

Baruch Avrahami, Adv.

Jacob Liraz, Adv. (M.B.A , L.L.M)

Limor Sandler Avituv, Adv. (L.L.M)

Rinat Shafrut, Adv. (L.L.B)

Hagit sharabi, Adv. (L.L.B)

Tal Ofir, Adv. (L.L.B)

Ruben Babadzhanov, Adv. (L.L.B) (mediator)

Rachel Ratovitch, Adv. (L.L.M)

Dr. Avi Rimmer, Adv.

Ety Peretz, Adv. (L.L.B)

ברוך אברהמי, עו"ד

יעקב לירז, עו"ד ונוטריון (M.B.A , L.L.M)

לימור סנדלר אביטוב, עו"ד (L.L.M)

רינת שפרוט, עו"ד (M.B.A , L.L.M)

חגית שרעבי, עו"ד (L.L.B)

טל אופיר, עו"ד (L.L.B)

ראובן בבדז'נוב, עו"ד (L.L.B) (מגשר)

רחל רטוביץ, עו"ד (L.L.M)

ד"ר אבי רימר, עו"ד (B.Med.Sc., D.M.D) - ייעוץ

אתי פרץ, עו"ד (L.L.B)

תל אביב, 3 בפברואר, 2016

רשום + אישור מסירה

לכבוד
מר משה אשר
מנהל רשות המיסים

שלום רב,

**הנדון: פגיעה קשה לא מוצדקת ולא חוקית של רשות המיסים בגמלאי
צה"ל ובקצבותיהם**

כללי

1. אני פונה אליך בתביעה בשם מרשיי גמלאי צה"ל ו"צוות" – ארגון גמלאי צה"ל (ע"ר). תביעה זו נעשית עתה לרשות המיסים כדי לחסוך את הצורך מלפנות לבתי המשפט.
2. למרשיי הסתבר, לתדהמתם, כי רשות המיסים הרעה את הנחיות חישוב המס של הקצבאות המשתלמות להם לפי חוק שרות הקבע בצה"ל (גמלאות) [נוסח משולב] תשמ"ה – 1985 (להלן: "חוק הגמלאות"). התוצאה היא כי הם מחויבים בתשלום יותר מס וקצבתם קטנה מבלי שקיבלו מהרשות כל מסמך וללא הסבר האומר מה הנימוקים לכך.

הרעה שלא כדין ללא כל הנמקה וללא כל הסבר

3. הדבר עומד בניגוד לחוק לתיקון סדרי מנהל (החלטות והנמקות) תשי"ט - 1958. כבר מבחינה זאת הוא מצדיק התערבות של בית המשפט. עיון על פני הדברים מעלה כי השנויים שנעשו שלא כדין והם מוטעמים. השינויים טעונים תיקון וביטול.

פגיעה בגמלאות ללא כל בסיס בחוק

4. בירור של מרשיי העלה כי הדבר בא ככל הנראה בעקבות החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 190 הוראת שעה) התשע"ב – 2012 (להלן: "תיקון 190 לפקודה"). אלא שלא מצאנו בחוק את הגזרות החדשות אשר גוזרים פקידי השומה על קצבאות גמלאי צה"ל.
5. אדרבא ואדרבא, תיקון 190 לפקודה היטיב את מצבם של הגמלאים והגדיל את שיעורי הפטור ממס שהם זכאים לו והנה אף על פי כן נוהגים פקידי השומה במגמה הפוכה לפגוע בגמלאי צה"ל.

ההחלטה השרירותית של רשות המסים לשלול חלק מהטבת הפטור ממס על הקצבה המזכה הינה בניגוד לכוננת המחוקק ולמטרות החקיקה

6. טרם תיקון 190 לפקודה ובמשך שנים רבות קיבלו גמלאי צה"ל הטבת מס שכללה פטור על הגמלה בשיעור של 35%, אותה החלה לקבל לאחר שהגיעו לגיל שבו סיימו את החזר תשלומי היוון הקצבה, בד"כ בהגיעם לגיל 70. למעשה מהמועד בו הסתיים החזר ניכוי תשלומי היוון הקצבה בפועל, לא היה צורך להתחשב יותר בפטורי המס על כספי ההיוון והגמלאים היו זכאים לקבלת מלוא הפטור על הקצבה, קרי שיעור פטור של 35%.
7. נראה כי לאחר שבוצע תיקון 190 לפקודה אשר היטיב עם הגמלאים וקבע, בין היתר, שיעורי פטור הדרגתיים על הכנסה מפנסיה חודשית (הקצבה המזכה), העולים משיעור של 35% במהלך השנים, עד לשיעור של 67% בשנת 2025, החליטה רשות המיסים, מבלי מתן כל הסבר וללא כל בסיס להחלטה כאמור ותוך מתן פרשנות בלתי נכונה לתיקון 190 לפקודה, כפי שעוד יפורט להלן, כי גמלאי צה"ל שהיוונו בעבר חלק מקצבתם, לא יהיו זכאים עוד למלוא שיעור הפטור הקבוע בפקודת מס הכנסה, גם לאחר סיום החזר תשלומי היוון הקצבה בפועל.
8. כך יצא מצב אבסורדי שבו גמלאי צה"ל אשר למשל ובשנת 2010, בהגיעו לגיל 70, עם סיום החזר היוון הקצבה היה זכאי ל- 35% פטור ממס על הגמלה ומימש את זכותו, הרי שלאחר עבור שנתיים – בשנת 2012, נשללה זכאותו של אותו גמלאי לשיעור מלוא הפטור ממס על הגמלה, והפטור ממס קטן לשיעור של 8.5% מגובה הגמלה המזכה, שיעור שנקבע כהפרש בין 43.5% (שיעור הפטור על קצבה מזכה בשנת 2012) לבין 35% שיעור מלוא הפטור על היוון הקצבה.
9. ברור לכל כי לא זו היתה כוונת המחוקק בעת חקיקת תיקון 190 לפקודה. נהפוך הוא - מטרתו היתה הרחבת מסגרת הטבות המס הניתנות מכוח סעיף 9א לפקודה והפחתת המס המוטל על קצבאות, לצורך עידוד אפיק החיסכון לקצבה, מתוך מטרה "לפצות" את היחיד על ביטול האפשרות לבצע הפקדות לקופות גמל הונית, עקב שינויים שחלו במציאות הפנסיונית ובכלל זה השינויים שחלו בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל), התשס"ה – 2005 (להלן: "חוק הפיקוח על קופות הגמל") ובייחוד תיקונים 3 ו-5 לחוק זה, שקבעו כי כל הפקדות התגמולים לקופות הגמל החל משנת 2008 ואילך הינן הפקדות למטרת קצבה בלבד¹.

¹ חוזר מס הכנסה מס' 2/2013 – רשות המסים בנושא: תיקון 190 לפקודה – הוראות סעיף 9א למתן פטור על הקצבה המזכה, 27.5.13.

10. ברור כי פגיעה בגמלאי צה"ל שפרשו עובר לתיקון 190 לפקודה ובייחוד בגמלאים שבעת כניסתו של תיקון 190 לפקודה לתוקף בשנת 2012, הגיעו כבר לגיל 70 ובאותו גיל סיימו את החזר תשלום היוון הקצבה (חלקם אף סיימו בגיל 65, כפי שיפורט להלן), תוך שלילת מלוא הפטור לקצבה מהם ו/או הקטנתו לשיעור קטן, מחטיאה את מטרות הפקודה ואף חותרת נגדה, בין היתר, בשל הצורך בהתאמת מדיניות המיסוי על קצבאות למדיניות הממונה על שוק ההון, ביטוח וחיסכון, כפי שבאה לידי ביטוי בחוק הפיקוח על קופות הגמל.

פרשנות רשות המיסים לגבי היות הפטור ממס ל"כל החיים" בעת היוון גמלת פורשי צה"ל, עומדת בניגוד גמור לקביעת תקנות גמלאי צה"ל העוסקות בהיוון הגמלה ובניגוד לתכליתן

11. בעניינם של גמלאי צה"ל מוסדר נושא זכותם להיוון חלק מקצבתם לסכום חד פעמי בחוק הגמלאות, בתקנות שירות הקבע בצבא-הגנה לישראל (גימלאות) (היוון קיצבאות ותביעות נגד צד שלישי), תש"ל-1970 (להלן: "תקנות גמלאי צה"ל") ובתקנות נוספות שיצאו במהלך השנים.

12. תקנות גמלאי צה"ל חלו על פורשים שביקשו להוון חלק מקצבתם לכל החיים. בהמשך התקנות שיצאו בשנת 1992 שופר מצבם של גמלאי צה"ל, בכך שהתאפשר למי שהיוון לפי התקנות מ-1970, לסיים את ניכוי תשלומי ההיוון "לכל החיים", בהגיעו לגיל 70 ובהתקיים התנאים האמורים בתיקון מ-1992.

13. בהמשך יצאו עוד מספר תקנות עד לתיקון שבוצע בשנת 1997, ששיפרו את מצבם של גמלאי צה"ל שהגיעו לגיל 70, שקבע שגמלאי שירות הקבע בצה"ל זכאים על פי התקנות להוון את קצבתם, מרצונם, לתקופות שונות כאשר למותר לציין כי תקופת ההיוון השפיעה על סכום ההיוון, ועל קביעת מקדמי ההיוון.

14. בהתאם בשנת 2012 חוקק המחוקק תיקון נוסף לתקנות שאפשר לגמלאי צה"ל שהגיעו לגיל 65, בהתקיים התנאים הקבועים בתקנות, לסיים את ניכוי רוב תשלומי ההיוון (80%) בגיל האמור ולהתחיל לקבל קצבה מלאה בהמשך בהגיעם לגיל 70.

15. לכאורה בהיוון ל"כל החיים" הגמלאי נוטל על עצמו "סיכון" הנובע מאי הוודאות הכרוכה בתוחלת החיים הצפויה לו, בכך שיידרש לשלם את תשלומי ההיוון במשך כל חייו. יחד עם זאת, בעת הוצאת התיקונים לתקנות גמלאי צה"ל, בחר המחוקק לבטל את "הסיכון" שארבו לגמלאים שלכאורה היוונו לכל החיים והיו צפויים לשלם תשלומי היוון לכל החיים וביטל באורח מדורג, את תשלומי ההיוון בהגיעם לגיל 70. למעשה קיצור תקופת ההיוון הקטינה הן את התקופה והן את הסכום המנוכה בגין היוון מהגמלה.

16. למרות קביעות אלה של מחוקק המשנה, יצאה רשות המיסים, לאחר תיקון 190 לפקודה, בהחלטה הקובעת כי בעת ביצוע חישוב היוון הקצבה - בו נעשה, בין היתר, שימוש במקדמי היוון שונים שנקבעו בתקנות גמלאי צה"ל - הפטור ממס על ההיוון יחשב כשימוש בפטור "לכל החיים", זאת מבלי להתחשב בתקופה אליה מתייחס ההיוון ו/או המקדם שעל בסיסו נעשה החישוב, והכל במעין קביעה שרירותית של הרשות. כפועל יוצא מכך החליטה הרשות על ניכוי מלוא הפטור בגין היוון קצבה בשיעור של 35%, מהפטור המלא על קצבה מזכה (שנקבע בתיקון 190 לפקודה לפי השיעורים ההדרגתיים הקבועים שם), למשך כל תקופת חיי הגמלאי וזאת בניגוד גמור ומוחלט לתכלית תקנות

גמלאי צה"ל ותיקון 190 לפקודה, שכאמור מטרתו היתה להגדיל את שיעורי הפטור על הקצבה ולא להקטינם.

17. הייתכן כי רשות שאין לה סמכויות חקיקה ו/או סמכויות אקטואריות, כפי שעוד יובהר להלן, תקבע עמדה שונה לחלוטין מזו שנקבעה ע"י מחוקק המשנה ותפעל בניגוד לכוונת ותכלית תקנות גמלאי צה"ל והתקנות שיצאו לאחר מכן? יתרה מזאת, הכיצד ועל סמך מה קובעת רשות המיסים ומפרשת את דבר המחוקק כאילו מדובר בשימוש בפטור ממס ל"כל החיים" כאשר בתיקונים לתקנות גמלאי צה"ל נקבע מפורשות אחרת?

מקדמי היוון שנקבעו אינם משקפים פטור ממס ל"כל החיים"

18. ככלל, היוון קצבה פירושו הפיכת סכומי כסף מקצבה עתידית, האמורה להשתלם לשיעורין בעתיד, בדרך כלל לתקופה ארוכת שנים, לסכום חד פעמי המשתלם מראש.

19. חישוב הסכום המהוון נעשה על-פי נוסחה שמרכיביה הם הקצבה של הגמלאי, האחוז הקובע שבחר הגמלאי להוון ומקדם היוון ששוקללו בו נתונים המשפיעים על חישוב הסכום המהוון, בהם תקופת ההיוון והריבית הגלומה בהיוון. חלק מנתונים אלה ספונים בחיק העתיד, הואיל ולא ניתן לצפות בוודאות מראש וממילא נתונים משוערים הם. כך למשל, השינויים שיתחוללו בקצבתו של גמלאי צה"ל, השינויים שיתחוללו בריבית במשך וכמובן, משך חיי הגמלאי. הואיל וכל הנתונים האלה הינם נתונים משוערים ובה-בעת אמורים הם לשמש נתונים קבועים וחד-פעמיים בעת מעשה ההיוון, נבנו מקדמי היוון על-פי נתונים סטטיסטיים, כאשר פרטי ההיוון ותנאיו - תקופת ההיוון, מקדמי ההיוון, הדרכים לביצועו וכו' - כל אלה משתנים הם בהתאם לדין המתייחס לאוכלוסיה כזו או אחרת² ולגבי גמלאי צה"ל מוסדר תחום היוון הקצבה בתקנות גמלאי צה"ל והתיקונים הנוספים שיצאו, כאמור לעיל.

20. נוכח העובדה שיעודו של מקדם ההיוון ליצור שקילות סטטיסטית ממוצעת בין סכום ההיוון לבין סך הסכומים העתידיים להיגרע מן הקצבה העתידית, הרי שמקדם היוון ל"כל החיים" צפוי היה לשקף את יתרת תוחלת החיים הממוצעת של הגמלאי. קרי, השימוש במקדם היוון, לצורך חישוב הפטור ממס, אמור לשקף את משך תקופת הפטור ממס.

21. משבחרה רשות המס לעשות שימוש במקדמים נמוכים מאוד, ברור כי תקופת הפטור לגמלאים ניתנה לתקופות קצרות מאוד ולא עסקינן בשימוש בפטור מס "לכל החיים", כגישת רשות המס.

22. להמחשת העניין ניקח כדוגמה פורש בגיל 44, שמקדם ההיוון שלו הינו 15.277³. ברור כי מקדם זה אינו משקף שימוש בפטור ממס "לכל החיים", אלא לכל היותר עסקינן בפטור ממס לכ- 15 שנים לכל היותר. כך גם אם ניקח את המקדם הכי גבוה בלוח 1 בתקנות גמלאי צה"ל, שהינו 18.482, הרי שאין הוא משקף פטור ממס "לכל החיים" אלא מקסימום פטור ממס לכ- 18 שנים לכל היותר. לפיכך אין זה סביר לקבוע כי פורש מצה"ל שלמשל פרש בגיל 44 ובחר להוון חלק מקצבתו, לא יהיה זכאי כל חייו לפטור ממס, כאשר מקסימום ההטבה של פטור ממס, לאור המקדם שלעיל, ניתנה לו ל- 15 שנים עד גיל 59 בלבד. החלטה כזו לא זו בלבד שאינה סבירה, אלא אין בה כל הגיון מתמטי/אקטוארי.

² בג"ץ 4157/98 "צוות" אגודת גמלאי שרות הקבע בצה"ל נ' שר האוצר ושר הביטחון, (פורסם בנבו ביום 4.2.2004).
³ התוספת, לוח 1, תקנות שירות הקבע בצה"ל (גימלאות) (היוון קיצבועות ותביעות נגד צד ג'), התש"ל - 1970
תל אביב, רח' ליאונרדו דה-וינצ'י 9 פינת קפלן 12 תל-אביב, טל': 6915757-03 פקס: 6964512-03
Tel Aviv, Leonardo Davinchi 9/Kaplan 12, Tel.: 972-3 6915757 Fax: 972-36964512

23. נוכח האמור לעיל והואיל ומקדמי ההיוון המקסימאליים הינם נמוכים ביותר, הרי שיש לקבוע כי תקופת השימוש בפטור ממס קצרה ואינה יכולה להיחשב כשימוש בפטור ממס ל"כל החיים".

הטלת ריבית על הפטור ממס

24. מבלי לגרוע מהאמור לעיל ובנוסף לו, במקדמי ההיוון שוקללו נתונים המשפיעים על חישוב הסכום המהוון ובכלל זה נתונים סטטיסטיים שונים וביניהם נכלל גם מרכיב הריבית הגלומה בהיוון, אשר על פי תקנות גמלאי צה"ל הינה בשיעור של 5%. אלמלא אותה קביעת ריבית עשויים היו אותם מקדמי היוון להיות גבוהים יותר, אולם נוכח העובדה שמקדם ההיוון לקח בחשבון מרכיב ריבית בשיעור האמור, "קיצר" מרכיב זה את תקופת ההיוון.

25. למרות זאת, בחרה רשות המיסים להתבסס על מקדמי היוון הכוללים מרכיב ריבית בשיעור של 5%, אשר בינו לבין עניין הפטור ממס אין ולא כלום, מה גם שאין זה סביר ואין לכך שום ביסוס מתמטי ו/או מיסויי כי בעת חישוב הפטור ממס על קצבאות יילקח מרכיב של ריבית.

26. שהרי לא יתכן ואין כל היגיון שמחד תינתן לגמלאים הטבה בצורת פטור ממס, ומאידך יוטל עליהם "עונש" בצורת ריבית בשיעור של 5%. האין זו כדברי הרב אחא בר חנינא "אליה וקוץ בה" ? שהרי ריבית על הטבה, מרוקנת מכל תוכן את אותה הטבה הניתנת לגמלאים.

רשות המיסים אינה בעלת סמכויות אקטואריות

27. יתרה מזאת, קביעת רשות המיסים כי המקדמים של תקנות גמלאי צה"ל, שכאמור קיצרו את תקופת ניכוי החזר תשלומי ההיוון לגיל 70, מהווים דווקא לצורכי חישוב הפטור ממס על היוון הקצבה כשימוש בפטור "לכל החיים", לא זו בלבד שהינה קביעה חסרת סמכות, אלא מדובר בקביעה אקטוארית/מתמטית שגויה.

28. רשות המיסים אינה "אקטואר" ואינה רשות בעלת סמכויות אקטואריות ו/או יכולת לקבוע כי מקדמי היוון כה נמוכים שבתוכם מרכיב ריבית כה גבוה מהווים שימוש בפטור ממס "לכל החיים". לא זו בלבד שאין לה הסמכות לקבוע כאמור, אלא אף אין לה את הידע והכלים האקטואריים לקבוע זאת ואין היא יכולה להושיב את עצמה על כיסאה של רשות מקצועית שמתפקידה לקבוע בנושאים מקצועיים של אקטואריה.

29. לצערנו בוחרת רשות המיסים להתעלם מעובדות אלה וקובעת, ללא כל סמכות, ללא כל בסיס עובדתי, מתמטי, סטטיסטי או אחר ובניגוד לתכלית החוק והתקנות, תוך אפליית ציבור גדול של גמלאי צה"ל, עד כדי פגיעה בלתי סבירה, בלתי מידתית ואף פגיעה מכוונת בהם, כי מדובר בשימוש בפטור ממס ל"כל החיים" וכפועל יוצא מאותה קביעה שוללת מגמלאי צה"ל, לאחר תיקון 190 לפקודה את מלוא הטבת הפטור שהקנה התיקון לגמלאים במדינה, הטבה שקיבלו אותה גמלאי צה"ל עד לתיקון 190 לפקודה.

30. זהו אבסורד וזוהי החלטה שרירותית בלתי מבוססת ויש לפוסלה ולדחותה על הסף.

הטבת המס על היוון הקצבה שתשלומה מסתיים בגיל 70 לערך מהווה גורם מאזן בעת חישוב סכום החוזר ומועד סיום החוזר

31. יתרה מזאת, בבג"ץ 4157/98⁴, בשעה שעמדה לדיון עתירת גמלאי צה"ל וארגון "צוות" באשר לאי סבירות כללי ההיוון, זאת כדי להביא לבטלותם, נטען כנגד זאת, בין היתר, ע"י משרד האוצר, כי גמלאי צה"ל מקבלים הטבת מס שיש בה כדי לאזן את החסר הקיים בכללי ההיוון, כדברי כבי השופט חשין ז"ל: "על הטבה זו במס רוכבים המשיבים, וטענתם היא כי יש בו באותו מגן מס, בממוצע, כדי לאזן - ואף ב"ת - את החסר שהעותרים טוענים לו בשל מקדמי ההיוון שבתקנות 1970". באותה עתירה, בג"ץ נתן, בין היתר, משקל לקיומה של אותה הטבת מס וקבע כי אין מקום להביא לבטלות כללי ההיוון. יוצא אפוא, שמחד משתמש משרד האוצר בטיעונים לקיומה של אותה הטבת מס, תוך קביעה שגם אם כללי ההיוון "אינם צודקים", הרי שהטבת המס מאזנת את אותו "אי צדק", מאידך, מחליטה רשות המיסים, במחוי יד לבטל את אותה הטבת מס "עליה רכבו" בבג"ץ ולהרע את מצב הגמלאים. מצב כזה לא יתכן ועומד בניגוד לכל כללי הדין והצדק הטבעי.

החלטת רשות המיסים מהווה פגיעה שלא כדין בזכויות הסוציאליות

32. מדינת ישראל הכירה בצורך בקיומה של מערכת פנסיונית, שתבטיח קיום ראוי לאוכלוסיית הגמלאים במדינה (למשל באמצעות תיקונים 3 ו-5 לחוק הפיקוח על קופות הגמל ותיקון 190 לפקודת מס הכנסה, כאמור לעיל). יחד עם זאת, החלטת רשות המיסים לאחר תיקון 190 לפקודה, על ידי ביצוע צמצום הפטור ממס על הקצבה המזכה, ככל שהוא חל על קבוצת גמלאי צה"ל שבחרו להוון חלק מקצבתם בעת הפרישה, עד כדי ביטולו במקרים מסויימים, כאמור לעיל, מחטיאה את מטרת קיומה של המערכת הפנסיונית במדינת ישראל ופוגעת בזכויות סוציאליות בסיסיות של הגמלאים.

33. כבוד הנשיא ברק (כתוארו דאז) בבג"ץ 5580/94⁵ - (להלן: "בג"ץ מירוז") קבע, כי החוק והמנגנון הקבוע בו לחישוב הגמלה, צמחו על רקע ההכרה בצורך במערכת פנסיונית, שתבטיח קיום ראוי לאוכלוסיית הגמלאים בשירות המדינה. מטרת המערכת הפנסיונית הינה להבטיח את הכנסתם ורמת חייהם של הגמלאים. מטרה זו היא עיקרון בסיסי במדינת הרווחה הסוציאלית, והיא מהווה יסוד ומאפיין בולט של מרבית המדינות המערביות. הוצעו תיאוריות אחדות להסברת הצורך והבסיס האנליטי למערכת הביטחון הסוציאלי והסדרי הגמלאות. המשותף לכל תיאוריות אלה הוא העיקרון, שלפיו מערכת הפנסיה באה להבטיח את הביטחון הכלכלי האינדיווידואלי ולהגן על הפרט מפני איבוד משאבים ומקורות עת פורש הוא לגמלאות. אומר בית המשפט כי מערכת הפנסיה לא באה להגן על הגמלאי מפני עוני. היא באה להבטיח כי הפסקת העבודה לא תביא לירידה דרסטית ברמת החיים של הגמלאי. היא באה לשמור על כך, כי גם לעת זקנה יוכל הגמלאי לנהל אורח חיים מכובד; היא באה למנוע תלות של הגמלאי במשפחתו או בגופי סעד אחרים; היא באה לתת מענה לצרכים מיוחדים של אוכלוסייה מזדקנת מתוך ראייה כוללת של הגמלאים כחלק חשוב במרקם החברתי; היא באה להעניק ולהבטיח קיום הגמלאי בזכות ולא בחסד. אכן, "זכותה ואולי אף חובתה של החברה לדאוג לרווחת קשישיה" (ראה גם ע"א 1233/94 כהן נ' היועץ המשפטי לממשלה ואח').

34. תכליתה של גמלת הפנסיה המשולמת לעובד הפורש מעבודתו היא לשמר במידה המרבית את רמת החיים שבה הוא חי ערב פרישתו, כך יוכל העובד לאחר פרישתו להמשיך להתקיים בכבוד בלי שרמת חייו תרד משמעותית (ע"ע 300312/97 נחמני נ' עיריית באר שבע, פד"ע לו 251).

⁴ בג"ץ 4157/98 "צוות" אגודת גמלאי שרות הקבע בצה"ל נ' שר האוצר ושר הביטחון, (פורסם בנבו ביום 4.2.2004)

⁵ בבג"ץ 5580/94 מירוז ואח' נ' בית הדין הארצי לעבודה ואח', פ"ד (נב) 252 תל אביב, רח' ליאונרדו דה-וינצ'י 9 פינת קפלן 12 תל-אביב, טל': 6915757-03 פקס: 6964512-03 Tel Aviv, Leonardo Davinchi 9/Kaplan 12, Tel.: 972-3 6915757 Fax: 972-36964512

35. למרות עקרונות אלה, שמטרתן כאמור, בין השאר, להבטיח את הביטחון הכלכלי האישי של הפרט והגנה עליו מפני איבוד משאבים ומקורות, פועלת רשות המיסים, בביטול הטבת הפטור ממס על הקצבאות, תוך פגיעה משמעותית בגמלאים, ביחוד נוכח העובדה שחלק מהגמלאים חי ומנסה לקיים עצמו בכבוד באמצעות פנסיות זעומות שהולכות ונשחקות עם השנים.

אי החוקיות אשר בפגיעה בקצבאות הגמלאים

36. נפסק על ידי בג"ץ⁶ כי "ככלל מדינות העולם הנאורות, קיימים גם בישראל הסדרים שתכליתם להבטיח מקורות מחיה לעובד שפרש. זאת, מתוך התפיסה החברתית ש"רובם המכריע של העובדים קיומם תלוי אך ורק, או בעיקר, בפעילות שיש בה ביצוע של עבודה הנושאת שכר. כאשר פעילות זאת נפסקת, זמנית או לצמיתות, עקב פגיעה בעבודה, מחלה, נכות, מוות, זיקנה או אבטלה, עלולים העובד ומשפחתו להיות נתונים לסבל שבמחסור. הרצון למנוע את הסבל שבמחסור נשען בראש ובראשונה על הציווי המוסרי "אל תשליכנו לעת זקנה", שתמציתו דאגה לרווחת החלשים, ובפרט כשאלה הרימו בעבר את תרומתם לחברה. כמו כן, הוא בעל יסודות תועלתניים, שתמציתם ההכרה בכך שכל משטר מדיני וכלכלי חייב לחפש פתרון לבעיית חוסר-הביטחון של קיום כלכלי לעובד; בעיה שאם אין פותרים אותה, מהווה היא מכשול לארגון התעשייה באופן המניח את הדעת ולשקט סוציאלי."

37. ההסדר שבבסיסו של תיקון 190 לפקודה גם הוא נחקק מתוך התפיסה החברתית הסוציאלית של הרצון להקל על הפרט בעת זקנתו, של הדאגה לחלשים ועם זאת, באה רשות המסים ובמחי יד מבטלת עקרונות אלה ומצמצמת את הפטור ממס על הגמלאות בצורה בלתי סבירה עד כדי ביטולו, כאשר, למעשה לא קיים כל בסיס משפטי או עובדתי להחלטה כאמור.

38. מבקשים אנו להפנות גם לדבריו של כב' השופט גולדברג ז"ל בבג"ץ האמור⁷ שיש בהם כדי למצות בתמצית את חובתנו כחברה וכמדינה לשמור על מינימום הקיום האנושי ונאמר: "כבודו של האדם כולל בחובו...הגנה על מינימום הקיום האנושי...אדם המתגורר בחוצות ואין לו דיור, הוא אדם שכבודו כאדם נפגע, אדם הרעב ללחם, הוא אדם שכבודו כאדם נפגע, אדם שאין לו גישה לטיפול רפואי אלמנטרי, הוא אדם שכבודו כאדם נפגע, אדם הנאלץ לחיות בתנאים חומריים משפילים, הוא אדם שכבודו כאדם נפגע..."

39. האם זו היתה מטרת רשות המיסים בשוללה את הפטור ממס על הקצבאות על ידי החלשת החלשים? לא נראה כי זו הכוונה ולכן, יש לתקן מחדל ועוול קשה זה באופן מידי ולהחזיר את המצב כפי שהיה, כך שגמלאי צה"ל יהיו זכאים ליהנות מהטבת הפטור ממס בעת סיום תשלומי ניכוי היוון הקצבה.

40. הדברים האמורים נכונים ביתר שאת, עת מדובר בחיילים שפרשו שהקדישו את הטובות בשנותיהם למען המדינה ואשר לגביהם קיימת אף חובה מוסרית וחברתית לדאוג לרווחתם בעת זיקנה. נאמר בבג"ץ 8382/96⁸: "כך הובנה תכלית החוק (הצעת חוק החיילים המשוחררים) (החזרה לעבודה) תיקון מס' 4, תש"ל-1970 ב.א.) כשדן בו בית משפט זה בבג"ץ 252/77 בבג"ץ נ' עירית תל אביב- יפו ואח' {1}. בית המשפט מדגיש באותו עניין כי "חובתה של המדינה כלפי אלה שהגנו עליה בגופם היא בין הנעלות והמקודשות..." (שם, בעמ' 413).

⁶ בבג"ץ 5580/94 מירוז ואח' נ' בית-הדין הארצי לעבודה ואח' פ"ד נב(1) 252

⁷ בבג"ץ 5580/94 מירוז ואח' נ' בית-הדין הארצי לעבודה ואח' פ"ד נב(1) 252

⁸ בבג"ץ 8382/96 המוסד לביטוח לאומי נ' בית הדין הארצי לעבודה ואח' פ"ד נא (5) 658

תל אביב, רח' ליאונרדו דה-וינצ'י 9 פינת קפלן 12 תל-אביב, טל': 6915757-03 פקס: 6964512-03

Tel Aviv, Leonardo Davinchi 9/Kaplan 12, Tel.: 972-3 6915757 Fax: 972-36964512

41. אף אם יאמר כי בסיס החישוב לשלילת הפטור, ובכלל זה השימוש במקדמי ההיוון, הינו נתון עובדתי, הרי שגם לעניין זה קבע בג"ץ⁹ כדלהלן: "במסגרת השיקולים העניינים נדרשת הרשות המינהלית להתחשב "לא רק בנתונים עובדתיים, אלא גם בעקרונות וערכים. למשל בהיבטים של זכויות אדם, באינטרסים חברתיים וכלכליים שונים, וכיוצא באלה (י' זמיר הסמכות המינהלית (כרך ב', תשנ"ו) 741" (בג"ץ 9722/04 פולגת ג'ינס בע"מ נ' ממשלת ישראל (לא פורסם, 7.12.2006, בפסקה 13)".

42. בהתאם נאמר ע"י כב' שופט גולדברג ז"ל¹⁰ כי "מטרת החוק היא אפוא למנוע פגיעה ממשית ברמת חייו של העובד עקב פרישתו מן העבודה, ולשמור על יציבות הכנסותיו גם לאחר פרישתו מן העבודה. הפגיעה ברמת חייו של הגימלאי אורבת לו משתי סיבות. הסיבה האחת היא מעצם הגריעה ממשכורתו (להלן – סכנת הגריעה). שכן, עם פרישתו מהעבודה מקבל הוא בכל מקרה גימלה הנמוכה מן המשכורת שקיבל במהלך עבודתו. פער זה מתעצם ככל שגדלים מרכיבי השכר שאינם נכללים במשכורת הקובעת לצורך חישוב הגימלה. הסיבה האחרת נעוצה בשחיקת ערכה הכלכלי של הגימלה במרוצת הזמן. אי-הוספתם לגימלה של מרכיבי שכר שניתנו לעובדים (לאחר פרישת הגימלאי לגימלאות) במטרה למנוע שחיקה בשכרם, וכן קידומם של עובדים כדרך למניעת שחיקה בשכרם – כל אלה מנציחים את השחיקה בגימלה".

פגיעה שרירותית ולא מידתית בזכות הקניין והזכות לקיום בכבוד

43. כב' השופט הנשיא ברק (כתוארו דאז) בבג"ץ 5580/94¹¹ כתב בפסק הדין כי "מערכת הפנסיה באה להגשים את הציווי "אל תשליכנו לעת זקנה"; היא באה להעניק לגימלאי לא רק "קניין" אלא גם "כבוד".

44. עוד הוסיף ברק וציין בבג"ץ 5580/94, כי חוק הגימלאות בא ליתן מענה למטרות הנ"ל. הוא בא להבטיח לעובדים בשירות המדינה מנגנון פנסיה וביטחון סוציאלי, שייתן ביטוי לעבודתם רבת-השנים בשירות המדינה. על רקע זה נקבע בחוק המנגנון, שלפיו שיעור הגימלה מתעדכן בהתאם לשיעור השכר של עובד פעיל בדרגתו ובתפקידו של הגימלאי. בכך נעשה מאמץ לשמור על ערכה של הגימלה כך שתשקף בצורה הטובה ביותר את השכר לו זכאי עובד פעיל (ראה גם בג"ץ 571/81 הפסקה נ' בית הדין הארצי לעבודה, בעמ' 483-494 – להלן: "בג"ץ הפסקה"). בכך ניתנת הגנה מסוימת לירידת ערך הכסף ולעלייה ברמת החיים. עצם הצמדת הפנסיה לשכרו של עובד פעיל משמעה הכרה במערכת ביטחון סוציאלי שעיקרה שמירה על השכר הקודם של הגימלאי, טרם פרישתו, ולא רק הבטחת הכנסה מינימלית לאוכלוסיית הגימלאים. הגם שאינו מהווה חלק ממעגל העבודה, זכאי הוא לאותם עדכונים ושינויים בשכר העובדים. בייחוד בא החוק ליתן מענה לבעיית השחיקה בערכן הריאלי של הגימלאות.

45. לדעת כב' השופט ברק, המנגנון שנקבע בחוק, שלפיו שיעור הגימלה שלה זכאי הגמלאי תלוי במשכורתו של עובד פעיל בדרגתו ותפקידו של הגמלאי ערב פרישתו, בא ליתן מענה לירידה בערך הכסף ולעלייה ברמת החיים. הוא בא למנוע מצב שבו הגמלאי עומד חסר אונים אל מול גמלה ההולכת ומצטמקת מדי חודש בחודש.

⁹ 1662/05 שושנה לוי נ' ממשלת ישראל (פורסם בנוב 3.2009).

¹⁰ בבג"ץ 5580/94 מירוז ואח' נ' בית-הדין הארצי לעבודה ואח' פ"ד (נב) 252

¹¹ בבג"ץ 5580/94 מירוז ואח' נ' בית-הדין הארצי לעבודה ואח' פ"ד (נב) 252

תל אביב, רח' ליאונרדו דה-וינצ'י 9 פינת קפלן 12 תל-אביב, טל': 6915757-03 פקס: 6964512-03

Tel Aviv, Leonardo Davinchi 9/Kaplan 12, Tel.: 972-3 6915757 Fax: 972-36964512

46. נוכח האמור לעיל, יש לקבוע כי החלטת רשות המיסים מנוגדת לעקרונות חברתיים, כלכליים וסוציאליים שהחוק נועד להגשים אלה והינה פוגענית, מפלה ויש בה כדי להטיל חבות בלתי מוצדקת על פרטים הזקוקים לתמיכה והגנה. על כן, יש לבטלה.

מטרת החוק שהוכרה בפסיקת השופטים היא לתת לפורשים מחיה נאותה וביטחון כלכלי

47. יפים לעניין זה גם דבריו של השופט ד' לויין בבג"ץ הפטקה¹² :

"חוק הגימלאות... מקומו בתחום החקיקה הסוציאלית הענפה, שנתברכנו בה, ושתכליתה על-פי מהותה להיטיב עם ציבור העובדים ולהבטיח להם השתכרות הוגנת ורמת מחיה נאותה... מטרתו היא להקנות לעובדי מדינה, ששירתו את הציבור במשך שנים רבות, מידה מסוימת של ביטחון וקיצבה נאותה עם פרישתם לגימלאות..."

עיקרון חשוב, העובר כחוט השני בחוק הגימלאות, הוא, שהמדינה תראה זו מעניינה להבטיח לגימלאי קיצבה שוטפת וברמה נאותה לאורך ימים, מבלי שהקיצבה המגיעת לגימלאי תישחק ותכורסם מכל סיבה שהיא, שהרי אם כך יקרה, תגבר מצוקתו של הגימלאי, והוא עלול להיות, חלילה, לנטל על הציבור דווקא בימים, בהם הוא זקוק יותר מכול לביטחון סוציאלי".

48. למרות עמדות מפורשות אלה של המדינה והרשות השופטת, פועלת רשות המיסים כאילו מדובר בחלל ריק, כאילו אין להחלטותיה קשר עם העקרונות והכללים המנחים שנקבעו ע"י בג"ץ והכל תוך השפעה על ציבור גמלאי צה"ל, שעשו רבות למען המדינה, ציבור שעם השנים הולך ופוחת הדור. על-כן, עומדים אנו על דרישתנו כי הרשות תכיר במצב האבסורדי שנוצר שבו בעקבות תיקון 190 לפקודה, במקום שהפטור ממס על הקצבה המזכה יגדל, כקבוע בתיקון, החליטה רשות המס להקטין את הפטור באופן משמעותי, עד כדי גריעתו המוחלטת, מאנשים שהגמלה עבורם הינה מקור חיים עיקרי עם לא בלעדי.

49. נאמר בבג"ץ הפטקה - "עיקרון חשוב, העובר כחוט השני בחוק הגמלאות הוא, שהמדינה תראה זאת מעניינה להבטיח לגימלאי קיצבה שוטפת וברמה נאותה לאורך ימים, מבלי שהקיצבה המגיעת לגימלאי תישחק ותכורסם מכל סיבה שהיא, שהרי אם כך יקרה, תגבר מצוקתו של הגימלאי, והוא עלול להיות, חלילה, לנטל על הציבור דווקא בימים, בהם הוא זקוק יותר מכול לביטחון סוציאלי".

50. נראה כי לא לכרסום הגמלה מכוון המחוקק או הרשות השופטת וכך ראוי שתנהג גם רשות המיסים.

מעמדן המשפטי הרעוע של הנחיות חישוב המס

51. כאמור לעיל וכרעם ביום בהיר הגיחה לאוויר העולם הנחיה שרירותית ופופוליסטית של רשות המיסים לפקדי השומה הקובעת שינוי מדיניות שהייתה קיימת שנים רבות, באשר לאופן חישוב הפטור ממס על הגמלאות.

52. יש לזכור, שלהנחיות וכללים אין תוקף של חוק, הם אינם מחייבים את הרשויות (מלבד כקווים מנחים להפעלת שיקול דעת וכו') והם בעלי תוקף מוגבל. כך נקבע עוד מקדמת דנא: "הוראות אלו, המכילות הנחיות וכללים להתנהגותם של הפקידים, מהוות-מדיניות מוצהרת של הממשלה בשטח פעולה מסויים, הידועה היטב לציבור המעוניינים, וסטיה ממנה שיש בה כדי לפגוע באינטרס של מעוניין כזה מהווה עילה לבית-משפט זה להתערב ולמנוע את הפגיעה"¹³.

הנחיות רשות המיסים מוגבלות ונעשו בניגוד להוראות סעיף 15 לחוק הפרשנות

53. הנחיות רשות המיסים, שהתקבלו כהנחיות קשיחות אשר מהן אין לסטות, לא רק שנוגדות את תכלית תיקון 190 לפקודה ותקנות גמלאי צה"ל, אלא גם את הוראות חוק הפרשנות תשמ"א-1981 (להלן: "חוק הפרשנות"), שם נקבע בסעיף 1 לחוק כי הוא יחול "לגבי כל חוק והוראת מנהל..." ובסעיף 15 לחוק הפרשנות נקבע כי את ההנחיות יש "לשנותן, להתלותן או לבטלן בדרך ש... ניתנה ההוראה".

54. בענייננו, יש הבדל בין יצירת הנחיות שלא היו קיימות מלכתחילה, לבין שינוי של הנחיות קיימות – הפוגעות בצפיפות גמלאי צה"ל, ששירתו את המדינה בכל מערכות ישראל ונתנו את הביטחון למדינה לאחר עשרות שנות שירות, ועליהם יש "לפרוש את רשתו של סעיף 15"¹⁴.

55. השינויים שנעשו במדיניות המיסוי כפופים למגבלות שונות הכלולות בחוקי המדינה. בעניין זה הסביר בית המשפט כי: "החלטה מינהלית, צריכה להתקבל בסמכות, לאחר שקילת כל השיקולים הרלבנטיים ולעמוד, בין היתר, בדרישות של סבירות והיעדר הפליה"¹⁵.

56. זאת ועוד, בשנים האחרונות אנו עדים לראות כי בתי המשפט צועדים לעבר "דמוקרטיזציה" של המשפט המנהלי ובענייננו, נכון היה אילו הייתם משתפים את ארגון "צוות" המשמש כנציג גמלאי צה"ל, נועצים בו ומכירים בזכויות הטיעון של ציבור הגמלאים אותו הוא מייצג קודם לקבלת החלטתכם שבנדון. בעניין זה נכון גם להביא את דברי כב' שופטת בית המשפט העליון, פרופ' דפנה ברק-ארז וללמוד ש"ככל שההליך המנהלי פתוח יותר לשמיעת קולו של הציבור תוך כדי הדיון

¹³ בג"צ 160/58 שמעון שניידר ו-אליהו ולט - נגד - מנהל רשות הפיתוח פד"י, כרך יג, תשי"ט/תש"ך-1959, בעמ' 5; ראו גם אל-כאזן נ' מנהל רשות השידור. ירושלים, פ"ד סו 2364, 2367; ע"א 3459/90 אלפנחא מסחר ושירותים בע"מ נ' עמידר, פ"ד מה(3) 578. (ראו גם בבג"צ 160/58 שמעון שניידר ו-אליהו ולט - נגד - מנהל רשות הפיתוח פד"י, כרך יג, תשי"ט/תש"ך-1959; יואב דותן "הנחיות מנהליות", נבו הוצאה לאור בע"מ 1996 בעמ' 135

¹⁴ יואב דותן "הנחיות מנהליות", נבו הוצאה לאור בע"מ 1996, בעמ' 167-165

¹⁵ עת"מ (תי"א) 52037-05-11 רס"ן ערן עמידר ואח' נ' הרמטכ"ל – רב אלוף בני גנץ ואח' (פורסם בנבו – 2013), בעמ' 20; ראו גם בג"ץ 198/82 מוניץ נ' בנק ישראל, פ"ד לו(3) 466, 471-470 (1982); בג"ץ 5496/97 מרזי נ' שר החקלאות, פ"ד נה(4) 540 (2001);

בהחלטה, ומכיר במעמד שיש לאזרח להשמיע את טענותיו כנגדה, כן קטן החשש לקבלת החלטות שהציבור אינו שותף לעיצובן¹⁶.

החלטת רשות המיסים הינה רטרואקטיבית, פוגעת בעקרון ההסתמכות של הפרט והתקבלה שלא בסמכות

57. החלטתה השרירותית של רשות המיסים בביצוע שינוי במדיניות הפטור ממס, נעשתה בין היתר, אך לא רק, גם כפעולה רטרואקטיבית שלא בסמכות, באופן שרירותי, בהיעדר מידתיות, באופן סבך ובלתי מובן. בהקשר זה נקבע, כי: **"עקרון החוקיות מורה, כי ככלל אין החוק מטיל חיובים באופן רטרואקטיבי אלא אם נאמר כך במפורש. כלל זה נכון במיוחד לגבי חיובי מס"**¹⁷.

58. יתרה מזאת, גמלאי צה"ל שפנו אלינו בעקבות הנחיותיכם והפעלת מדיניותכם החדשה, כפי שהרחבנו לעיל, כלכלו את צעדיהם והסתמכו על המדיניות הישנה שבה היו זכאים למלוא שיעור הפטור ממס עם הגיעם לגיל 70, שאז סיימו את החזר תשלום היוון הקצבה. בתי המשפט פסקו כי: **"...יש לקבוע האם המדיניות החדשה תחול לאחור, מיד או החל ממועד עתידי כלשהו, כאשר ככלל, על שינוי מדיניות לחול מעתה והלאה ולהיות צופה פני עתיד ולא פני עבר... מדיניות בדבר הטבות כלכליות, מוגבל בדרך כלל לשינוי הצופה פני עתיד. גם אם שינוי המדיניות כשלעצמו נעשה במסגרת הסמכות, על יסוד שיקולים ענייניים בלבד ובאופן סביר, עדיין החלת השינוי למפרע על מי שכלכל את צעדיו לאור המדיניות הישנה נתפסת כבלתי צודקת ובלתי סבירה, ולעתים ולפעמים אף כנטולת סמכות"¹⁸. ראו גם בג"ץ 134/67 ואנונו נ' משרד התחבורה, פ"ד כא(2) 710, 716-717 (1967); בג"ץ 135/75 סאי-טקס בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד ל(1) 673, 676 (1975); בג"ץ 7691/95 שגיא נ' ממשלת ישראל, פ"ד נב(5) 577, 598 (1998).**

59. מאחר שפעולת הרשות הינה רטרואקטיבית, בייחוד כלפי אלו שכבר הפכו לגמלאי צה"ל לפני התקנות משנת 1997, כאשר מדובר בקבוצה סגורה שעם השנים הולכת ופוחתת, וכלכלו את צעדיהם לאור המדיניות הישנה, הרי שהחלת שינוי המדיניות כלפיהם למפרע **"לא רק שהיא פוגעת בתחושות של צדק והגינות, אלא שהיא פוגמת בוודאות, בביטחון וביציבות המשפט והיא אינה מאפשרת תכנון ראוי מראש של ההתנהלות הרלבנטית"**¹⁹. על כן, מקום בו רשות המיסים מעוניינת להחיל שינויים באופן רטרואקטיבי, עליה הנטל להצביע על נימוק מיוחד וכבד משקל המצדיק זאת.

60. כפי שדובר לעיל, אף מי שאינו בר דעת יבחין בנקל ששינוי המדיניות פגע ופוגע בגמלאי צה"ל שפרשו עובר לתיקון 190 לפקודה ובגמלאים שהגיעו לגיל 70 ושילמו את החזר תשלום היוון הקצבה כאשר כפי שודאי ידוע, במקרים דומים למקרה זה, בתי המשפט השתמשו **"בפרופוזיציה של רטרואקטיביות על מנת לפסול שינוי לא סביר בהנחיות מנהליות"**²⁰ כלומר, בתי המשפט רואים חשיבות גדולה בהתייחס למימד הזמן. בעניין זה הוסבר בבג"ץ 1398/07²¹ כי: **"מטבעם של דברים, אדם נוטה להסתמך על המצב הקיים, ורשאי לצפות כי כל שינוי יונהג**

¹⁶ פרופ' דפנה ברק-ארוי "אזרח נתין צרכן, משפט ושלטון במדינה משתנה" הוצאת אוניברסיטת בר אילן תשע"ב 2012 בעמ' 47

¹⁷ ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נגד מקורות חברת מים בע"מ, פ"ד נד(2) 433, 451,

¹⁸ ע"א 7654/06 עדה רוזנשטראנד נ' קרן הגמלאות של חברי אגד בע"מ (פורסם בנבו - 2007), בעמ' 5; ראו גם בג"ץ 134/67 ואנונו נ' משרד התחבורה, פ"ד כא(2) 710, 716-717 (1967); בג"ץ 135/75 סאי-טקס בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד ל(1) 673, 676 (1975); בג"ץ 7691/95 שגיא נ' ממשלת ישראל, פ"ד נב(5) 577, 598 (1998)

¹⁹ בג"ץ 1398/07 גולדשטיין נ' משרד החינוך - האגף להערכת תארים אקדמיים מחו"ל (פורסם בנבו - 2010)

²⁰ יואב דותן לעיל בעמ' 174

²¹ בג"ץ 1398/07 ד"ר יעל לביא-גולדשטיין נ' משרד החינוך-האגף להערכת תארים אקדמיים מחו"ל (פורסם בנבו - 2010) בעמ' 14 - 15.

בסבירות, במידתיות ובהגינות. משום כך נפסק עוד משכבר הימים כי על החלטות מינהליות בדבר תחולה בדיעבד לעמוד לביקורת על פי מבחנים של סבירות ולאחרונה גם של מידתיות".

פגיעה בעיקרון ההסתמכות של הפרט הורחבה גם למקרים עתידיים

61. בנוסף לאמור לעיל, הגנת בתי המשפט על עותרים לא הוגבלה רק למקרים של הנחיות רטרואקטיביות, אלא הגנה זו הורחבה גם למקרים של מכאן ולהבא, לאחר שהייתה פגיעה באינטרסים של עותרים שנוצרו בהסתמך על הנחיות קודמות.

62. בתי המשפט מקפידים לוודא כי כאשר מתרחש שינוי במדיניותה של הרשות המנהלית, יכללו ההנחיות והכללים החדשים, כבעניינו, הסדרי מעבר מתאימים שימנעו נזק ממי שלא היה לו זמן מספיק להתכונן לשינוי כזה. כך למשל, נקבע כי²²: "אחר שהאינטרס המוגן שבית המשפט מבקש למנוע את הפגיעה בו במקרה זה הוא ההסתמכות הסבירה על המצב המשפטי הקיים או על ההחלטות שהתקבלו מכוחו, המגמה כיום בפסיקה היא לעבור לכלל רחב יותר מן האיסור על רטרואקטיביות. זאת, משום שגם הסדרים המוחלים באופן אקטיבי לגבי מצב דברים קיים ואף הסדרים המוחלים לגבי העתיד בלבד, אך באופן מידי, עלולים לפגוע בהסתמכות באופן בלתי ראוי. מכאן, הצורך במעבר לכלל רחב יותר, שלפיו מקום בו ההסדר פוגע בהסתמכות, בשל תחולתו המיידית, הוא עלול להיפסל כבלתי סביר, או כבלתי מידתי, גם אם אינו רטרואקטיבי (ראו דפנה ברק-ארז, משפט מינהלי (תש"ע - 2010) כרך א' עמ' 369-366). (לעניין זה ראו גם בג"צ 198/82 מוניץ נ' בנק ישראל, פ"ד לו(3) 466; בג"צ 596/75 מכבי תל-אביב אגודה לספורט נ' רשות השידור, פ"ד ל(1) 772).

ההחלטה לבטל את הטבת המס היא בלתי סבירה באופן קיצוני

63. מכל האמור עולה מעל לכל ספק שהתנהלות רשות המיסים הינה בלתי סבירה באופן קיצוני.

64. הלכה ידועה היא כי הרשות המנהלית נדרשת להפעיל את שיקול דעתה בסבירות²³. חוסר סבירות היא עילה משפטית לביקורת החלטות של רשויות מנהליות²⁴. הנחיית רשות המיסים ושינוי מדיניות המיסוי, לוקות בחוסר סבירות קיצונית, משום שורה של מחדלים מהותיים והביאו כולם כאחד לקבלת החלטה בלתי סבירה באופן קיצוני – היא ההחלטה לביטול הטבת המס בניגוד מוחלט לכוונת המחוקק בעת חקיקת תיקון 190 לפקודה.

65. מכלול הדברים המובאים לעיל מביאים למסקנה ברורה כי שינוי מדיניות רשות המיסים לוקה באי סבירות קיצונית אשר אין לו כל הסבר אחוז בעובדות. לו בשל כך – דינה של החלטת רשות המיסים לפגוע בגמלאי צה"ל ולבטל את הטבת המס הינה פסולה ודינה להתבטל.

²² בעת"מ (ת"א) 52037-05-11 רס"ן ערן עמיר ואח' נ' הרמטכ"ל – רב אלוף בני גנץ ואח' (פורסם בנבו – 2013), בעמ' 20

²³ בג"צ 6163/92 אייזנברג נ' שר הבינוי והשיכון, פ"ד מז(2) 229, עמוד 263-264; בג"צ 389/80 דפי זהב בע"מ נ' רשות השידור, פ"ד לה(1) 421, עמ' 445; בג"צ 910/86 רסלר נ' שר הביטחון, פ"ד מב(2) 441, בעמ' 480-481.

²⁴ השופט יי זמיר בבג"צ 6406/00 בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' שר התקשורת, פ"ד נח(1) 433, בעמ' 434

66. בעניין דומה למקרה שבפנינו שם גם דובר בהטבה כספית סיכם כבוד השופט א' מצא את ההלכה בדבר פסילת חקיקת משנה הלוקה באי סבירות²⁵: "התערבות שיפוטית בתקפותה של תקנה ... אינה ראויה, אלא אם מתקיימים ארבעה תנאים אלה: האחד, שהוראת התקנה סוטה במידה ניכרת מהגשמת המטרה החקיקתית של חוק הקצבאות ולפיכך הינה בלתי-סבירה בעליל; השני, שהעוול הנגרם על ידי התקנה נעוץ בהסדר הכללי שנקבע בה ואינו מוגבל למקרי שוליים חריגים; השלישי, שתיקון העוול יכול להיות מושג רק בביטול התקנה; והרביעי, שביטול התקנה לא יפגע בציפיות שהתקנה נטעה בקרב הציבור."

67. על אחת כמה וכמה נכונים דברים אלה כאשר מדובר בהנחיה. לאור האמור ראוי לבטל כליל את הנחיות רשות המיסים בהתייחס להקטנת הטבת המס על הגימלאות עד כדי ביטולה, בהיותן לוקות באי סבירות קיצונית.

סוף דבר

68. פניה זו באה כאמור בטרם תוגשנה עתירות, לרבות לבתי המשפט, הן ע"י גמלאים רבים שנפגעו בקצבאותיהם בשל שינוי מדיניות רשות המיסים והן בשם "צוות" ארגון גמלאי צה"ל.

69. בקשתנו ועתירתנו היא כי רשות המיסים תימנע משינוי מדיניות הפוגע בקצבאות גמלאי צה"ל. לחילופין בקשתנו ועתירתנו היא כי רשות המיסים תימנע מלשנות מדיניות לגבי גמלאי צה"ל שכבר היוונו קצבאותיהם בעבר בהסתמכם על מדיניות רשות המיסים לאורך שנים.

70. גמלאי צה"ל נתנו את הטובות שבשנותיהם בשרות העם והמדינה ללא כל תנאי וראויים הם לכך שזרוע של המדינה לא תיפגע בזכויותיהם הקנייניות והסוציאליות.

בברכה,

לימור סנדלר אביטוב, עו"ד

העתקים: שר הביטחון, רא"ל (במיל') משה יעלון

ד"ר ברוך לוי, יו"ר צוות, ארגון גמלאי צה"ל

צה"ל, ראש מטכ"ל אכ"א האלוף חגי טופולנסקי

צה"ל, רמ"ט אכ"א תא"ל גדי אגמון

צה"ל, מפקדת פרקליט צבאי ראשי, רמ"ח יעח"ק אלי"מ יפעת תומר ירושלמי

צה"ל, אכ"א, רע"ן תשו"ג סא"ל יבגני ורניק

צוות- מכתב סופי לרשות המיסים 3.2.16