אין





בית הדין הארצי לעבודה

בר"ע 41663-07-22

מדובר בשינוי מעמד משפטי של מצב שנסתיים ואין בשינוי ההלכה משום הטלת חבות במס רטרואקטיבית, שעה שאין חולק כי המבקש לא היה זכאי לפטור ממס בשום שלב.

18. למבקש טענות נוספות ביחס לתגובת המשיבה בעניין **תורג'מן** אשר לשיטתו סותרות את הנקבע בעניין **יחזקאל**. אין בכוונתי להתייחס לטענות אלו משעה שמדובר בהליך תלוי ועומד בפני הערכאה דלמטה. לצד זאת אבהיר כי מובן שבית הדין הוא הפרשן המוסמך של ההלכה ולא המשיבה, ולכן אינו כפוף לפרשנות לה טענה המשיבה בתיקים אחרים.

19. **סוף דבר** – הבקשה נדחית. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

ניתנה היום, ד' אלול תשפ"ב (31 אוגוסט 2022) בהעדר הצדדים ותישלח אליהם.

אילן סופר, שופט

