



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8958/07

ע"א 8960/07

בפני :
כבוד השופט א' גרוניס
כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט ח' מלצר

המערער בע"א 8958/07 : פקיד שומה תל אביב יפו 5

נגד

המשיב בע"א 8958/07 : שרל שבטון

המערער בע"א 8960/07 : פקיד שומה כפר סבא

נגד

המשיב בע"א 8960/07 : יעקב בן אריה

ערעורים על פסקי הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מיום 3.6.2007 בתיק עמ"ה 1017/06 ומיום 10.6.2007 בתיק עמ"ה 1273/05, שניתנו על-ידי כב' השופט מ' אלטוביה

תאריך הישיבה : ח' באדר התש"ע (22.2.2010)

בשם המערערים : עו"ד קמיל עטילה

בשם המשיב ב-ע"א 8958/07 : עו"ד עוזי שוחט ; עו"ד בן-ציון כהן

בשם המשיב ב-ע"א 8960/07 : עו"ד ברוך יוסף

פסק-דין

שופט ח' מלצר:

1. סעיף 8(ג)(3) סייפא לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה) מתיר למנהל, כמשמעו בסעיף 1 לפקודה, לפרוס הכנסה של נישום בגין מענק שנתקבל עקב פרישה – למספר שנים. שני הערעורים שלפנינו, שנידונו במשותף, מעלים שאלה משפטית דומה בהקשר ליישומו של סעיף זה, במקרה המיוחד שבו הנישום הוא נכה, או עיוור במשמעות סעיף 9(5) לפקודה, הזכאי לפטור מהכנסה מיגיעה אישית (עד לתקרה שנתית מסוימת), והבקשה לפריסה היא לשנים שלאחר קבלת המענק. הקושיה היא האם בנסיבות אלו זכאי הנישום לפטור השנתי הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה.

2. המערערים בשני ההליכים, פקידי שומה בערים תל אביב-יפו וכפר סבא (להלן ביחד: המערערים), להם אצל המנהל מסמכותו לענין זה, סבורים כי במקרים מעין אלה יש לפרש את סעיף 8(ג)(3) סייפא לפקודה, כך שהנישום יהיה זכאי לתקרת הפטור בגין נכותו רק בעבור השנה הראשונה מבין השנים שבהן נפרסת ההכנסה האמורה. לעומת זאת, המשיבים בשני ההליכים (להלן ביחד: המשיבים), אשר זכאים לפטור כאמור לעיל וביקשו לפרוס את מענק הפרישה שקיבלו לשנים שלאחר קבלת המענק – סבורים כי הם זכאים ליהנות מהפטור הנ"ל בכל שנה מחדש, ולא רק בשנה הראשונה לפריסה.

טרם שנרד לנככי הסוגיה הסבוכה שהובאה לפתחנו, על הסתעפויותיה – נציג את עיקרי הנתונים הצריכים להכרעה.

התשתית העובדתית, המסגרת הנורמטיבית ופסק הדין, מושא הערעור ב- ע"א 8958/07

3. המשיב ב-ע"א 8958/07 (להלן: שבטון) עבד כשכיר בבנק דיסקונט לישראל בע"מ (להלן: בנק דיסקונט) החל מתאריך 1.11.1960 ועד לתאריך 31.1.2005 (בסך הכל – 44 שנים ושלושה חודשים). לשבטון נקבעה דרגת נכות צמיתה של 100%, החל מתאריך 21.4.1993, בעקבות ניתוח להשתלת לב שעבר. בהתאם לכך, שבטון נהנה מפטור ממס הכנסה מיגיעה אישית, בהתאם לסעיף 9(5) לפקודה, בתקרה של 492,000 ש"ח לשנה (הסכום נכון לתקרת שנת 2004, והוא מעודכן באופן עתי) (להלן: הפטור).

בגיל 60 הגיע שבטון להסכמה עם מעבידו, בנק דיסקונט, לפיה, בין השאר, פרישתו תוקדם בכשש שנים, והוא יקבל מענק פרישה בסך של 3,641,093 ש"ח, שהיה

מבוסס בעיקרו על מכפלה של משכורתו החודשית בשנות עבודתו בבנק, בצירוף תוספות מסוימות. המענק שולם לשבטון בתאריך 31.1.2005. שבטון פנה לפקיד שומה תל אביב-יפו 5, הוא המערער ב-ע"א 8958/07, בבקשה לפרוס את ההכנסה שנתקבלה בידיו ממענק הפרישה – לשש שנים "קדימה", החל מהשנה בה פרש. בקשתו נשענה על הוראות סעיף 8(ג)(3) סייפא לפקודה. סעיף זה, שפרשנותו היא מושא המחלוקת בערעורים שלפנינו, קובע בשלמותו כך:

"(ג) לפי בקשת הנישום או יורשיו, יראו את ההכנסות שלהלן, לענין חישוב סכום המס החל עליהן, כאילו נתקבלו כאמור לצידן:

(1) ...

(2) ...

(3) הכנסה מיגיעה אישית כאמור בפסקאות (5) או (6) להגדרתה שבסעיף 1 - בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן משולם המענק או בתקופה שבה נוצרה הזכות לקיצבה, לפי הענין, אך בלא יותר משש שנות המס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו המענק או היוון הקיצבה; אולם רשאי המנהל, אם נתבקש על כך, להתיר חלוקה לתקופה אחרת לרבות לשנים הבאות, בתנאים שיקבע, לרבות תשלום מקדמה" (הדגשת הסייפא שלי – ח"מ).

אין חולק כי מענק הפרישה שקיבל שבטון מוגדר כ"הכנסה מיגיעה אישית", בהתאם לפיסקה (5) להגדרת מונח זה בסעיף 1 לפקודה ("מענק שנתקבל עקב פרישה") – ומכאן שסעיף 8(ג)(3) לפקודה הנ"ל חל עליו.

4. פקיד השומה קיבל את בקשתו של שבטון לפריסת המענק לשש השנים הבאות, דהיינו משנת 2005 ועד לשנת 2010. בעקבות האמור חישב פקיד השומה את המס המגיע ממענק הפרישה, כדלקמן: תחילה, נוכח ממענק הפרישה סכום הפיצויים הפטורים לפי סעיף 9(א7)(א)(2) לפקודה. מן ההכנסה הנותרת (סכום של 3,199,478 ש"ח), ניכה פקיד השומה את סכום הפטור המקסימלי (הניתן מכח סעיף 9(5) לפקודה) שלא נוצל לשנת 2005, והסכום הנותר בסוף הליך זה – 2,718,441 ש"ח – היווה לשיטתו של פקיד השומה את ה"הכנסה החייבת" של שבטון. סכום זה נפרס (חולק) לשש שנים, כך שבכל שנה, החל מ-2005 ועד ל-2010, שבטון חויב במס על סכום של 453,073 ש"ח (בשנת המס 2005 – בסכום של 453,076 ש"ח). בהסתמך על הוראת סעיף 8(ג)(3) סייפא לפקודה – התנה פקיד השומה את הפריסה האמורה בתשלום מקדמה עבור כל שנה משש השנים, בגובה 33% מן הסכום החייב במס לגישתו (הוזה אומר: 149,515 ש"ח עבור כל שנה), ובסך הכל – סכום של 897,090 ש"ח.

5. שבטון שילם הנדרש הימנו ואולם הוא חלק על תחשיב זה, וסבר כי יש להעניק לו את הפטור הניתן לנכה מכוח סעיף 9(5) לפקודה בכל שנה שבה נפרס מענק הפרישה, ולא רק פעם אחת בלבד, כשיטת פקיד השומה. הווה אומר: במקום שתיקבע הכנסתו החייבת הכוללת של שבטון, לאחר ניכוי הפיצויים הפטורים ולאחר הענקה ח-פ-עמית של הפטור המקסימלי הבלתי מנוצל בשנת 2005, וזו תיפרס לששה חלקים ותמוסה – שבטון סבר כי יש למסות את מענק הפרישה כך: לאחר ניכוי הפיצויים הפטורים יש לחלק את יתרת ההכנסה (בלא ניכוי סכום הפטור המקסימלי לשנת 2005) לכל אחת משש שנות הפריסה (לפי שיטה זו בכל שנה נותרת הכנסה שמקורה במענק הפרישה בסך של 533,246 ש"ח, אם כי לשבטון חישוב גבוה-במעט הנובע מטענתו שסכום מענק הפרישה עמד על סך של 3,670,000 ש"ח). מן הסכום האמור יש להפחית בכל שנה את הפטור המקסימלי לפי סעיף 9(5) לפקודה, כך שמתקבלת, לפי חישובו של שבטון, הכנסה חייבת במיסוי לגבי מענק הפרישה של כ-47 אלף ש"ח לכל שנה (לגישת שבטון יש להשית על סכום זה את המס השולי הרלבנטי ולהעניק לו את נקודות הזיכוי המתאימות).

6. על רקע המחלוקת שבין הצדדים, הגיש שבטון לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו תובענה בדרך של המרצת פתיחה, שבגדרה התבקש בית המשפט להצהיר כי הוא זכאי לפטור בגין נכותו עבור כל שנה משנות הפריסה וכי יש להחזיר לו את המס שנוכה הימנו שלא כדין לגישתו, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית. בתאריך 18.1.2006 הושג הסדר דיוני בין הצדדים, אשר קיבל תוקף של החלטת בית משפט, על פיו הועבר ההליך הנ"ל לפסים של ערעור מס הכנסה על פי סעיף 160(ג) לפקודה, וסוכם כי פסק הדין ינתן על יסוד כתבי הטענות והסיכומים בכתב שיגישו הצדדים.

7. לאחר שהושלם שלב הסיכומים, הוציא בית המשפט המחוזי הנכבד (כב' השופט מ' אלטוביה) את פסק דינו, בגדרו התקבל ערעורו של שבטון ונקבע כי יש להעניק לו הפטור הניתן לפי סעיף 9(5) לפקודה בכל שנה משנות הפריסה. בהמשך אדרש ביתר פירוט לשאלות הפרשניות שמקרה זה מעלה ושבהן דן בית המשפט המחוזי הנכבד, ולכן בשלב זה אסתפק בציון הדברים הבאים לגבי פסק הדין:

(א) בית המשפט המחוזי הנכבד בחן את לשון סעיף 8(ג) לפקודה, את מיקומו של הסעיף בפקודה, ואת תכליתו הסובייקטיבית והאובייקטיבית – והגיע למסקנה כי מכלול הנתונים מצביע על עדיפותה של שיטת שבטון לפרשנות הסעיף, וזאת למרות שנדחתה טענתו של שבטון, כי מענק הפרישה הינו למעשה היוון של הכנסותיו העתידיות.

(ב) לשיטת בית המשפט המחוזי הנכבד – סעיף 8(ג)(3) לפקודה כורך משפטית את מענק הפרישה יחד עם נושא היוון הקיצבה ומאפשר – ביחס לשניהם – ביצוע פריסה מתקנת לעתיד. מעבר לכך לגישתו אין בהצעת החוק שקדמה לחקיקת ההוראה הסטטוטורית האמורה ובדברי ההסבר שהיו צמודים לה כל אמירה המגבילה את יחוס ההכנסה באופן שלא יחול לגביה הפטור לנכה בכל שנת מס, אליה מיוחסת ההכנסה הנפרסת.

(ג) לתפיסת בית המשפט המחוזי הנכבד, בעת שהמחוקק ביקש לקבוע הסדר ביזור צר – הוא נקט בלשון מפורשת (כך בסעיף 91(ה) לפקודה וכך בסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963) (להלן: חוק מיסוי מקרקעין), מה שאין כן בסעיף 8(ג)(3) לפקודה, מושא הערעורים.

זאת ועוד – פטור ממס עד לתקרת הכנסה מסוימת דומה במהותו למדרגת מס 0 לאותה "שכבת הכנסה" ומאחר שפקיד השומה סבור כי יש לאפשר לנישום ליהנות ממדרגת המס בכל אחת משנות הביזור – ראוי להכיר, לנישום הזכאי לכך, בפטור שמכח סעיף 9(5) לפקודה בכל אחת מהשנים הללו.

8. להשלמת התמונה אציין כי הצדדים היו חלוקים בבית המשפט המחוזי גם בשאלה האם מענק הפרישה מהווה תקבול הוני, או שמא הוא מהווה הכנסה פירותית. בית המשפט המחוזי הנכבד קבע כי המדובר בהכנסה פירותית, תוך שהוא מפנה להלכות המסדירות, לגישתו, עניין זה (ראו, לדוגמה: ע"א 128/06 כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה אילת (לא פורסם, 26.4.2007) (להלן: עניין כבלי ציון)). מכיוון שבערעור נושא זה לא היה עוד במוקד העניין – אין צורך להדרש לו בנפרד בהמשך, אלא אגב הדיון בשאלות העיקריות שבמכלול שבפנינו. להיבטים שונים של הסיווג בו מדובר והשלכותיו – עיינו: אמנון רפאל, בהשתתפות שלומי לזר מס הכנסה, כרך ראשון 352-371 (2010) (להלן – ספר רפאל).

התשתית העובדתית ופסק דינו של בית המשפט המחוזי, מושא הערעור ב- ע"א 8960/07

9. המשיב ב-ע"א 8960/07 (להלן: בן אריה) שימש מנכ"ל שכיר בחברת טלרד לטוורקס בע"מ, החל משנת 1978 ועד לפרישתו בשנת 1999 (בסך הכל – כ-21 שנים). לבן אריה נקבעה בשנת 1999 דרגת נכות צמיתה של 100% (בתוקף מתאריך 1.1.1997), בגין מחלת הפוליו שבה הוא לוקה רוב שנות חייו. כפועל יוצא מכך, בן אריה נהנה מפטור מכוח סעיף 9(5) לפקודה החל מהמועד שבו אושרה לו הנכות. עם פרישתו בשנת 1999, בן אריה קיבל ממעבידו מענק פרישה בסך 1,520,968 ש"ח, אותו הוא ביקש לפרוס קדימה לחמש שנים, בהתאם לסעיף 8(ג)(3) סיפא לפקודה. בתאריך 22.2.1999 אישר פקיד שומה כפר סבא, הוא המערער ב-ע"א 8960/07, את הפריסה לחמש שנות מס, החל משנת 1999 ועד לשנת 2003. שיטת החישוב בה נקט פקיד שומה כפר סבא היתה זהה מבחינה עקרונית לזו שבה נקט פקיד שומה תל אביב-יפו בעניינו של שבטון, ולכן לא נכנס לכל פרטיה כאן. בהתאם למתכונת פריסה זו, בשנת 1999 קיבל בן אריה את מלוא הפטור לנכה. בשנים 2000-2003 התגלעה מחלוקת בין הצדדים, לאחר שבן אריה הגיש לפקיד שומה כפר סבא דו"חות שנתיים, ובהם דיווח על החלק היחסי ממענק הפרישה כהכנסה פטורה החוסה תחת סעיף 9(5) (יוצר כי בשנים אלה דיווח בן אריה על הכנסות נוספות ואולם עניין זה איננו רלבנטי לערעורו). בעקבות הדיווח האמור, פקיד שומה כפר סבא הוציא לבן-אריה שומות בצו לשנים 2000-2003, בגדרן הוא לא הכיר לו בפטור המבוקש מכוח סעיף 9(5) לפקודה. לשיטתו של פקיד שומה כפר סבא, הפטור לגבי מענק הפרישה ניתן כדין, פעם אחת בלבד – בשנת 1999. בן אריה השיג על שומות אלו, ולאחר שהשגתו נדחתה – הוא ערער עליהן לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו. טענות הצדדים בהליך זה, שנידון אף הוא בפני כב' השופט מ' אלטוביה, עסקו גם הן בפרשנותו של סעיף 8(ג)(3) לפקודה, והעלו שאלות דומות לאלו שהתעוררו בעניינו של שבטון. השוני בין המקרים היה עובדתי בעיקרו והתמקד בשניים:

(א) בן אריה ביקש פריסה של המענק לחמש שנים, ולא לשש שנים כמו שבטון.

(ב) בן אריה הוכר כנכה בשנת קבלת המענק (בתוקף מתאריך 1.1.1997), בשונה משבטון, שהיה נכה מוכר גם בשש השנים שלפני קבלת המענק.

יחד עם זאת, המערערים הודיעו כי לגישתם – לשינויים הנ"ל אין השלכה על מהות העניין הנדון בפנינו ואנו נצא בהמשך מנקודת הנחה זו.

10. ימים אחדים לאחר שנתן את פסק דינו בעניינו של שבטון, ובהתבסס על קביעותיו המשפטיות באותו פסק דין, קיבל בית המשפט המחוזי הנכבד גם את ערעורו של בן אריה.

מכאן הערעורים שלפנינו.

טענות הצדדים בערעורים

11. לוז טיעונם של המערערים הוא כי סעיף 8(ג)(3) לפקודה נועד להתגבר על הבעייתיות המובנית, שמקורה בשיעורי המס הפרוגרסיביים ואשר נוצרת כשקבלת הכנסה נתונה מהסוג הנזכר בסעיף 8(ג) לפקודה – מגלמת הכנסה נדחית והסכום המצטבר מגיע לנישום, בסופו של דבר, בשנה אחת. בהתאם לתפיסת המערערים, הפריסה, שמאפשר סעיף 8(ג)(3) לפקודה היא טכנית-חישובית בלבד, בניגוד לפריסה מהותית, שמתבקשת מעמדת המשיבים. לגישת המערערים הפריסה שבסעיף 8(ג)(3) לגבי מענק פרישה היא של ההכנסה החייבת, כמשמעה בפקודה ויתרונה מבחינת הנישום הוא רק בניצול אפשרי של מדרגות המס ונקודות הזיכוי בכל אחת משנות הביזור. המערערים מעלים מספר טיעונים המחזקים, לשיטתם, מסקנה פרשנית זו. אלה יוצגו להלן.

12. לשיטת המערערים קיימים שני מנגנונים לשוניים המגבילים את היקף תחולתו של הסעיף:

(א) המילים "יראו את ההכנסות כאילו נתקבלו" המצויות בסעיף 8(ג)(3) לפקודה מלמדות, לגישתם, כי הפריסה המופעלת בסעיף היא מדומה בלבד, ולא פריסה "אמיתית". לעניין זה מפנים המערערים את תשומת הלב לסעיפים 8(א) ו-8(ב) לפקודה, בהם ננקטת לשון מפורשת יותר בנוגע לפיצול אירוע המס. סעיפים אלה מורים לגישתם כי ההכנסה תחולק, וזאת בניגוד לאמור בסעיף 8(ג)(3) לפקודה, בגדרו, כזכור, נקבע כי רואים את ההכנסה כאילו התקבלה בשנות הפריסה.

(ב) סעיף 8(ג)(3) קובע כי מנגנון הפריסה יופעל "לעניין חישוב סכום המס" החל על ההכנסות, מושא הסעיף. המונח "חישוב סכום המס" מתייחס, לגישת המערערים, לשלב השני שבהליך החיוב במס, שבמסגרתו מוחלת על ההכנסה החייבת מדרגת המס הרלבנטית. שלב זה מגיע לאחר קביעת ההכנסה החייבת של הנישום (הליך, אשר בשלב

הראשון שלו נעשית הפחתת ניכויים, קיזוזים ופטורים לפי דין מההכנסה, כאמור בסעיף 1 לפקודה). המערערים מפנים בהקשר זה לסעיפים נוספים בפקודה (לדוגמה, סעיפים 34, 40 א ו-126(ד) לפקודה), שבהם מצוי המונח "חישוב המס" במשמעות שאותו הם מייחסים להוראת סעיף 8(ג)(3) לפקודה. עוד טוענים המערערים לעניין זה, כי יש להקיש מסעיפים 91(ה) לפקודה ו-48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין, אשר יוצרים, לגישתם, הסדר פריסה "טכני" בענייני מיסוי רווח הון ושבח מקרקעין – גם לענייננו.

13. פרשנותו של בית המשפט המחוזי הנכבד – כך המערערים – מרוקנת מתוכו את הכלל, לפיו שכיר המדווה על הכנסותיו לפי בסיס מזומנים, מתחייב במס על הכנסותיו האמורות עם קבלתן. זהו הדין לשיטתם גם בכל הקשור למענק פרישה: אירוע המס מתרחש, על-פי תפיסה זו, בשנה הראשונה לפריסה, עם קבלת המענק. נקודת המוצא היא איפוא כי המס בגין מענק הפרישה אמור להשתלם בשנה שבה התרחש אירוע המס. כאשר המחוקק ביקש לחרוג מכלל זה, ולהעתיק את אירוע המס עצמו, הוא השתמש, לגישתם כאמור, בלשון מפורשת (כך, לדוגמה, בסעיפים 8(א) ו-8(ב) לפקודה) – שלא כמו במקרה שלפנינו.

14. קו טיעון נוסף שמקדמים המערערים נשען על הנחתם (שעליה חולקים המשיבים) כי מענק פרישה הינו סכום המצטבר מהכנסות שנדחו עם השנים, וככזה הוא מייצג הכנסה שלא מוסתה עדיין, שכן הוא לא הועבר לעובד בשנות המס שבהן עבד. מכאן למדים המערערים כי מתן פטור בגין מענק הפרישה, בכל אחת משנות הפריסה לעתיד, תסכל את הניסיון למסות את המשיבים "מס אמת", וזאת גם בהתאם לפרשנותם של המשיבים עצמם, לפיה תכלית סעיף 8(ג)(3) היא למנוע עיוות מיסוי. בהתאם לקו מחשבה זה – לו היו מקבלים המשיבים את הסכומים המצטברים בעת הקצאתם הרעיונית, הרי שהם היו ממוסים עליהם כבר אז וככל שבשנים האמורות, הנישום ניצל את תקרת הפטור שהיה זכאי לה עד תומה – אין מקום להעניק לו עתה פטור זה שוב (לשון אחרת – על פי השקפה זו הסכום המצטבר היה מתווסף לסכום שממילא עבר את תקרת הפטור, והיה ממוסה כרגיל). במסגרת מהלך פרשני זה, המערערים מוכנים להודות, כי ניתן עם זאת לפרוס "מהותית" את ההכנסה, גם בגדרי סעיף 8(ג)(3) לפקודה, בשני מצבים ("ההסכמה" למצב השני מסויגת):

- (1) כאשר עסקינן בהיוון קצבה, שאמורה מעצם טיבה וטבעה להשתלם בעתיד.
- (2) כאשר הפריסה של מענק הפרישה נעשית לאחור, כלומר – לשנות המס שקדמו לאירוע המס והפטור שמכח סעיף 9(5) לפקודה לא נוצל במלואו.

בשני המצבים הנ"ל, כך לשיטת המערערים, יש יסוד מסוים לטענה כי עלול להיווצר עיוות באם הסכום שהתקבל ימוסה רק בשנה בה התקבל. זאת, שכן במקרה הראשון הנ"ל, הסכום שניתן משקף הכנסה שאמורה להשתלם בצורה הדרגתית ורגילה בעתיד, ולכן יש למסות אותו בצורה הדרגתית בשנים התואמות הבאות, בהתחשב בפטור הנכה. בדומה, במקרה השני מענק הפרישה, שניתן בסופם של יחסי העבודה – משקף הכנסה שהיתה אמורה להתקבל בעבר, אך העברתה לעובד נדחתה ומכאן שניתן למסותה בביזור על דרך של "יחוסה" לשנים הרלבנטיות (עד גבול הפטור שמכח סעיף 9(5) לפקודה, ככל שלא נוצל). לעומת זאת, במצב בו עסקינן בתיקים שלפנינו (פיזור מענק הפרישה לשנים קדימה) – אין טעם בפריסה "מהותית", שכן סכום הכסף המרכיב את מענק הפרישה הצטבר כאמור במהלך שנות-עבר, ובהן יש להניח נוצל כבר הפטור השנתי מכוח סעיף 9(5) לפקודה במלואו (כמו במקרה שבטון), או שהמשיב לא היה זכאי לו באותה תקופה (כמו במקרה בן-אריה).

15. המערערים מפנים לבסוף להחלטת ועדת הפסיקה של רשות המסים (עדכון מס' 7) מתאריך 31.12.2001, ולהוראות ביצוע מס הכנסה, אשר היו מונחות בפני פקידי השומה. במסמכים אלה, שמעמדם כהנחיות פנימיות, מצוין לגישתם, כי אין להתיר החלת פטורים בפריסה לעתיד לפי סעיף 8(ג)(3) לפקודה במקרה של מענק פרישה. המערערים סבורים כי יש לראות בהנחיות אלו משום תנאי להפעלת הפריסה, כמשמעותו של תנאי בסיפא של סעיף 8(ג)(3) הנ"ל. מכאן, שגם אם ניתן עקרונית להחיל פריסה "מהותית" במקרים שלפנינו, כטענת המשיבים, הרי שלגישת המערערים הפעלת הסעיף הותנתה על-ידם "בפריסה טכנית" בלבד.

16. המשיבים, מאידך גיסא, סומכים את ידיהם על פסקי הדין, מושאי הערעורים, והם מבקשים כי נמנע מלהתערב בהם. בתמצית גורסים המשיבים כי ההכנסה ממענק הפרישה (ולא ההכנסה החייבת) היא הנפרסת על פני השנים הבאות מכח סעיף 8(ג)(3) לפקודה ומכאן שחשוב ההכנסה החייבת בכל שנת מס עתידית בתקופת הפריסה צריך להיעשות על-פי כל הוראות הפקודה, לרבות הפטור השנתי הניתן מכח סעיף 9(5) לפקודה.

דיון והכרעה

17. אקדים ואומר כי לשיטתי דין שני הערעורים להדחות. הטעמים לכך יובאו בהמשך ואולם על מנת שהדברים יובנו אפתח בהצגה ממוקדת יותר של חילוקי הדעות.

18. הצדדים בהליכים שלפנינו מציגים שני מתווים פרשניים, המוציאים זה את זה. על השוני שבין החלופות עמדתי כבר לעיל, אך טרם שאצלול לעומק השאלה הפרשנית שעומדת לפנינו, אחזור ואזכיר את גדרי המחלוקת, כפי שאלה משתקפים מתוך שלוש נקודות מבט שונות ומשלימות:

(א) תכלית הסעיף: פרשנותם של המערערים לסעיף 8(ג)(3) לפקודה, גורסת כי יש לראות בהוראה זו – מנגנון תיקון לעיוות שנוצר בעקבות שיטת המיסוי הפרוגרסיבית בתת-המקרה של מיסוי מענקי פרישה, הא ותו לא. לעומת זאת, פרשנותם של המשיבים לסעיף 8(ג)(3) לפקודה מחייבת כי נראה בו סעיף המאפשר פריסה מהותית של מענק הפרישה, על כל המשתמע מכך.

(ב) מושא הסעיף: המערערים סוברים כי הפריסה היא לעניין "ההכנסה החייבת" בלבד (לאחר שזו נקבעה בשנת קבלת המענק); שיטתם של המשיבים היא כי הפריסה היא של "ההכנסה" הנובעת ממענק הפרישה, כשהיא מחולקת בשנות הפריסה.

(ג) מיקום הסעיף בהליך חישוב המס הכולל: המערערים מבקשים כי נורה על פריסה שתחול לאחר השלב הראשון לקביעת המס בגין המענקים שהשתלמו בשנת קבלת המענק (קביעת "ההכנסה החייבת"); לעומתם המשיבים מחזיקים בדעה כי הפריסה חלה לפני השלב הראשון האמור ורק לאחר הפריסה יש להפעיל את מנגנון החיוב במס על פי כל הוראות הפקודה (לרבות הפטורים הכלולים בה).

19. נצעד איפוא עתה בעקבותיו של בית המשפט המחוזי הנכבד, ונבחן האם נכונה מסקנתו כי המסלול הפרשני שהציעו המשיבים עדיף וראוי מזה שהוצע על ידי המערערים. דרך הילוכנו בבחינת סעיף 8(ג)(3) לפקודה, תיעשה לפי המתווה שלהלן: תחילה נעסוק בדרך הראויה לפרשנות דיני המס; אחר כך נבדוק את מעמדו המשפטי של מענק הפרישה בענייננו; משם נעבור לניתוח לשונו של סעיף 8(ג)(3) לפקודה ונדרש לתכליותיו. פרק אחרון יוקדש להיבטים שונים שמתחום המשפט החוקתי והמינהלי, הרלבנטיים למנגנון המקופל בסיפא לסעיף 8(ג)(3) לפקודה.

עתה נפרט ראשון-ראשון ואחרון-אחרון.

20. בעבר נהג הכלל כי יש לפרש את דיני המס בצורה דווקנית וכי אין לחייב את הנישום מכח גזירה שווה, או היקש (עיינו: בג"ץ 107/58 אבני לשם נ' גובה המס, פ"ד יג 353 (1959); יוסף גרוס דיני המס החדשים 37 (2003)). עמדה זו נקשרה עם עקרון פרשני נוסף והוא הכלל שבמקרה של ספק – על ההוראה הפיסקלית להתפרש לטובת הנישום (in dubio pro taxpayer), ראו: אלפרד ויתקון "בעיית הפרשנות בדיני מיסים" משפטים ג' 10 (התשל"א).

תפיסה זו שונתה בהלכת ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד ל"ט(2), 70 (1985) (להלן: עניין חצור) ומאז מקובלת גם בתחום דיני המיסים גישת הפרשנות התכליתית, אותה ביטא בהקשר זה השופט (כתוארו אז) א' ברק בעניין חצור כך:

"לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום ... כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי ... בחוק מס, כמו בכל חוק אחר, אין להסתפק בלשון בלבד. יש לפרש את החוק לפי התכלית החקיקתית, ואותה יש להסיק בדרכים המקובלות והידועות ... על השופט לפרש את חוק המס על רקע עקרונותיה הכלליים של השיטה. אחד מאותם עקרונות כלליים, שהוא רלוואנטי לחקיקת מס, הוא השמירה על חופש הפרט ועל הקניין הפרטי וההגנה עליהם מפני התערבות שלטונית. בהניחו עיקרון זה נר לרגליו ובהעדר כוונת מס ספציפית, עשוי השופט להגיע למסקנה, השוללת הטלת מס שיש בו פגיעה בחופש הפרט והקניין ... אם לאחר מיצוי תהליך הפרשנות נשארת ההוראה סתומה, כי אז יש ליתן אותו פירוש, שאין בו חיוב האזרח להיפרד מהחופש האישי שלו או מרכושו ונכסיו. כך תושג אותה מזיגה ראויה בין הצורך לקיים את צורכי המדינה לבין הצורך לשמור על זכויות הפרט" (שם, בעמ' 75-78).

דברים אלו הטביעו את חותמם על הפסיקה בעשורים האחרונים כדי כך שפרופ' אהרון נמדר בספרו: מס הכנסה (2010) (להלן – נמדר) ראה לציין כי עתה: "פסק דין חצור הינו פסק הדין המצוטט ביותר בדיני מיסים" (שם בעמ' 46). עיינו גם: יחזקאל פלומין תכנון מס בעסק 9 (2007).

בספרות המשפטית היו מי שביקשו לבקר גישה זו (עיינו: אמיר גל "גירסא דינקותא בפרשנות דיני המס?" מיסים י"ב/ב/א-132 (1998); גיורא עמיר "בעד פרשנות דיני מס לטובת האזרח" מיסים י"ב/ב/3, א-30 (1998)) ואולם בשנים האחרונות אף האקדמיה מקבלת, בסייגים מסוימים, את תפיסת הפרשנות התכליתית בדיני מיסים. ראו: ספר רפאל 37-38; דוד גליקסברג "המשפטיזציה של המיסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" ספר ברק 595 (2009) (להלן – גליקסברג בספר ברק); נמדר 43-47.

נוכח האמור לעיל – נמשיך מכאן ואילך בליבון הדברים על בסיס תורת הפרשנות התכליתית ואולם טרם שנגיע לכך נעיר הערה לגבי מעמדו המשפטי של מענק הפרישה, ככל שנושא זה רלבנטי לענייננו.

מעמדו המשפטי של מענק הפרישה

21. לפני הדיון בשאלה הפרשנית לגופה יש להידרש – בקצרה – לטענתו של שבטון, כי מענק הפרישה שקיבל מגלם למעשה את התשלום עבור שנות העבודה שנותרו לו עד לפרישתו, וזאת מכיוון שקבלת פרופוזיציה זו תוצאתה – ערעור אחד מקווי הטיעון המרכזיים של המערערים (שכן גם המערערים מסכימים כי במקרה של היוון קיצבה עתידית – ניתן לפרוס את הסכום שהתקבל, פריסה "מהותית").

סבורני, כי אין לקבל את טענתו של שבטון בהקשר זה. הגישה העדכנית לגבי מהותו של מענק הפרישה (ראו: עניין כבלי ציון; ספר רפאל, 363) גורסת כי מענק זה, למצער לענייננו, אמור להיחשב כהכנסה בידי העובד, וזאת על אף שהוגדר כ"מענק הון" בסעיף 9(א7) לפקודה – כל זאת בהתחשב בהגדרת "הכנסה מיגיעה אישית" שבסעיף 1 לפקודה (שם, בפסקה 5) ולאמור בסעיף 8(ג)(3) לפקודה.

זאת ועוד – אחרת. עובדתית שבטון לא הביא ראיות, אשר ירימו את הנטל שהיה מוטל עליו להראות, בהתיחס לטיעון זה שהעלה, כי בפועל המענק שולם לו כנגזרת של שנות העבודה העתידיות שנותרו לו, מה גם שנראה כי המענק חושב דווקא לפי שנות עבודתו בעבר, בצירוף תוספות שונות (בונוסים, "משכורת 13" וכיוצא באלה). אין באמור כדי לגרוע מהנתון הידוע שהמענק ניתן לרוב עם הפרישה (בהווה), ואף שהוא מבוסס על עבודת העבר – מטרתו סוציאלית והוא צופה פני עתיד. הדברים

נכונים במיוחד לגבי נישומים כמו: שבטון ובן-אריה, שהם נכים בנכות צמיתה של 100%, ועל אף נכותם היו שנים במעגל העבודה ותרמו בצורה זו לחברה.

הנה כי כן בשלים אנו לעבור עתה לניתוח סעיף 8(ג)(3) לפקודה, שבמוקד הערעורים.

שלב הבדיקה הראשון: לשון סעיף 8(ג)(3) לפקודה

22. במקרה שלפנינו, השלב הראשון בבחינה הפרשנית – השלב הלשוני – הינו קצר יחסית: כשהוא נקרא כפשוטו, לשונו של סעיף 8(ג)(3) לפקודה יכולה להכיל הן את פרשנותם של המערערים, הן את פרשנותם של המשיבים. הסעיף למעשה "שותק" ואינו מספק בשלב הבדיקה הראשון רמזים לשוניים ברורים לפרשנות ה"נכונה" (ודוק: בהמשך נידרש למשמעותם של מונחים מסוימים בלשון הסעיף, אך נעשה זאת בשלב בחינת התכלית, כך שהלשון תהווה אינדיקציה עקיפה בלבד לתכלית). "מרחב התמרון" הנורמטיבי-פרשני נשאר, אם כן, ללא שינוי, כתוצאה מבחינת לשונו הדווקנית של הסעיף, ומכאן שיש להמשיך ולבחון בהמשך את תכליתו של הסעיף (ראו: אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני: פרשנות החקיקה 84 (1993) (להלן: ברק)).

שלב הבדיקה השני: תכליותיו של סעיף 8(ג)(3) לפקודה

23. מהלך זה כולל, כידוע, מספר מבחני משנה, שנדון בכל אחד מהם בנפרד מיד בסמוך.

(א) תכליתו הסובייקטיבית של סעיף 8(ג)(3) לפקודה

24. סעיף 8(ג)(3) לפקודה בא לעולם כחלק מחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 25), התשל"ז-1976, ס"ח 860, 194, מתאריך 31.3.1977 (להלן: תיקון 25). תיקון 25 אף הוסיף בהגדרת "הכנסה מיגיעה אישית", שבסעיף 1 לפקודה, את: "המענק שנתקבל עקב פרישה, או עקב מוות" ואת "הסכום המתקבל עקב היוון קצבה". בדברי ההסבר לתיקון 25 (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 25), התשל"ז-1976, ה"ח 1268, 38) נאמר לעניין הפריסה שמצאה לבסוף את ביטויה בסעיף 8(ג)(3) לפקודה כדלקמן:

"הכנסות מדמי מפתח, מפרמיה דומה או ממכירת פטנט, מדגם או זכויות יוצרים – סעיף 8 לפקודה מאפשר לייחס אותן למספר שנים. נקודת המוצא של סעיף זה

היא שהכנסות אלו נוצרו למעשה במשך תקופה של מספר שנים ומשום כך לא יהא זה נכון להחיל עליהן מס כאילו נוצרו בשנה אחת. הפרשי שכר או פדיון חופשה, מענק הון שנתקבל עקב פרישה או מוות, והיוון קיצבה – אף הן הכנסות המתייחסות למספר שנים, ומשום כך מוצע שיהא אפשר לפרוט גם אותן" (שם בעמ' 39; ההדגשות שלי – ח"מ).

עינינו הרואות, כי המציעים לא הגבילו בשום צורה שהיא את הפריסה בגדרי סעיף 8(ג)(3) לפקודה, ולא התייחסו ל"הכנסה החייבת" של הנישומים כלל, כטענת המערערים בפנינו. במקום זאת, נאמר כי לא יהיה זה ראוי להחיל מס על מענקי הפרישה, כאילו נוצרו בשנה אחת (וצריך לדייק – לא נאמר שם: לא יהיה זה ראוי להחיל על מענקי הפרישה רק את שיעור המס הפרוגרסיבי).

יש לציין עוד, כי טרם שתיקון 25 עבר קריאה שניה ושלישית יושב ראש ועדת הכספים הציג אותו כ"הישג סוציאלי" (ד"כ 79, 2049 (התשל"ז)).

מעבר לכך תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 קובעות בתקנה 3(א) כך:

"על אף האמור בתקנה 2 – לא יחול הפטור מהגשת דין וחשבון על יחיד אם נתקיים לגביו אחד מאלה:

...

(3) הכנסתו או הכנסת בן זוגו, בשנת המס, כללה מענק פרישה או מוות או סכום שנתקבל עקב היוון קיצבה שלגביה התיר הנציב חלוקת ההכנסות לשנים הבאות כאמור בסעיף 8(ג)(3) לפקודה."

הוראה זו מלמדת אף היא לכאורה שמחוקק המשנה סבר שמענק הפרישה בא בגדר ההכנסה השנתית השוטפת ולא בגדר "ההכנסה החייבת" בשנת הענקתו.

עד כאן לעניין "כוונת המחוקק" הסובייקטיבית; אף שזו אינה מסיימת, כידוע, לחלוטין, את המחלוקת הפרשנית, הרי שהיא תורמת תרומה ראשונית ליצירת מכלול, המטה את הכף לטובתם של המשיבים. נמשיך, איפוא, בחקירתנו הפרשנית.

(ב) תכליתו האובייקטיבית של סעיף 8(ג)(3) לפקודה

25. פילסנו את דרכנו אל ליבה של המחלוקת – קביעת תכליתו האובייקטיבית של סעיף 8(ג)(3) לפקודה. הדיון בנושא זה יתנהל באמצעות מספר "אינדיקציות",

שישמשו חצים מכוונים לתכליתו של הסעיף: הבנת המונח "לעניין חישוב סכום המס"; משמעות המונח: "יראו את ההכנסות ... כאילו"; השוואה לסעיפי חוק אחרים בפקודה ומחוצה לה; ההבחנה שבין היוון קיצבה לבין מענק פרישה ונפקותה, ולבסוף, עקביותם הלוגית של המסלולים הפרשניים המוצעים. בהמשך אדרש לסימני-דרך אלה כולם ואולם אקדים להם תוכנה כללית "ממעוף הציפור" לגבי שיטת הפריסה בכללותה.

26. סעיף 8(ג) לפקודה מבואר בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) – שם בסעיף 8 עמ' ב-80-81. סעיף 3 לביאור – בנוסח שהיה בתוקף בעת שנתגלעה המחלוקת בין הצדדים – קרא כך:

"פריסת הכנסה של עובד

3.1 סעיף 8(ג) מאפשר חלוקת הכנסות מסוימות, שנתקבלו בשנת-מס אחת, לתקופה של עד שש שנות מס שקדמו ליום התשלום או שיבואו לאחר מכן. מדובר בסעיף זה בהפרשי שכר, דמי פדיון חופשה והחלק החייב במס של מענק פרישה או של היוון קצבה. ההיגיון העומד מאחורי הוראות סעיף 8(ג) הוא, כי ההכנסות ממקורות אלה נוצרו למעשה במשך תקופה של מספר שנים, ולא יהיה נכון לחייבן במס כאילו נוצרו בשנה אחת. לפיכך, הסמיכה הפקודה את הנציב לייחסן למספר שנים, לפי שיקול דעתו.

נישום או יורשיו רשאים לבקש –

(א) שהפרשי השכר ייראו כאילו נתקבלו בשנים שאליהן הם מתייחסים, אך לא יותר משש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו;

(ב) שדמי פדיון חופשה יחולקו בחלקים שווים לתקופה שלא תעלה על שש שנים המסתיימות בשנה שבה נתקבלו, אך לא יותר ממספר שנות עבודתו;

(ג) שאותו חלק ממענק הפרישה או מענק מוות החייב במס או הסכום המתקבל מהיוון קצבות ייראה כאילו נתקבל בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן שולם או בתקופה שבה נוצרה הזכות לקצבה, אך לא יותר משש שנים המסתיימות בשנה שבה נתקבלו המענק או היוון הפרישה.

3.2 ניתן לפרוס מענק פרישה או מוות החייב במס גם קדימה, באישור הנציב, אך במקרה זה תהיה הפריסה מותנית בתנאים שיקבע, לרבות תשלום מקדמה. בתקופת האינפלציה הדוהרת, במקרים הבודדים שבהם שוכנע הנציב שאכן יש להתיר פריסה קדימה, הותנתה הפריסה בתשלום מקדמה, וזאת לגבי כל סוגי ההכנסות

המנויות בסעיף 8 (ראו לעניין הפריסה סעיף 9א לפקודה).

הנה כי כן, עינינו הרואות כי הסעיף האמור מיועד לפתור את מה שמכונה בדיני המס: "אפקט הדחיסה" (Bunching) של התקבולים – לשנת מס אחת, הגורם למספר עיוותים משמעותיים, ובין השאר לכך שהנישום עלול להתחייב בשיעור מס שולי גבוה, בהשוואה לשיעור המס השולי שהיה חל עליו – לו התקבול היה מבוזר על פני מספר שנים. במשפט הישראלי ובמשפט המשווה הוצעו לבעיה זו מספר פתרונות, שהבולטים שבהם: מיצוע התקבולים (Averaging), או פריסה שלהם (Proration). לנושא זה בכללותו – ראו: דוד גליקסברג "מיצוע שבה במקרקעין ופריסת רווח ההון" משפטים 371 (תשנ"ב) (להלן: גליקסברג – פריסה); עיינו גם: יוסף מ' אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים 465 (תשנ"ג); MOSHE SHEKEL, THE TIMING OF INCOME RECOGNITION IN TAX LAW AND THE TIME VALUE OF MONEY 68-79 (2009) (להלן: טפר שקל); HUGH J. AULT, BRIAN J. ARNOLD (PRINCIPAL AUTHORS), COMPARATIVE INCOME TAXATION – A STRUCTURAL ANALYSIS 199-215; 299-323 (3rd ed., 2010).

המחוקק בחר לנטרל את "אפקט הדחיסה" במכלול המעסיק אותנו בדרך של התרת "הסדרי פריסה" (עיינו והשוו: גליקסברג – פריסה ה"ש 6 וטקסט כללי בעמ' 387). בפרשנות סעיף 8(ג)(3) לפקודה ובבחינת יישומו – אנו מחוייבים איפוא ליתן תוקף מלא ומהותי לתכלית זו ולעקרונות העומדים בבסיסה, ולא להסתפק בגישה פורמליסטית (השוו: גליקסברג – פריסה). כך לפיכך נעשה בהמשך, אגב סילוק המהמורות המצויות, כביכול, בנתיב המוצע על ידינו ואשר המערערים ביקשו להצביע עליהן.

משמעות המונח: "לעניין חישוב סכום המס"

27. המערערים טוענים, כזכור, כי יש להבין את המונח: "לעניין חישוב סכום המס" הנזכר בסעיף ("יראו את ההכנסות שלהלן, לענין חישוב סכום המס החל עליהן, כאילו נתקבלו כאמור לצידן..."), באופן המגביל את השימוש בסעיף 8(ג)(3) לפקודה, לשלב השני של הליך מיסוי מענקי הפרישה (הווה אומר: הפריסה בגדרי סעיף 8(ג)(3) תחול רק אחרי קביעת ה"הכנסה החייבת" של המשיבים בשנה שבה התקבל המענק). המשיבים, לעומתם, סבורים כי המונח הנ"ל מדבר בהליך כולו, קרי – חישוב סכום המס, שצריך להיות משולם לרשויות, על כל שלביו בכל שנה משנות הפריסה. דין טענתם של המערערים – להידחות, וזאת ממספר טעמים:

(א) הפקודה מבחינה היטב כאמור בין "הכנסה" לבין "הכנסה חייבת" (ראו: סעיף 1 לפקודה). ואמנם, כותרת סעיף 8 – מושא הערעורים שלפנינו – מלמדת כי הסעיף עוסק ב"חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת", ללמדנו כי המדובר בחלוקת הכנסה, ולא בחלוקה של הכנסה חייבת (על השימוש בכותרות השוליים של סעיפי חקיקה כמקור נורמטיבי לפרשנות, ראו: ברק, בעמוד 317, וההפניות המרובות שניתן למצוא שם, בהערת שוליים 75).

חיזוק לשוני שני (ואמנם "חיזוק" בלבד) לפרשנותם של המשיבים ניתן למצוא במיקומו היחסי של סעיף 8(ג)(3) בתוך הפקודה: הסעיף, מושא הערעור, מצוי בחלק ב', פרק שלישי לפקודה. כותרתו של פרק זה הינה – "תקופת השומה", קרי: התקופה שביחס אליה תיעשה שומה (עיינו גם: הגדרת המונח "שנת מס" בסעיף 1 לפקודה, וכן סעיף 2 לפקודה: "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס..."). יתר על כן הסעיף בא להחריג את הכלל הקבוע בסעיף 6 לפקודה הקובע כי: "המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנת מס".

בסמוך לסעיף 8(ג) מצויים מספר סעיפים נוספים (סעיפים 8(א), 8(ב), 8א, 8ב ו-8ג, אשר מאפשרים גם לשיטתם של המערערים חלוקה "מהותית" של הכנסה שהתקבלה בשנת מס מסוימת, תוך ייחוסה למספר שנות מס (ראו, לדוגמה: פסקאות 36-38 לסיכומי פקיד שומה תל אביב-יפו ב-ע"א 8958/07) הנה כי כן, סעיף 8 נטוע בליבו של פרק, אשר עוסק, רובו ככולו, בפריסה מהותית של הכנסה ליותר משנה אחת, ולא בפריסה "טכנית" בלבד (על הצורך בקריאת החוק על פרקיו, כמכלול, ראו: ברק, בעמוד 308).

הערה זו בנוגע לצורך לבחון את סעיף החוק, המושא לפרשנות, בזיקה לחיקוק הרלבנטי כולו, מובילה אותי לבחון סעיפי חוק נוספים, הן מחוץ לפרק השלישי לחלק ב' בפקודה, והן מחוץ לפקודה, כמקור השוואתי לפרשנותו של סעיף 8(ג)(3). דבר זה ייעשה מיד בסמוך.

(ב) המערערים מפנים לשני סעיפי חוק נוספים, הדנים בפריסת רווח הון ושבח מקרקעין, ואשר מחזקים, לשיטתם, את המתווה הפרשני שהם מציעים. סעיף 91(ה)(1) לפקודה קובע, בחלקיו הרלבנטיים (ההדגשה בשני הסעיפים – לא במקור – מ"מ):

"לפי בקשת הנישום יחושב המס על ריווח ההון הריאלי כאילו נבע הריווח בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע הריווח; ואולם לענין קביעת המקדמות לפי סעיפים 174 עד 181 יראו את ההכנסה בכל אחת מהשנים האמורות שבתוך התקופה האמורה, כאילו הוסף עליה החלק השנתי. חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), ולענין מס שבח – בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן הנישום בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה".

סעיף 48א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

"המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב כאילו נבע השבח בחלקים שנתיים שווים, תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע השבח (להלן - תקופת הפריסה), כדלקמן:

(א) בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה - חלק השבח הריאלי יצורף להכנסה החייבת הקובעת של המוכר באותה שנת המס, וחישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן המוכר בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה; ..."

אין חולק כי בגדרם של סעיפים אלו מותווה הליך פריסה "טכני", קרי – הליך ביזור של ההכנסה החייבת בלבד (ראו לעניין סעיף 48א האמור: מגן אלטוביה "הערות לסעיפים 48א ו-48ב לחוק מס שבח מקרקעין" מס' 6/ג-א-32 (1989); לעניין סעיף 91(ה), בנוסחו הקודם – עיינו: עמ"ה 16/94 בידרמן נ' פקיד שומה למפעלים גדולים; מס' 2/ט-ה-124 (1994); לעניין שני הסעיפים הנ"ל גם יחד – ראו: גליקסברג – פריסה). דא עקא, שהסעיפים הנ"ל אינם תורמים ומחזקים את דרך פרשנותם של המערערים לעניין סעיף 8(ג)(3) לפקודה; אדרבא, ניתן למצוא בהם דווקא אסמכתא נוספת לעדיפותה של שיטת המשיבים. במה דברים אמורים? סעיפים 48א ו-91(ה) האמורים הם ראייה טובה לכך, שכאשר המחוקק ביקש להתוות הסדר פריסה "טכני" בלבד, הוא עשה זאת בלשון מפורשת: כך, למשל, במקום המונח "הכנסה" המופיע בסעיף 8(ג)(3) לפקודה, סעיף 48א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין נוקט במפורש במונח "הכנסה חייבת".

זאת ועוד – אחרת. המערערים מבקשים, כזכור, שנראה במונח: "חישוב סכום המס" המופיע בסעיף 8(ג)(3) לפקודה כדומה מבנית למונח: "חישוב שיעור המס" המופיע בסעיפים 48א(ה)(1) ו-91(ב) הנ"ל. אך בשני הסעיפים האמורים ניתן למצוא את ההוראה: "חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס" – ללמדנו שאין "חישוב המס" (ובכללו, גם: "חישוב סכום המס" המופיע בסעיף 8(ג)(3) לפקודה) דומה לחישוב "שיעור המס", אלא שהמדובר במונחים, או בשלבים שונים (השוו: דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (טרם פורסם, 14.7.2011)).

אם בכך לא די, הרי שהתכלית של הסעיפים הנ"ל – הדנים כאמור ברווח הוני – שונה מן היסוד מהתכלית שעליה מתבסס כאמור סעיף 8(ג)(3) לפקודה, שבגדרו משתקפות גם נורמות סוציאליות בנוגע לערכי עבודה ופרישה. ערכים אלה חשובים הם ויש ליתן להם משקל מיוחד בכל חברה, האמורה להגשים את ציוויו של משורר תהילים (פרק ע"א, פסוק ט'): "אל תשליכני לעת זקנה, ככלות כוחי אל תעזבני". למשמעותה של תכלית זו בהקשרים קרובים עיינו בחוות דעתי ב-בג"ץ 6784/06 שליטנר נ' הממונה על תשלום גמלאות (טרם פורסם, 12.1.2011). לא כל שכן כך, כאשר מדובר בפטור בגין נכות, או עיוורון שמכח סעיף 9(5) לפקודה ה"מורכב" על סעיף 8(ג)(3) לפקודה (בנושא זה עוד ארחיב גם בפסקה 33 שלהלן). זוהי אינדיקציה נוספת – שלישית במספר – לתכלית סעיף 8(ג)(3) לפקודה, המרמזת כי את המונח "לעניין חישוב סכום המס" – אין לפרש בצורה צרה וטכנית בלבד.

משמעות הביטוי "יראו את ההכנסות שלהלן כאילו ..."

28. האם ניתן להבין מן הביטוי: "יראו את ההכנסות שלהלן ... כאילו נתקבלו כאמור לצידן", כי כוונת הסעיף לאפשר הסדר פריסה "טכני" בלבד? סבורני שגם על שאלה זו יש להשיב בשלילה.

במקום אחר (ראו: בג"ץ 430/08 ארגון נכי צה"ל נ' שר הבטחון, בפסקה 17 (לא פורסם, 18.7.2010)) נזדמן לי לציין בנוגע למונח "יראו כאילו" את הדברים הבאים (ההדגשות במקור):

"הביטוי 'יראו כאילו' מושרש היטב במסורת המשפטית שלנו, ולו משמעות ברורה שאינה מתיישבת עם הצעתו של העותר. בתוך המונח 'יראו כאילו' מקופל מנגנון (לעתיים לא מוצלח), בו המחוקק משתמש בכל פעם בה הוא מבקש לגשר בין האמת העובדתית לבין המצב

המשפטי הרצוי, או 'האמת המשפטית' שנוצרת בעקבות הנורמה המשתקפת בחוק. [...] תכליתו של המונח 'יראו כאילו' היא ליצור אמת משפטית, אשר שונה מן האמת העובדתית. כלומר, 'יראו' יש לקרוא – 'יראו מבחינה משפטית'. זוהי, אם כן, פיקציה, אשר בה משתמש המחוקק והיא משקפת רצון ליצור מצב מסוים מבחינה נורמטיבית, תוך ויתור במקרה זה ובגבולות מצומצמים על גילוי האמת העובדתית המוחלטת".

דברים אלה יפים אף לענייננו, ואף ביתר שאת. במקרה שבו עסקינן, משמעותם היא זו: המונח "יראו כאילו" איננו מכוון ליצור "הסדר טכני"; מטרתו הפוכה – ניסיון להביא, מבחינה מהותית-משפטית, למצב שהיה נוצר לו היתה מתקבלת במציאות ההכנסה ממענק הפרישה במהלך שנות הפריסה. לעניין זה אינני רואה איפוא הבדל מהותי בין לשונו של סעיף 8(ג)(3) לפקודה ברישא שלו ובין לשונם של סעיפים 8(ג)(1)-8(ג)(2) לפקודה, המורים כי "ההכנסה ... תחולק", על נגזרותיו השונות של מונח זה. במיוחד נכונים הדברים נוכח העובדה שבסייפא של סעיף 8(ג)(3) לפקודה, מושא דיוננו נאמר כך: "אולם רשאי המנהל, אם נתבקש על כך להתיר חלוקה (של ההכנסה ממענק הפרישה – תוספת שלי – ח"מ) לתקופה אחרת, לרבות לשנים הבאות, בתנאים שיקבע, לרבות תשלום מקדמה" (ההדגשות שלי – ח"מ).

מכאן, שגם טענתם זו של המערערים אין בה כדי להטות את הכף לטובת פרשנותם.

דחיית ההבחנה שבין היוון קיצבה לבין מענק פרישה לענין סעיף 8(ג)(3) לפקודה

29. אחת המשמעויות שיש לפרשנות שנותנים המערערים לסעיף 8(ג)(3) היא יצירת הפרדה בין יישום הסעיף כאשר עסקינן בהיוון קיצבה, לבין יישום הסעיף במקרה של מענק פרישה. כאמור, במקרה הראשון המערערים מסכימים כי ניתן לפרוס את הסכום שהתקבל פריסה "מהותית", ואילו במקרה השני – אין, לשיטתם, מקום לפריסה "מהותית", אלא לפריסה "טכנית" בלבד. הפרדה שכזו קשה להלום, שעה שאין היא עולה מלשון הסעיף, המדבר על פניו – ביחס זהה להיוון קיצבה עתידית ולמענק פרישה. הסעיף מחיל עצמו על "הכנסה מיגיעה אישית, כאמור בפסקאות (5) [מענק פרישה – ח"מ], או (6) [היוון קיצבה עתידית – ח"מ] להגדרתה שבסעיף 1". בית המשפט המחוזי הנכבד עמד על נקודה זו, בציינו כי: "סעיף 8(ג)(3) כורך בכפיפה אחת הן את מענק הפרישה והן את היוון הקיצבה ומאפשר לבצע פריסה באשר לאילו – הן לשנות מס קודמות והן לשנות מס קדימה" (ראו: בעמוד 14, שורות 4-5 לפסק הדין).

אין לי אלא להצטרף למסקנתו של בית המשפט המחוזי הנכבד. דומה כי בנקודה זו הבהיר המחוקק את כוונתו היטב שיש ליתן טיפול שווה לשני האירועים. הנה כי כן לא יהא זה ראוי, בנסיבות כגון אלו שלפנינו, ליצור בדרך פרשנית שני "תתי-סעיפים" שונים במקומו של סעיף 8(ג)(3) לפקודה. ודוק: ההפרדה המתבקשת כאן על ידי המערערים אינה של מונח אחד בשני סעיפי חוק שונים, כפי שמתחייב לעתים (לדוגמה, אדם יכול להיות "עובד" לעניין חוק פלוני, אך לא לעניין חוק אלמוני), אלא ליצור הפרדה בפירוש וביישום של אותו סעיף בשני מצבים, שהמחוקק כורך אותם יחדיו.

יתרה מכך – ההפרדה שמבקשים המערערים לערוך, לא רק שהיא סותרת לכאורה את לשונו של הסעיף, אלא שהיא חותרת תחת מאמצייהם הפרשניים של המערערים, ומאיימת לכרות את הענף שעליו הם יושבים. וכל זאת מדוע? שהרי לא ניתן לטעון בלהט כטענה פרשנית כוללת כי משמעות המונחים "יראו כאילו" ו-"לעניין חישוב המס" הינה הגבלת השימוש בסעיף 8(ג)(3) לפקודה, הווה אומר, לטעון כי מונחים אלה מעידים על תכליתו של הסעיף, ולאחר מכן לשוב ולהתעלם מטענות אלה בכל הקשור להיוון הקיצבה, שהרי גם במקרה של היוון הקיצבה סעיף 8(ג)(3) המחוקק משתמש באותם מונחים: "יראו כאילו" ו-"לעניין חישוב המס".

זאת ועוד – אחרת. ההבחנה המוצעת מתעלמת מהעובדה שהסיפא לסעיף 8(ג)(3) לפקודה מאפשרת במפורש החרגה של האמור בריישא לסעיף הנ"ל על דרך של חלוקת ההכנסות הנובעות ממענק פרישה, או מהיוון קיצבה לתקופה אחרת מזו המפורטת בריישא לסעיף, לרבות לשנים הבאות שלאחר קבלת אותן הכנסות.

30. סיכום הדברים עד הנה הוא זה: בחינת אפשרויות פרשנותו של סעיף 8(ג)(3) ממספר זוויות הסתכלות מוליכה למסקנה, כי תכליתו של סעיף זה אכן היתה לאפשר הסדר פריסה "מהותי" – כזה אשר משווה את מצבם של המשיבים למצבם של נישומים שהיו מקבלים את מענק הפרישה שלהם – פרוס על פני מספר שנים כהכנסה פירותית רגילה. גישה כזו תורמת לעשיית צדק אופקי (השוו: גליקסברג – פריסה). המכשול שעליו נועד סעיף 8(ג)(3) להתגבר אינו, איפוא, הטלת המיסוי הפרוגרסיבי על מענק הפרישה גרידא, אלא על העובדה כי מענק הפרישה מתקבל בנקודת זמן שהמחוקק סבר כי היא שרירותית ולא מייצגת לענייני שומת המס בכל ההיבטים הרלבנטיים (וראו התייחסות מפורטת לנושא זה בבית המשפט המחוזי, בעמודים 9-12 לפסק הדין). כאן המקום לציין כי גם ד"ר רפאל בספרו הנ"ל, מתבטא באותה הרוח, בדורשו כך:

“מיסוי הכנסה גדולה במיוחד, שהתקבלה בשנת מס אחת ואשר יש לה קשר לשנות מס אחרות, עשוי להטיל מעמסה כבדה על הנישום. [...] סעיף 8 לפקודה עוסק באפשרות חלוקתה של הכנסה, שהתקבלה בשנת מס מסויימת (שלולא הוראות אותו סעיף, מן הדין היה לראותה כאילו הופקה בשנה שבה נתקבלה), כאילו התקבלה על-פני מספר שנות מס” (שם, בעמוד 867; ההדגשה שלי – ח”מ).

מעניינת ההשוואה בין דברים אלו ובין תכליתו של סעיף 91(ה) לפקודה, כפי שד”ר רפאל מביין אותה. סעיף זה נזכר כאמור על ידי המערערים כמקור השוואה אפשרי לביסוס טיעוניהם ואילו ד”ר רפאל סבור כי שם הדגש שונה, באמרו כך: “על מנת למנוע קפיצה נחשונית בשיעור המס השולי, מאפשר סעיף 91(ה) את פריסת רווח הון על פני מספר שנות מס”. (אמנון רפאל מס הכנסה, כרך שלישי 54 (2001); ההדגשות שלי – ח”מ). מן ההשוואה עולה איפוא פעם נוספת, כי סעיף 8(ג)(3) נועד להתמודד עם כלל בעיות המיסוי המתעוררות, ואילו סעיף 91(ה) לפקודה מתמודד רק עם הקושי הנוצר בשיעור המס השולי.

הנה כי כן, בצדק קבע בית המשפט המחוזי הנכבד כי יחוס ההכנסה החייבת בלבד לאחר שנקבעה בשנת המס שבה אירע אירוע המס, בלא שבשנות היחוס יובאו בחשבון נתונים המשפיעים על קביעת ההכנסה – ידמה יותר לפריסת המס מאשר לפריסת ההכנסה (שם בע”מ 12 לפסק הדין בענין שבטון).

31. העולה מכל המקובץ מלמד כי הן בחינת “ההיסטוריה החקיקתית” של סעיף 8(ג)(3), כמו גם בדיקת מקומו בפקודה ומשמעות המונחים המצויים בו – מחזקים את הדעה כי צדק בית המשפט המחוזי הנכבד, כאשר ביכר את פרשנותם של המשיבים על פני זו של המערערים.

נעבור עתה להערות משלימות, אשר משליכות אף הן על פרשנות הסעיף הנ”ל.

קשיים נוספים בטענותיהם של המערערים

32. לקראת סיומו של המהלך הפרשני של סעיף 8(ג)(3) לפקודה, אני מבקש להצביע על “קורה רופפת” נוספת שחבויה במסד הלוגי של טיעוני המערערים, אשר מאיימת להפיל את המבנה כולו. הבעיה היא זו: לשיטת המערערים, מנגנון הפריסה שבסעיף 8(ג)(3) נועד ליתן פיתרון למצבו של הנישום, אשר: “מוצא את עצמו במדרגות מס גבוהות שאליהן לא היה מגיע לו היה מתחייב במס במשך השנים בהן

נצברה הזכות" (ראו: עמוד 19 לסיכומי פקיד שומה תל אביב-יפו ב-ע"א 8958/07). דא עקא, שבשנים שבהן הצטבר המענק, כבר ניצלו המשיבים זיכויים ופטורים שהגיעו להם, ואף "טיפסו" במעלה מדרגות המס עד לדרגה מסוימת. לכאורה, לפי הגיונם של המערערים, היה צורך להתחשב בניצול מדרגות המס והזיכויים הקודמים, גם בפריסת המענק קדימה, שכן רק מהלך כזה יבטיח "מיסוי אמת" של המענקים. ואולם המערערים אינם חולקים על כך שיש למסות את המענק בצורה רגילה בשנות הפריסה, בהתעלם מהזיכויים וממדרגות המס שכבר נוצלו בעבר. נדגים בקצרה: נישום פלוני מקבל מענק פרישה בשנת 2005, אשר נפרס עד לשנת 2010. בשנים 2005-2010 אין לנישום הכנסות נוספות, ולכן המענק נפרס, לשיטת המערערים, בצורה שתאפשר לנישום ליהנות ממדרגות המס הנמוכות ביותר. עם זאת, בשנים שבהן "נצבר" המענק (על פי פרשנות המערערים כאמור), הנישום השתכר וכתוצאה מכך מוסה במדרגת מס שאינה מדרגת המס ההתחלתית. מדוע, אם כן, יש לאפשר לנישום גם לשיטת המערערים ליהנות ממדרגת המס הראשונה בשנים 2005-2010, במצב בו לו היה ממוסה הנישום בשנות צבירת המענק, המס שהיה חל עליו היה גבוה יותר?

לדידי, קושי לוגי זה מוסיף חיזוק נוסף לטענתם של המשיבים, כי מטרתו של סעיף 8(ג)(3) לפקודה איננה רק להתמודד עם הבעיה שהמיסוי הפרוגרסיבי יוצר במקרה של מיסוי מענקי פרישה, שאם לא כן, היינו מוצאים שסעיף 8(ג)(3) לפקודה איננו מתמודד עם בעיה זו בצורה ראויה – והרי המחוקק לא משחית את מילותיו לריק (השוו: ע"א 478/64 שובינסקי נ' דף, פ"ד יט(1) 651, 653 (1965); בג"ץ 353/70 שי"ק נ' משרד הפנים, פ"ד כה(1) 544, 547 (1971); ועיינו: ברק, בעמוד 596). לכך כיוון בית המשפט המחוזי הנכבד, אשר התייחס אף הוא לעניין זה ואמר: "המחוקק כבר בחן את טיב ההכנסה ואת העובדה כי הצטברה ההתעשרות בעבר ומומשה במועד אירוע המס או עתידה היתה להצטבר בעתיד והוונה למועד אירוע המס וקבע הסדר מתקן. אין מקום להתנות את ההסדר המתקן או ליישמו אלא בהתאם ללשון הסעיף מציג ההסדר, בלא צורך בבחינה נוספת באשר לקורלציה בין אופי ההתעשרות לבין התיקון" (ראו: בעמוד 15, שורות 9-13 לפסק הדין).

נותר עדיין לבדוק שמא הפטור הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה הוא בבחינת מקרה מיוחד המשנה את מסקנותינו הנ"ל. בכך נעסוק בפרק הבא.

תכלית סעיף 9(5) לפקודה והשלכותיה על פירושו של סעיף 8(ג)(3) במקרים שבהם מדובר במי שזכאי לפטור עיוור או נכה

33. חלק נפרד מטענותיהם של המערערים מוקדש לבחינת הדרך שבה סעיף 9(5) לפקודה משליך על פרשנותו של סעיף 8(ג)(3) לפקודה. המערערים מציינים לעניין זה, כי הפטור ממס שמוענק במסגרת סעיף 9(5) לפקודה נועד לעידוד נישומים שאיבדו מכושר השתכרותם – להיכנס למעגל העבודה (ראו: תיקון 25, וכן האמור בהצעת החוק, עמוד 40: "הוראה זו נועדה לעודד נכים לשיקומם העצמי..."); עיינו גם: ספר רפאל, בעמוד 342).

זה המקום להפנות לדברי חברי, השופט א' רובינשטיין ב-ע"א 4107/09 בן עוז שמואל נ' פקיד שומה חיפה (טרם פורסם, 10.8.2011), שקבע (שם, בפסקה י"ט) כדלקמן:

"... ויפה עשה המחוקק בקבעו את הפטור. הפטור מושתת על מדיניות חברתית המבקשת לתמוך בנישומים שאיבדו על פני הדברים את כושר הכנסתם, ולסייע להם להמשיך בפעילות (ראו א' ויתקון וי' נאמן דיני מיסים (מה' 4 1969), 196; עמ"ה (חיפה) 278/01 קורנבלום נ' פקיד שומה עכו (לא פורסם)). בין היתר, מבקשת הוראה זו להקל עליהם את נטל המס, נוכח עמידתם בהוצאות שונות עקב מחלתם, וזאת כדי לאפשר להם להשתלב בשוק העבודה ... המחוקק ביקש איפוא לתמרץ את מי שאיבדו את כושר הכנסתם לשקם את חייהם, הן לטובת החברה והן לטובתם שלהם: שיקומם ותחושת הערך העצמי (י' מ' אדרעי מבוא לתורת המיסים (תשס"ט) עמ' 165; 200...).

בית המשפט המחוזי הנכבד קבע עם זאת, כי בדברי ההסבר לתיקון 25 יש כדי לתמוך, לכאורה, בעמדת המערערים, שכן: "מענק הפרישה משקף ניתוקו של העובד ממעגל העבודה והענקת הפטור בכל שנות הפריסה, איננה מתיישבת עם תכלית הפטור". על אף כן הוא ציין כי: "על פי הגיון פנימי זה – אין מקום להעניק הפטור למענק הפרישה ולו פעם אחת". (ראו: בעמודים 18-19 לפסק הדין).

מחובתי להעיר, כי אינני שותף להיסק אותו עשה בית המשפט המחוזי הנכבד מדברי ההסבר להצעת החוק, שכן לדעתי – סעיף 9(5) לפקודה עשוי לתמוך דווקא בפרשנותם של המשיבים ולא בזו של המערערים. אסביר: אל מול הנמקתו של בית המשפט המחוזי הנכבד בנושא זה, שהובאה לעיל (וממנה "נחלצת" הערכאה הדיונית בקובעה כי לו ביקש המחוקק לצמצם את תחולת הפטור היה עושה זאת במפורש),

עומדת העובדה, כי הענקת הפטור בכל שנות הפריסה תוכל לעודד את הנכה ולהביא לשיקומו העצמי, שכן בכך "תאותת" המדינה לנכה כי הוא יתוגמל (לאחר פרישתו) בצורה מלאה על כל שנות עבודתו בעבר. דעה דומה מביע ד"ר רפאל בקבעו: "הניסיון מוכיח, כי על-ידי מתן פטורים ממס להכנסות מסוימות, מעודד המחוקק נישומים רבים לצבור הכנסות פטורות במקום הכנסות המתחייבות במלוא המס" (ראו: ספר רפאל, בעמוד 322). כן יש לתת את הדעת לצרכיו המיוחדים של הנכה, מושא סעיף 9(5) לפקודה, המתגלמים פעמים רבות כאמור בהוצאות מחיה מוגדלות. אלה אינן פוסקות עם פרישתו מהעבודה, ומענק הפרישה מהווה לנכים מבחינה זו – מקור חלופי, אף אם אין קורלציה ישירה בינו ובין מקור ההכנסה המקורי (ראו: ספר רפאל, בעמוד 342). חיזוק לעמדתנו ניתן למצוא בהנחיה שיצאה בתאריך 31.3.2003 תחת ידיו של מר אוסקר אבו דזק, מי שכיהן בשעתו כסגן נציבת מס הכנסה, (המסומן כנספח 20 לסיכומי המשיב ב-ע"א 8958/07). בהנחיה זו נקבע כי שנת פריסה אחת קדימה בגין מענק פרישה תוענק לכל ארבע שנות עבודה, כך שרק אדם שעבד 24 שנים במקום העבודה יוכל ליהנות משש שנות הפריסה קדימה, אשר הפקודה מאפשרת. הנה כי כן, גם סגן נציבת מס הכנסה היה ער ליכולתו של סעיף 8(ג)(3) לתמרץ עובדים הזכאים לפטור להישאר במקום עבודתם, ככל היותר.

מן המקובץ עולה כי בחינת יחסי הגומלין שבין סעיף 9(5) וסעיף 8(ג)(3) לפקודה – איננה משנה, או מחלישה את המסקנה אליה הגעתי כאמור בנוגע לדרך הפעלתו ה"מהותית" הראויה של סעיף 8(ג)(3) לפקודה, וזאת אם לנקוט לשון המעטה.

34. עד כאן לעניין פרשנותו של סעיף 8(ג)(3) לפקודה; הפכתי ושבתי והפכתי בטענותיהם של המערערים, ולא מצאתי לשנות ממסקנותיו של בית המשפט המחוזי הנכבד בעניין זה, לרבות לעניין קביעתו כי פטור ממס עד לתקרת הכנסה מסוימת – דומה במהותו למדרגת "מס אפס" באותה "שכבת הכנסה" ולפיכך, כשם שהמערערים מסכימים שראוי להתיר לנישום ליהנות ממדרגות המס בכל אחת משנות הפריסה, כך ראוי להתיר לו גם אם הפטור שמכוח סעיף 9(5) לפקודה בשנים אלה. הנה כי כן טענותיהם של המערערים אינן גורעות מהאפשרות שהמס לכל שנת מס יוטל – לאחד הפריסה – על הכנסתו החייבת של הנישום באותה שנת מס, דהיינו לאחר כל הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ביחס להכנסתו לפי כל דין (ראו: סעיף 1 הגדרת: "הכנסה חייבת", וסעיף 6 לפקודה).

לסיום אגע – בקצרה – בטענותיהם של המערערים בנושא התניית הפעלתו של סעיף 8(ג)(3) במקרים שלפנינו.

ה"תנאים" שהותנו להפעלת סעיף 8(ג)(3) – אינם עומדים בכללי המשפט החוקתי והמינהלי

35. אינני יכול להסכים אף לטענתם האחרונה של המערערים, לפיה, כזכור, גם אם ניתן להפעיל את סעיף 8(ג)(3) בצורה "מהותית" – אין לעשות זאת במקרים שלפנינו, שכן במסגרת ה"תנאים" שרשאי המנהל להעמיד לצורך יישום סעיף 8(ג)(3) סייפא לפקודה – ניתן לקבוע כי הפריסה תהיה "טכנית בלבד". שני טעמים עיקריים מובילים אותי למסקנה זו:

(א) הטעם הראשון הינו דיוני – טענה זו של המערערים לא נזכרה בפני בית המשפט המחוזי הנכבד (ראו: סיכומי המדינה בפני בית המשפט המחוזי, המסומנים כמוצג ה' לתיק המוצגים של המערערים ב-ע"א 8958/07). הלכה היא, שככלל בית משפט שלערעור – לא ידון בנימוק שלא נטען בערכאה הדיונית (ע"א 682/82 בן-אריה נ' סהר חברה לביטוח בע"מ, פ"ד ל"ד(3) 589 (1983)). סיבה זו מספיקה, איפוא, לבדה לדחיית הטענה, במיוחד בשים לב לכך שלטענה זו לעיצומה (של העמדת תנאי כזה) יש מאפיינים עובדתיים מובהקים, שהיה צורך להוכיח אותם.

(ב) יש לדחות את הטענה גם לגופה. אנו מצויים כעת בנקודה שבה כבר הבעתי דעתי כי יש להפעיל את סעיף 8(ג)(3) בצורה "מהותית", כך שהמשיבים יכולים ליהנות מהפטור שמכח סעיף 9(5) בכל שנת פריסה. במצב דברים כזה, דרישתם של המערערים להפעלה "טכנית" של הסייפא לסעיף – כמוה כהצבת דרישה מאת הרשות המינהלית, לסגירת הפער שבין סכום המס המופחת שהיה משולם על פי הפרשנות ה"מהותית" – לסכום המס שהאמור לחול על פי הפרשנות ה"טכנית", הכל על דרך של קביעת תנאי מקדים להפעלת הסעיף (שכן לולא התנאי האמור, היה משולם רק המס שנוצר כתוצאה מהפעלה "מהותית" של הסעיף). דרישה זו אין לה הצדקה, שכן אין היא עומדת בכללי המשפט החוקתי והמינהלי. אבהיר הדברים מיד בסמוך.

36. רשויות המס הן חלק מהמינהל הציבורי (ראו: גליקסברג בספר ברק 614). מכאן, שכאשר פועל המנהל, או המואצלים מכוחו, על פי סעיף 8(ג)(3) סייפא לפקודה חלים עליהם כללי המשפט החוקתי והמינהלי. עיינו: ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נב(4) 241, 251 (1998); רע"א 291/99 T.J.T. אספקת אבן ירושלמית בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד נח(4) 221 (2004); חוות דעתי ב-ע"א 5324/95 שחאדה נ'

פקיד שומה עכו (טרם פורסם, 9.8.2009); יוסף מ' אדרעי "דיני מיסים כמשפט ציבורי" משפט וממשל ה' 57 (1999).

37. סעיף 8(ג)(3) סייפא לפקודה קובע כי: "רשאי המנהל, אם נתבקש על כך, להתיר חלוקה לתקופה אחרת לרבות לשנים הבאות, בתנאים שיקבע, לרבות תשלום מקדמה."

מקריאת הסעיף אנו רואים כי המנהל רשאי להתיר חלוקה של מענק הפרישה לתקופה אחרת מזו הנזכרת ברישא לסעיף (לשש שנים שבשלהן משולם המענק) – בתנאים שייקבע. קושיה היא האם בגדר התנאים הללו הוא רשאי לדרוש שהנישום יוותר על הפטור הניתן לו בהתאם לסעיף 9(5) לפקודה – כולו, או חלקו.

38. המשפט החוקתי והמשפט המינהלי נותנים שניהם לשאלה זו תשובה שלילית.

(א) המשפט החוקתי – כיצד?

סעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה קובע: "מיסים, מלוות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו ושיעוריהם לא ישונו אלא בחוק, או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות". חוק היסוד מאפשר איפוא הטלת מיסים ותשלומי חובה אחרים לא רק בחוק, אלא גם על פי חוק, כלומר בתקנות למיניהן. ראו: יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך א 209 (מהדורה שניה, 2010) (להלן: ספר זמיר); יוסף אדרעי חוק יסוד: משק המדינה (פירוש לחוקי היסוד, יצחק זמיר עורך, 2004) עמ' 30 ואילך.

עם זאת אין לקרוא סעיף זה כמאפשר השתת מיסים באמצעות מעשי מינהל גרידא, והתנאת תנאים באה בגדר קטגוריה זו. השוו על דרך של קל וחומר: בג"ץ 10203/03 "המפקד הלאומי" בע"מ נ' היועץ המשפטי לממשלה (טרם פורסם, 20.8.2008).

(ב) המשפט המינהלי – כיצד?

בגדרי המשפט המינהלי מקובל כי הסמכה ליתן פטור, הקלה, הנחה וכיוצא באלה, משמעותה אף ליתן אותם גם במקצת או בתנאים (עיינו: ס' 12 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981). ואולם נפסק כי אין בכך כדי להתיר פגיעה בזכויות אדם (המצריכה הסדרה מפורשת), או בעלויות כספיות שלא נזכרו במפורש בחיקוק הרלבנטי. עיינו: בג"ץ 1640/95 אילנות הקריה (ישראל) נ' ראש עיריית חולון, פ"ד מט(5) 582 (1996)

(להלן: עניין אילנות הקריה); בג"ץ 4146/96 עזבון דנקנר ז"ל נ' מנהל רשות העתיקות, פ"ד נב(4) 774, 810 (1998); ע"א 630/97 הועדה המקומית לתכנון ולבניה נהריה נ' שיר הצפון חברה לבניה בע"מ, פ"ד נב(3) 399, 414 (1998); בג"ץ 2557/05 מטה הרוב נ' משטרת ישראל (טרם פורסם, 12.12.2006); ע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ, פ"ד ס(4) 545 (2006); ספר זמיר, 259; דפנה ברק ארז משפט מינהלי – כרך א 149 (2010).

נוכח האמור נשאלת השאלה – מה בכל זאת ניתן להתנות במסגרת התנאים הנזכרים בסעיף 8(ג)(3) סיפא לפקודה. התשובה היא – וזאת מבלי למצות – כי ניתן להגביל את הפטור, או את הפריסה, למשל, כאשר מענק הפרישה הוגדל – באופן מעושה – כדי "להתאימו" לתקרת הפטור בכפל שנות הפריסה (השוו ודייקו מהעובדות שעמדו בבסיס ע"א 4107/09 הנ"ל, או לאמור בהנחיה של מר אוסקר אבו-רזק הנ"ל).

39. זאת ועוד – אחרת. אפילו לא נאמר שתניה הדורשת ויתור על הפטור לוקה בחריגה מסמכות, בהתבסס על אמירת האגב של השופטת (כתוארה אז) ד' ביניש ב-ע"א 3126/00 מדינת ישראל נ' אשת ניהול פרוייקטים וכוח אדם, פ"ד נז(3) 220, 276 (2003), כנגד עמדתה השונה של השופטת ט' שטרסברג כהן (שם בעמ' 259-260) – כי אז היא לוקה עדיין בהפליה פסולה, או שאיננה עומדת בדרישות הסבירות והמידתיות.

הפליה פסולה – מדוע? שכן ההתניה של פקידי השומה שלא לאשר למשיבים – את הפריסה המהותית, או את הפטור השנתי שמכח ס' 5(9) לפקודה, נשענת על האמור בעדכון 7 להחלטות ועדת הפסיקה של מס הכנסה (נספח ח' לערעורו של שבטון בבית המשפט המחוזי הנכבד). דא עקא שחוזר זה, שמעמדו כהנחיה פנימית, שניתן לסטות הימנה במקרה המתאים, קובע כדלקמן (ההדגשה ברישא שלי – ח"מ):

"פריסה קדימה וכל הכנסה המתקבלת עקב היוון קצבה עתידית תוכל להחשב בתנאים מסוימים, שיפורטו להלן, כמעין דחיה מהותית של אירוע המס לשנות הפריסה. הסיבה לכך נעוצה בעובדה שההיוון מהווה פעולה מימונית של כימות לסכום חד-פעמי של הכנסה עתידית. הכללים שיחולו על פריסה קדימה:

1. ההכנסה תיוחס, בשיעורים שווים, לשנות המס שבפריסה ולעניין שיעור המס והמקדמה, יראו הכנסה זו כהכנסתו התחילית של הנישום באותה שנה.
2. הנישום יוכל לקבל פטור ממס לפי סעיף 9(5) לפקודה בגין הכנסה זו בשנות הפריסה, אם הוכחה זכאותו על פי הסעיף וכן לקבל נקודות זיכוי וזיכויים אישיים.

3. הפסדים שנוצרו בשנות הפריסה לא יותרו בקיזוז כנגד הכנסה זו.
4. במועד אישור הפריסה ישלם הנישום מקדמה בשיעור של 50%, או בשיעור אחר שיקבע פקיד השומה.
5. הכנסות שיפיק הנישום בשנות הפריסה ייוספו על ההכנסה שנפרסה ויחוייבו במס לפי יתרת מדרגות המס בהתאם.
6. על פי תקנה 3(א)(3) לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988, מחוייב יחיד שהכנסות או הכנסת בן זוגו בשנת המס כלל סכום שהתקבל עקב היוון קיצבה לגביה התיר הנציב חלוקת ההכנסות לשנים הבאות, בהגשת דו"ח שנתי עבור כל שנת מס.

ג. נקודות זיכוי

בחישוב המס החל על הכנסה שנפרסה על פי סעיף 8(ג), בין אם מדובר בפריסה לשנים קודמות ובין אם מדובר בפריסה לשנים הבאות, יינתנו נקודות הזיכוי בחישוב המס. הועדה סבורה כי ניתן לראות בנקודות הזיכוי כמרכיב אינטגרלי בחישוב המס. למרות שהזיכויים מופחתים לאחר חישוב חבות המס החלק על ההכנסה על פי מדרגות המס, יש לראות בנקודות הזיכוי כמכשיר המפחית או מאפס את מדרגות המס ברמות הכנסה נמוכות. זיכויים וניכויים אחרים לא יינתנו כנגד ההכנסה בשנות הפריסה הקודמות או הבאות, לפי העניין.

חוזר זה לוקה באי-בהירויות, האמורות להתפרש לטובת הנישום. כך, למשל, מהאמור בו ניתן להסיק שהוא חל בהתקיים הכללים המנויים בו, גם על פריסה קדימה (ראו ההדגשה ברישא). ואולם אף אם לא נסבור כך (נוכח הוראות אחרות שבחוזר) – אין החוזר מבהיר מדוע הנישום שהיוון קיצבה והוא זכאי לפטור ממס לפי סעיף 9(5) לפקודה עדיף על נישום, עוור או נכה בעל מעמד דומה מכח סעיף 9(5) לפקודה, שקיבל מענק פרישה, שנפרס קדימה. לכאורה יש פה הפליה פסולה, בניגוד לסעיף המסמיך (שלא הזכיר את האבחנה המובאת בהחלטת ועדת הפסיקה). השוו על דרך של קל וחומר: בג"ץ 6249/96 התאחדות הקבלנים והבונים בישראל נ' ראש עיריית חולון, פ"ד נב(2) 42 (1998), שפסל את אגרת מבני הציבור, שהוכרזה קודם לכן כבלתי חוקית בעניין אילנות הקריה מחמת כך שלא הייתה מעוגנת בחוקי העזר העירוניים – זאת אף לאחר שנחקק חוק עזר מתאים, במוצאו את חוק העזר כמפלה.

יתר על כן – אפילו לא תאמר שההנחיה פסולה בהיותה מפלה בין זכאי הפטור מכח סעיף 9(5) לפקודה, עדיין אין היא יכולה לעמוד מחמת אי-סבירות מהותית וחוסר מידתיות (השוו: ספר שקל, 78-79, 85-86, 113, 181-182), שכן הרשות המינהלית איננה יכולה ביד אחת לקרב (לאשר פריסה) וביד אחרת לדחות (את ההנאה מהפריסה).

השוו: ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ (טרם פורסם, 21.02.2010); יעקב נאמן קיזוז הפסדים כנגד הכנסה פטורה ממס רואה החשבון י"ט (ספטמבר-אוקטובר 1969) 621, 622-623.

סוף דבר

40. מכלול הנתונים שהובאו לעיל מוביל למסקנה, כי יש לפרש את סעיף 8(ג)(3) לפקודה בנוסחו הנוכחי, ככזה המאפשר פריסה ממשית ומהותית של ההכנסה שהתקבלה בידי המשיבים על דרך של מענקי פרישה – לשנים קדימה, תוך שמוחל עליה בכל אחת משנות הפריסה הפטור השנתי, שהמשיבים זכאים לו מכוח סעיף 9(5) לפקודה. על כן אציע לחבריי לדחות את שני הערעורים.

יפה לענין זה המשל שנשא איוב, אשר דרש:

"צָדֵק לְבִשְׁתִּי, וְיִלְבָּשְׁנִי כְּמַעֲלֵל וְצָנִיף מִשְׁפָּטִי: עֵינַיִם
הָיִיתִי לְעֹנֵר וְרִגְלַיִם לְפֶסֶח אָנִי. אָב אָנֹכִי, לְאֶבְיוֹנִים וְרֹב
לֹא-יִדְעֵתִי אֶחְקֶהוּ." (איוב, כ"ט, י"ד-ט"ז).

המשל והנמשל שבהמשך מיותרים פה, שהרי אם תישמע דעתי – תוצאות פסק הדין יגידו.

41. המערערים ישאו בשכר טרחת עורכי הדין של המשיבים בסך של 15,000 ש"ח – לכל אחד מהם.

ש ו פ ט

השופט א' גרוניס:

אני מסכים.

ש ו פ ט

א. מסכים אני לפסק דינו המקיף של חברי השופט מלצר. אבקש להוסיף מעט. לטעמי, ובכך מצטרף אני לרוח השיפוטית הנושבת מחוות דעת חברי, יש לנקוט ראייה רחבה, להפנות מבט אל התכלית החברתית הברורה שביסוד מתן הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה לבעלי מוגבלויות, לחבר אותה לשלב החיים בו נמצאים המשיבים, ולפרש בגדרים אלה את תחולת סעיף 8(ג)3. המשמעות היא, כי לדידי יש לראות את הסכומים שקיבלו המשיבים ממעסיקיהם בגדרי מענק הפרישה כקרובים יותר במהותם לחיסכון לעת זקנה, "אחיה" של קצבה, שלגביה נכונה רשות המסים לפרוס "מהותית" את ההכנסה; ועל כן יש להחיל את הפטור באופן שנתי, כהכרעת בית המשפט קמא וחברי ולא בחדא מחתא, ב"מכה אחת". מכוון אני לכך, שהכספים שמקבל הפורש כמענק עשויים להיות לעתיד לבוא חלק משמעותי מרווחתו הסוציאלית לעת זקנה, בודאי עם התארכות תוחלת החיים, תודה לאל ולשלוחיו הרופאים. על כן, במובן התכלית החברתית של הוראות הדין, סבורני כי צדק חברי בניתוחו ובתוצאה אליה הגיע לרבות בנקודה זו.

ב. אוסיף, כי דברים אלה מצדיקים לשיטתי מבט מחדש גם אל פסיקה ותיקה, והגם שעל פי ניתוחו של חברי, אליו אני מצטרף, אין צורך להכריע בכך, והגם שעניין זה לא נטען בהרחבה בפנינו, אבקש לפרוס מחשבה במבט לעתיד.

ג. בשכבר הימים הכריע בית משפט זה בע"א 506/71 חפן נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כז(1) 212, 220, מפי השופט ויתקון, כי מענק פרישה אינו נתפס כהכנסת עבודה. בע"א 604/73 פרמה שרפ ישראל נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כח(2) 342, 349 כתב השופט אשר את הדברים הבאים:

"האם ניתן לומר שתשלום מענק פרישה מהווה הכנסת עבודה בהתאם להגדרתו הנ"ל של מונח זה? אודה שזאת היתה דעתי אותה הסברתי בהרחבה ב-עמ"ה 377/69 (תל-אביב-יפו) אשר מרוה נגד פקיד השומה, תל-אביב 3, קובץ פסקי דין אזרחיים ג', 21. באותו פסק-דין אמרתי שמהותם ואפיים של פיצויי פיטורין בארץ אינו תשלום עבור נזקי העובד שנוצרו עקב הפרת חוזה עבודה על-ידי המעביד, אלא תוספת סוציאלית המשתלמת לעובד בתום עבודתו כגמול כולל בעד שירות נאמן, לו הקדיש משנות חייו ומעצמת ידיו בהסתפקו במשכורת שוטפת קטנה יותר. אילו נתקבלה דעתי זו, ברור היה לכל שענין

לנו עם תוספת לשכר, הבאה אמנם בתום יחסי העבודה, אך איננה מאבדת בגלל כך בלבד את האופי של שכר, כלומר שהיא מהווה הכנסת עבודה על-פי סעיף 2(2) לפקודה. אלא שדעתי זו נסתרה על-ידי בית-משפט זה ב-ע"א 506/71 (פרשת חפץ - א"ר) הנ"ל בו נקבע פירוש אחר למענק פרישה הנדון בסעיף 9(א7)(א) לפקודה. לפי פירוש זה מהווה מענק פרישה שעד 2,250 ל"י לכל שנת עבודה תקבול-הון בידי מקבלו, ואילו העודף מעל לסכום של 2,250 ל"י לכל שנת עבודה מהווה הכנסה שבפירות. באותו פסק-דין לא נתעוררה השאלה של 'ניכוי המס במקור' ולכן לא דן בית-המשפט בשאלה אם אותה 'הכנסה-שבפירות' היא גם 'הכנסת עבודה', אך מתוך הדברים שנאמרו שם נובע כי החיוב במס בשל עודפי מענק-פרישה אינו מבוסס כלל על אחד ממקורות ההכנסה המפורטים בסעיף 2 לפקודה, כי אם על הסעיף 9(א7)(א) עצמו, ולכן אין מנוס מהמסקנה שענין לנו עם הכנסה מסוג מיוחד ולא עם הכנסת עבודה" (ההדגשה הוספה - א"ר).

ד. מהרהר אני ביני לביני אם לא באה העת, גם בעקבות העידן החוקתי בו אנו שרויים, לעיון מחדש בהלכת חפץ, ברוח דבריו של השופט אשר. השופט אשר כינה מענק פרישה בשם "הכנסה מסוג מיוחד"; ויש לדעתי ליתן ביטוי ל"מיוחדות" זו. ער אני לכך, שבעקבות הפסיקה בפרשת חפץ ובפרשת פרמה שרפ נתפס האמור באותם פסקי דין כהלכה מחייבת; ראו ע"א 128/09 כבלי-ציון נ' פקיד שומה אילת (לא פורסם), בפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין בהרכב בו נטלתי חלק. באותו עניין היה מדובר בפיצויי פיצורין ובהטבה לתושבי העיר אילת באשר לשיעור המס, אך המשנה לנשיאה ריבלין העיר שם, כי "לשאלה העקרונית שעניינה סיווג מענקי פרישה כ'הכנסת עבודה' יש פנים שונות", אף כי הזכיר תיקוני חקיקה שלא כללו מענקי פרישה כהכנסת עבודה.

ה. כשלעצמי סבורני, כי יתכן שלא רק במקרים של מוגבלות כבענייננו, אלא אף לפורש בגיל פרישה "מלא", ראוי לשקול ראייתו של מענק פרישה כמצוי במתחם הרחב של הסדרי ביטוח סוציאלי לעתיד לבוא, לעת זקנה, אולי מה שאין כן בפרישה "צעירה" ובודאי במקרים שבהם מתבררת לפקיד השומה מניפולציה מכוונת. חברי ציטט מפסק הדין בע"א 4107/05 בן עוז נ' פקיד שומה חיפה (לא פורסם), באשר למדיניות החברתית שבבסיס הפטור לנכה או לעיוור. באותו פסק דין נדרשנו לענין היגיעה האישית שבלב הפטור, תוצר של "עמל, מאמץ, עבודה קשה", המחייבת - כדברי השופט (כתארו אז) ברק בע"א 631/79 אידר נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד לו(2) 223, 224 - "פעילות אינדיווידואלית של ממש, שהביאה לצמיחת ההכנסה". אין חולק כי בנידון דידן עסקינן ביגיעה אישית. על כן פוסקים אנו כי יש לראות סיטואציה זו, בהקשר תכלית הפטור,

כמשתרעת גם על משרעת השנים דבר שנה בשנתה, ולהחיל איפוא את הפטור באופן שנתי. אך האם אין היריעה צריכה להיפרס גם מעבר לכך? מדוע אין לומר, בנסיבות אלה, שאותה "הכנסה מסוג מיוחד" (כלשון השופט אשר בפרשת פרמה שרפ) תיוחד גם ב"שידוך" מענק פרישה עם הכנסת עבודה? הנה חומר למחשבה עתידית.

ו. נשוב לענייננו אנו: אכן, המלומד י' אדרעי (מבוא לתורת המסים (תשס"ט) 165) כותב, כי "מטרת הפטור היא לעודד את הנכים לצאת לעבודה, לשקם עצמם, למלא את חייהם בתוכן וגם לא ליפול למעמסה על החברה". ברי כי הכספים שקיבלו המשיבים בנידון דידן כמענק פרישה - ואין צורך לפשפש יתר על המידה בקרביהם ולפלפל - צמחו לאחר שיצאו לעבודה, שיקמו עצמם ומילאו את חייהם בתוכן; ויש לזכור כי המחוקק רצה ללכת לקראת הנכים גם מהכנסות מסויימות שלא מיגיעה אישית (סעיף 9(5)(ב) לפקודה); ראו גם א' נמדר מס הכנסה (מה' 3, תש"ע-2010), עמ' 272-275).

ז. ובסופו של יום, לטעמי אם וכאשר כפות המאזניים מעויינות, למצער, כפי שגם סבר בית המשפט המחוזי שלשון סעיף 8(ג)(3) סובלת את שני הפירושים - ועם שער אני לטיעוניהם הרציניים של המערערים מפי בא כוחם - על הכף לנטות לכיוון הנישום, בהיותו בעל פטור לפי סעיף 9(5). אכן, דיני המס במשפט העברי, כפי שכותב הרשב"א (ר' שלמה בן אדרת, ספרד, המאות הי"ג - הי"ד):

"אין יסודתן בהררי קודש התלמוד, ובכל מקום ומקום תמצא בו דינים מחולפים על פי הנהוג והסכמת גדוליהם אשר גבלו ראשונים" (מובא על ידי ד"ר אביעד הכהן "למען ענותו בסבלתם", פרשנות דווקנית של דיני המס" פרשת השבוע 239 (תשס"ו)).

ח. רוצה לומר, בענייני מיסוי שאינם מדאורייתא ומדרכבן יש לפסוע בנתיבו של מנהג המקום, ולגביו מוצאים אנו גיוון ביחס לשכבות חלשות בענייני מסים - יש שהחמירו לגבות מסים קהילתיים גם מיתומים ואלמנות, אך יש שפטרום והקלו עליהם (ראו הרב ישראל שציפנסקי התקנות בישראל ד' (תקנות הקהילות, תשנ"ג) תקי"ד-תקט"ו).

ט. סבורני איפוא, כי הגישה שנקט בית המשפט המחוזי הכורכת את מענק הפרישה עם היוון הקצבה, יש בה בכל הכבוד טעם. ולדידי ואחזור ואדגיש כי כאמור, מהות מענק הפרישה היא מעין רשת בטחון סוציאלית לעת זקנה.

י. ברי מכל אלה, ולדעתי עולה הדבר גם מדברי ההסבר לסעיף 8(ג)(3) כפי שציינו בית המשפט קמא וחברי, אין הסעיף מוגבל, על פי הדוגמאות שבדברי ההסבר, ל"הכנסה החייבת בלבד", ועניינו אינו "טכני" בלבד אלא מהותי. אכן, הפריסה באה ביסודה כדי למנוע עיוותים של מיסוי יתר בשנה אחת, ועל כך תנוח ברכה על ראש המחוקק, וחברי ביאר על פי הפסיקה וכתבי פרופ' גליקסברג ועוד את הדברים כהוייתם; אך גם ניתן לקראה כפריסה לשם העמדת המבנה הסוציאלי על מכוננו. לכן איני רואה כשלעצמי מקום להיכנס לשאלה שעורר חברי (בפסקה 21) האם יש לראות את מענק הפרישה כנגזרת של שנות עבודה בעבר או לעתיד, שכן - כדברי חברי עצמו - "מטרתו (של מענק הפרישה - א"ר) סוציאלית והוא צופה פני העתיד" (הדגשה במקור), ועל כן תיקון 25 לפקודת מס הכנסה הוא "הישג סוציאלי", כדברי יושב ראש ועדת הכספים שציטט חברי (דברי הכנסת 79, 2049). מכאן המהותיות של פרשנות סעיף 8(ג)(3), מהותיות שאינה טכנית.

י"א. הטרידתני השאלה האם לא יהא בתוצאת פסק דיננו כדי לסייע למתחמקים ממס, כמובן, לעולם לא תינעל הדלת כליל בפני מתוחכמי תכנון, אך הדעת נותנת כי לימים ייסתמו גם פרצות. תשובתי הבסיסית היא, מכל מקום, כי חזקה על רשויות המס שענין תהא פקוחה, ובעיקר, כי מניח אני שהשלכות הרוחב של פסק דיננו מצומצמות למדי לעת הזאת, ולא תינזק קופת המדינה ביתר, כיון שבודאי כל עוד עסקינן אך בפטור לפי סעיף 9(5), יהיו הנהנים הימנו מעטים ביחס, אנשים בעלי מוגבלויות, ולא נהא עדים להתעשרות לא ראויה. חברי ציין, כי טענות המערערים אינן גורעות מהאפשרות להטיל מס לאחר הפרישה על ההכנסה החייבת; מאמין אני כי אם יתברר שתוצאות פסיקתנו תפתח פתח רחב מדי, חזקה על הרשויות שיידעו לכלכל דרכן, כך שמענקי פרישה "אסטרונומיים" לא יהיו "מקלט מס" במקום שאינו ראוי לכך.

י"ג. סוף דבר, מצטרף אני כאמור לחברי.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ח' מלצר.

ניתן היום, י"ח באב תשע"א (18.8.2011).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט