

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

שמא התחולה היא פרוספקטיבית - כוחה יפה מעתה ואילך בלבד.

הטעם המרכזי לתחולה רטרואספקטיבית של הלכה חדשה טמון בכך שתחולה זו מעניקה ככלל תמריץ למתדיינים לשנות את ההלכה הקיימת ולהתאימה לצרכי החברה המשתנים. הטעם המרכזי לשלילה של תחולה רטרואספקטיבית מקורו בנזק שעלול להיגרם למי שהסתמך על ההלכה הקודמת וכלכל צעדיו לפיה (אינטרס ההסתמכות).

פסק הדין המנחה בסוגיה ניתן על ידי בית המשפט העליון בעניין **סולל בונה** (רע"א 8925/04). באותו עניין נדונה שאלת תחולתה של הלכת "השנים האבודות" בתחום דיני הנזיקין. נזכיר, כי בית המשפט העליון בעניין אטינגר (ע"א 140/00) פסק, כי אדם שניזוק עקב עוולה, ונתקצרה תוחלת חייו, זכאי לפיצוי בגין אובדן יכולת ההשתכרות בשנים בהם קוצרה תוחלת חיי העבודה שלו. באופן דומה זכאי העיזבון לפיצוי בראש נזק זה, במקום בו קוצרה תוחלת חייו של הניזוק והוא נפטר במהלך מעשה העוולה או בסמוך לאחריה (הלכת "השנים האבודות"). הלכת "השנים האבודות" סתתה מהלכה שנפסקה עשרים שנה לפני כן ועלתה השאלה, בין היתר, האם יש להחילה באופן רטרואספקטיבי או פרוספקטיבי.

בית המשפט העליון התווה את הכלל, כי הלכה שיפוטית חדשה פועלת רטרואספקטיבית בכפוף לקיומו של חריג הפרוספקטיביות. אשר לאינטרס

היבטים מעשיים של הכרעת בית המשפט העליון

בעניין איקאפוד (דנ"א 3993/07)

פתח דבר

נתחיל מהשורה התחתונה. הרכב מורחב של שבעה שופטים הכריע ברוב של ארבעה נגד שלושה, כי יש להחיל את ההלכה החדשה המבטלת את הלכת עניין **ביר** (ע"א 568/78) באופן רטרואספקטיבי גם על הליכים תלויים ועומדים שטרם ניתן בהם פסק דין חלוט. עם זאת, התחולה הרטרואספקטיבית תוגבל רק לאותם הליכים, אשר ניתנה בהם החלטה בהשגה (לעניין סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**")), או הוצאה שומה לפי מיטב שפיטה (לעניין סעיף 145(א)(2) לפקודה) מיום **23.5.2004** ואלו לא נשלחו לנישום בתוך פרק הזמן הנקוב באותם סעיפים. במועד זה ניתן בבית המשפט המחוזי פסק הדין בעניין **סמי** (עמ"ה 7050/03).

רקע משפטי

חוק יסוד: השפיטה קובע, כי הלכה שנפסקה בבית המשפט העליון תחייב כל בית משפט, זולת בית המשפט העליון. עם זאת, חוק יסוד: השפיטה וכן חוקים אחרים אינם מסדירים ככלל את מועד תחולתה של הלכה. נשאלת אם כן, האם הלכה חדשה של בית המשפט העליון חלה באופן רטרואספקטיבי, כלומר למפרע ומעתה ואילך, או

מרים נאור (ובהסכמת כב' השופטים **אסתר חיות** ו**סלים ג'ובראן**) צידדה בעמדת בית המשפט המחוזי והפכה את הלכת בית המשפט העליון הותיקה בעניין **ביר** (ע"א 568/78). לפי הלכת **עניין ביר**, אשר שלטה בכיפה עד אותה עת יש לראות בפקיד השומה כמי שעשה "שימוש בסמכותו" מרגע בו קבע פקיד השומה את המס בצו בכתב ללא קשר להמשך קורותיו של הצו לאחר מכן. לשאלת תחולתה של ההלכה קובע בית המשפט העליון, בהסתמך על פסיקת בית המשפט בעניין **סולל בונה**, כי חרף הסתמכות פקידי השומה על הלכת **עניין ביר**, להלכה החדשה ינתן תוקף רטרואפקטיבי. בהקשר לכך ראה בית המשפט לציין, כי שומה היה על רשות המסים לצפות, כי ההלכה המיושנת עשויה להשתנות, ובלשונו: "השינויים המשפטיים הכלליים אשר חלו בשדה המשפט, ובדיני פרשנות בפרט, המחייבים לדעתי תוצאה שונה מזו שנפסקה לפני שלושים שנה בעניין **ביר**, הם ברורים דיים עד כי ניתן היה לצפות כי ההלכה עשויה להשתנות ולא היה מקום להוסיף ולהסתמך עליה."

דנ"א איקאפוד (דנ"א 3993/07)

רשות המסים סרבה להשלים עם רוע הגזירה והגישה עתירה לקיומו של דיון נוסף. כב' השופט **אליעזר ריבלין** שדן בעתירה הורה על קיומו של דיון נוסף בשאלת תחולתה של ההלכה, קרי, האם יש ליתן להלכת **עניין איקאפוד** תוקף רטרואפקטיבי או פרוספקטיבי.

ההסתמכות, מיצה בית המשפט העליון, כי אם הסוגיה הנדונה בפניו הינה; חדשה ולא הוכרעה כלל בעבר; או לא יצרה כל הסתמכות של ממש; או אם ההסתמכות לא הייתה סבירה; או רבו עם הזמן הקולות שיש לשנותה - הרי שאין ליתן משקל מכריע לשיקול ההסתמכות, ויש מקום להפעיל את הכלל הרטרואפקטיביות ולא חריג הפרוספקטיביות. על סמך עקרונות אלו, קבע בית המשפט בעניין **סולל בונה**, כי יש ליתן להלכת "השנים האבודות" תוקף רטרואפקטיבי. כלומר, היא תחול על כל מעשה נזיקין שהתרחש לפניו ולאחריה בכפוף למגבלות התיישנות.

פסיקת בית המשפט בעניין **סולל בונה** נתנה אותותיה בתחום המס. סעיף 152(ג) לפקודה, שדן בהשגה שהגיש נישום קובע, כי "אם בתום שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל - בתוך 4 שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה מיום שהוגשה ההשגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה".

בית המשפט העליון בעניין **איקאפוד** (ע"א 5954/04) דרש באותו עניין, כי הביטוי "השתמש פקיד השומה בסמכויותיו" בהתאם לסעיף 152(ג) לפקודה מחייב את פקיד השומה להוציא את ההחלטה (הצו) מכלל שליטתו במסגרת הזמן הקצוב בסעיף, שאם לא כן שומתו של הנישום תתיישן. קביעתו של בית המשפט, בראשות כב' השופטת

עשה כן הוא נטל סיכון, כי ההלכה תשונה ותחול גם רטרואפקטיבית על כל ההליכים התלויים ועומדים בעת הינתנה.

מנגד סברה כב' השופטת (בדימוס) איילה פרוקצ'יה, בתמיכת כב' השופטים אשר גרוניס ועדנה ארבל, כי האיזון בין מערך השיקולים הרלוואנטיים במקרה דנן מצדיק את החלת החרג לכלל אשר נקבע בעניין **סולל בונה** ובהתאמה את אימוץ ההלכה בעניין **איקאפוד** רק לגבי השגות שהוגשו לאחר מתן פסק הדין בבית המשפט העליון בעניין **איקאפוד** (22.4.2007). לשם כך, מציינת כב' השופטת, כי ההסתמכות על הדין הקיים ועל פסיקה קיימת המפרשת אותו הינה בעלת משקל מיוחד. הלכת עניין **ביר** ועניין **עיני** ע"א (443/89) שניתן בשנת 1990 ביחס לסעיף 82(ד) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "**חוק מע"מ**") והתבסס על הלכת **ביר** יצרו הסתמכות לגיטימית אצל פקידי השומה. לדידה, כל עוד לא שונתה ההלכה הפסוקה מצופים הן האזרח והן הרשות המנהלית לפעול על פיה ולכלכל את צעדיהם בהתאם לה. אי מתן משקל ראוי להסתמכותה זו של רשות המסים על הלכת **ביר** כהלכה שהנחתה אותה בפעילותה: "**עלול להביא לפגיעה בתפיסת כיבוד החוק וכיבוד ההלכה הפסוקה המתווה את נורמת ההתנהגות שעל פיה הפרט ורשויות הציבור אמורות לפועל. הוא עלול לגרור אי-יציבות ואי-בהירות בהתנהלותה של הרשות הציבורית, ובכללים האמורים להנחות את פעילותה**". כמו כן, טעמים נוספים להחלת החרג לכלל שהותווה בעניין

בדין שנערך בבית המשפט העליון בעתירה שהגישה רשות המסים בקשר לשאלת התחולה, נחלקו הדעות של ההרכב המורחב. את העמדה לפיה יש לדחות את עתירתה של רשות המסים הובילה כב' השופטת **מרים נאור**, אשר נתנה את הטון גם בפסק הדין נשוא הדין הנוסף. לעמדתה של כב' השופטת **נאור**, אליה הצטרפו השופטים **אליקים רובינשטיין** ו**סלים ג'ובראן** הסתמכות פקיד השומה על פסק הדין בעניין **ביר** לוקה בחוסר סבירות. פסק הדין בעניין **ביר** קבע רף התנהגות מינימאלי המסתפק בהזנת תקציר השומה למחשבי פקיד השומה, אך לא נפסק בו כי הרשות חייבת לנצל את מלוא הזמן הנתון לה. התנהלות זאת של רשות המסים, בדבר מיצוי הזמן "עד הדקה ה-90", אף זכתה לביקורת מצידם של בתי המשפט (עמ"ה 1034/00). לגישתה של השופטת, נוכח חובת ההגינות שמחויב בה פקיד השומה כלפי הנישום וכן נוכח שינוי העתים ושינוי ההלכות בכל הנוגע לתורת הפרשנות התכליתית כפי שזו התפתחה בפסיקה לאורך השנים שלאחר מתן פסק הדין בעניין **ביר** (ראו למשל ע"א 165/82), היה על פקיד השומה לצפות את השינוי בהלכה בעניין זה. ראוי היה כי פקיד השומה יפעיל שיקול דעת ולא ימשיך לפעול גם לאחר שינוי העתים על פי הרף המינימאלי שנקבע בעניין **ביר**. על אחת כמה וכמה היה עליו לפעול, לדעתה, לאחר חוקי היסוד אשר נחקקו בשנת 1992, שכן "**חוקי היסוד העלו ערכים חדשים ונתנו להם משקל חדש. משקל זכויות הפרט והנישום ככזה גדל באיזון הפרשני**". משפקיד השומה לא

ההחלטה או קביעת השומה והזנתם למחשב), לא יחרוג מפרקי הזמן הקבועים בסעיפים הנ"ל". המשמעות המעשית, הינה שהעתירה של פקיד השומה נדחתה. עם זאת, התחולה הרטרואפקטיבית תוגבל רק לאותם הליכים, אשר ניתנה בהם החלטה בהשגה (לעניין סעיף 152(ג) לפקודה, או הוצאה שומה לפי מיטב שפיטה (לעניין סעיף 145(א)(2) לפקודה) מיום 23.5.2004.

היבטים אופרטיביים נוספים העולים מפסק הדין

מפסק הדין עולות מספר סוגיות מעניינות שיש ליתן להן את הדעת. ראשית, רשות המסים נוהגת לעיתים להקל ראש בפסיקה של בית המשפט המחוזי אשר אינה תואמת את צפיותיה. דוגמא טובה לכך ניתנה אך לאחרונה בפסק הדין בעניין **חיים ניסים** (ע"מ 859-08). במסגרת פסק הדין קבע בית המשפט המחוזי, כי מענק ששולם לעובדים בגין שינוי מבני ימוסה במס ריווח הון, בניגוד לעמדתה של רשות המסים שדרשה למסותו כהכנסת עבודה. רשות המסים הזדרזה ופרסמה לאחרונה הנחייה לפקיד השומה לפיה יש להתעלם מפסק הדין עד להכרעה בסוגיה בבית המשפט העליון.

שופטי הרוב בפסק הדין בעניין **איקאפוד** רואים לנכון להסתייג מהתנהלות זו. לדידם, רשות המסים ככל רשות מנהלית כפופה לפסיקתו של בית המשפט המחוזי. רשות המסים צריכה להיות קשובה להלכות בית המשפט המחוזי ואינה רשאית להתעלם מפסיקה זו מתוך הנחה שערעורה לבית

סולל בונה נשענים על העיקרון בדבר גביית מס אמת ועל ההשלכות הכספיות הניכרות מבחינת אוצר המדינה שיש לתחולה רטרואפקטיבית של ההלכה החדשה.

בין העמדה אשר צידדה בדחיית העתירה ובאימוץ התחולה הרטרואפקטיבית לבין העמדה אשר ראתה לקבל את הדיון הנוסף ולאמץ את התחולה הפרוספקטיבית, התקבלה לבסוף, עמדתה של כב' השופטת אסתר חיות. לפי עמדה זו, המהווה את התוצאה האופרטיבית של פסק הדין, הסתמכותו של פקיד השומה על הלכת ביר הפכה להיות בלתי סבירה לפי המבחנים שהותוו בעניין **סולל בונה** לאחר פסיקת בית המשפט המחוזי בעניין **סמי ביום** 23.5.2004, אשר קראה תיגר על הלכת עניין **ביר**: "מנקודת הזמן הזו ואילך לא היה פקיד השומה רשאי עוד להסתמך על תחולתה של הלכת ביר לעניין ההוראות שבסעיף 145(א)(2) ובסעיף 152(ג) לפקודה והיה עליו להביא בחשבון את האפשרות כי הערעור שהגיש על פסק הדין בעניין **סמי...** [ו]ן איקאפוד ... עלולים להידחות". כמו כן, מציינת השופטת, כי "חוסר הסבירות שיש למצוא בהמשך הסתמכותו של פקיד השומה על הלכת ביר גם לאחר הינתן שני פסקי הדין הללו והסיכון שנטל פקיד השומה בהקשר זה מקבלים משנה תוקף... נוכח העובדה כי כל שהיה על פקיד השומה לעשות באותו שלב הוא להקדים את משלוח ההחלטה או השומה אל הנישום באופן שמועד המשלוח כאמור (להבדיל ממועד מתן

אמורים כלפי הגישה שיש בה חלילה מריח זלזול של רשות המס בפסק דין, ובודאי יש בכך - לטעמי - כדי לגרום צמצום רב באינטרס ההסתמכות של פקיד השומה ככל שהיה.

דומה, כי לאור הלכה זו שומה על רשות המסים לשקול מחדש את עמדתה ביחס להחלטת בית המשפט בעניין **חיים ניסים**. כך למשל, במקרים המתאימים ראוי, כי רשות המסים תשקול הטלת חבות מס ריווח הון על העובדים השותפים לשינוי המבני, תוך קבלת ביטחונות שאם ערעורה לבית המשפט העליון יתקבל ישלמו עובדים אלו את הפרש המס הנדרש. מכל מקום נראה, כי רשות המסים תתקשה לטעון כנגד תחולה רטרואפקטיבית של פסק הדין בעניין **חיים ניסים** במידה והערעור המוגש מטעמה לבית המשפט העליון יידחה.

סוגיה נוספת שהוזכרה על ידי כב' השופטת **אסתר חיות** עוסקת בשאלת תחולת הלכת עניין **איקאפוד** על הוראות חוק מע"מ ובפרט על הוראת סעיף 82(ד) לחוק מע"מ, אשר קובעת בדומה לסעיף 152(ג) לפקודה, כי "**לא החליט המנהל כאמור בסעיף קטן (ב) תוך שנה מיום הגשת ההשגה, יראו את ההשגה כאילו נתקבלה**". בדעת יחיד הטעימה השופטת **חיות**, כי לדעתה יש להחיל את הלכת עניין **איקאפוד** גם על סעיף 82(ד) לחוק מע"מ (ובניגוד לפסק הדין בעניין **עיני** (ע"א 443/89), אם כי בתחולה פרוספקטיבית. הטעם להגבלת התחולה נובע מכך, שבית המשפט המחוזי בעניין **סמי ציין** בשעתו, שאין ללמוד גזירה שווה בין סעיף 152(ג) לפקודה לבין סעיף 82(ד) לחוק מע"מ,

המשפט העליון יתקבל. עליה לנקוט בצעדים אופרטיביים, אשר יעלו בקנה אחד עם פסיקת בית המשפט המחוזי, לבטח כאשר מדובר בשינויים תפעוליים. נוסף על כך, פסיקת בית המשפט המחוזי מצמצמת דפקטו גם את אינטרס ההסתמכות של רשות המסים בסוגיה הספציפית ובהתאמה את האפשרות לקרוא לתחולה פרוספקטיבית בלבד של ההלכה המשפטית בסוגיה הספציפית. השופטת **נאור** ממצה בהקשר לנסיבות עניין **איקאפוד**, "כי פקיד שומה התעלם מדבריו הנכוחים של בית המשפט המחוזי. פקיד שומה המשיך להתנהל כדרך שיגרה כאילו המועד הקובע הוא מועד ההזנה ולא מועד המשלוח וכאילו לא נקבע דבר. זהו לדעתי מקרה מובהק בו יש לומר כי פקיד שומה נטל על עצמו את הסיכון הכרוך בדחיית עמדתו. ודוק: פקיד שומה אומנם הגיש ערעורים על פסקי הדין שקבעו כי המועד הקובע הוא מועד המשלוח ולא מועד ההזנה אך בינתיים המשיך לנהוג כמנהגו. פקיד שומה לא היה יכול להתעלם מפסק הדין שניתן ולפעול תחת ההנחה כי ערעורו בהכרח יתקבל".

שופט הרוב **רובינשטיין** מוסיף ומדגיש לעניין זה כי: "כדאי לזכור את הוראת סעיף 20(א) לחוק יסוד: השפיטה, שלפיה "הלכה שנפסקה בבית משפט תנחה בית משפט של דרגה נמוכה ממנו" (בנוסף להלכת התקדים המחייב של בית המשפט העליון שבסעיף 20(ב) (שם); ואם כלפי בתי משפט השלום כך, בודאי לגבי המינהל הציבורי ישנה "סמכות מנחה" לבית המשפט המחוזי. הדברים

זה ימצא מקום של כבוד לא רק בדפי הפסיקה, אלא יפנם על ידי רשות המסים ויחלחל לדרגי השטח. לבסוף, בטבלה המוצגת בעמוד הבא מוצגות בקצרה עמדותיהם השונות של שופטי ההרכב ביחס לסוגיות המרכזיות שנידונו בפניהם:

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

כך שאינטרס ההסתמכות של רשות המסים בכל הנוגע לפרשנות הסעיף נשמר עד להכרעתו של בית המשפט העליון בעניין איקאפוד.

דעת הרוב מדגישה גם את חשיבותם של חוקי היסוד בפרשנות חקיקת המס ובפרט את ההגינות הנדרשת מרשות המסים. כב' השופטת מרים נאור, מדגישה בהקשר לכך, כי "יש בחוקי היסוד כדי ליתן משקל נוסף לצורך להגשים את תכלית החקיקה שלענייננו שבאה להגן על הנישום - ובפרט כאשר המדינה הכירה בתכלית זו. בדומה יש בחוקי היסוד כדי ליתן משקל נוסף לנימוק בדבר חובת ההגינות של הרשות כלפי הפרט- הנישום הזכאי לדעת מהו סך נכסיו; בנוסף, אך מובן הוא שחוקי היסוד יש בהם כדי להגביר את חובתו של פקיד שומה להפעיל שיקול דעת ככל שחולף הזמן. אכן, כל אלו מחייבים לדעתי את המסקנה כי לא היה מקום שפקיד שומה ימשיך ויסתמך על שנפסק בעניין ביר ומכל מקום הסתמכותו אינה סבירה". השופט רובינשטיין מוסיף וקובע בהקשר לכך בלשונו הציורית, כי: "ההסתמכות היא אחותה של ההגינות; ומכל מקום, כשישנה הוראה סטטוטורית, בודאי בעידן החוקתי, יש לתת משקל ובכורה לפירוש שיש בו הגינות מלאה."

יצוין, כי עקרון ההגינות חוזר ונשנה בתקופה האחרונה בפסיקת בית המשפט העליון ובפרט בפסיקתו של כב' השופט אליקים רובינשטיין (ראו למשל ע"א 10011/07). ייטב אם מקומו של עקרון

סוגיה	פורקצ'יה	גרונים	נאור	ארבל	רובינשטיין	ג'ובראן	חיות
דחיית/קבלת הדין הנוסף	קבלה	קבלה	דחייה	קבלה	דחייה	דחייה	דחייה מסיגת (התוצאה הסופית של פסק הדין)
האם הסתמכות פקיד השומה הייתה סבירה	סבירה	סבירה	בלתי סבירה	סבירה	בלתי סבירה	בלתי סבירה	בלתי סבירה החל ממועד פסק הדין של המחוזי בעניין סמי (עמ"ה 7050/03 מיום 23.5.2004)
כפיפותה של רשות המיסים לפסקי דין של בית המשפט המחוזי				אסור לרשות המיסים להתעלם מפסיקת בית המשפט המחוזי. שומה עליה להתאים עצמה לפסיקה זו ולא להסתמך על ביטולה בבית המשפט העליון.	פסק דין של בית המשפט המחוזי, אשר סותר את עמדתה של רשות המיסים, מנחה את רשות המיסים ומצמצם את ההסתמכות שלה.	פסק דין של בית המשפט המחוזי, אשר סותר את עמדתה של רשות המיסים, מצמצם את אינטרס ההסתמכות שלה והופך אותו לבלתי סביר.	פסק דין של בית המשפט המחוזי, אשר סותר את עמדתה של רשות המיסים, מצמצם את אינטרס ההסתמכות שלה והופך אותו לבלתי סביר.
האם ההלכה החדשה צריכה לחול על בעלי הדין	לא חלה	חלה	חלה	חלה			חלה
שיקול	שיקול תומך		שיקול שולי	"נזק אשר	שיקול שולי.		נתונים אלו

אינם חזות הכל, הוגשו באיחור, יוצאים מנקודת הנחה בעייתית, שכל ההשגות יידחו ו- 43% מהנזק הנטען מתייחס להליך אחד		בנסיבות פסק הדין אין מקום לתחולת הגנת התקציב (ראו 1761/02). קופת המדינה תעמוד בהלכה.	פוגע באופן משמעותי בוודאות וביציבות הנדרשים לפעילות רשות המס"	שאינו אמור להוות עילה לדין נוסף, מה גם ש- 80% מהנזק מקורו בתקופה שלאחר 23.5.2004		בהחלה פרוספקטיבית	הנזק הכספי (לטענת רשות המסים נזק צפוי של 640 מיליון ש"ח)
חלה באופן פרוספקטיבי							האם ההלכה החדשה חלה גם על סעיף 82(ד) לחוק מע"מ