

עורכים מקצועיים: יעקב גולדמן, עו"ד. גלעד ברון, עו"ד.  
מנהל מערכת: אורי גולדמן, עו"ד.

גיליון 547 יום ה' 29 ביולי 2010

השבוע בגיליון

הצעת חוק- פטור למשיכה חד פעמית של תגמולים // נחתמה אמנת מס חדשה עם אוסטריה // הודעה על פתיחת תיק במ"ה- גם בדוא"ל  
פרדוקס התיקון המבהיר

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עליון – שבח – הקץ לדיווח המפוצל במס שבח // בג"צ – מ"ה/ביטוח לאומי – תשר כהכנסת עבודה וסוגיית ביטוח לאומי // ביטוח לאומי – חוק ההתיישנות חל גם על המוסד לביטוח לאומי!  
מינויים חדשים ברשות // 4 שנים בגין גניבת זהות ועבירות מע"מ // 10 שנות מאסר לגרורי לרנר // נדחתה העתירה של חברות האמבולנסים // "חגיגת החופש הגדול"

עדכונים מהשטח

### הצעת חוק- פטור למשיכה חד פעמית של תגמולים

התגמולים; השר יקבע הוראות לעניין היוון כספי התגמולים לצורך משיכתם כאמור.  
◆ עפ"י דברי ההסבר, כיום אנשים חוסכים כסף בקופות גמל ואינם יכולים למשוך אותו במשיכה חד-פעמית אף אם הגיעו לגיל פרישה, אלא אם מוטל עליהם מס בשיעור 35%. החוק קובע כי כספי התגמולים ישולמו בקצבאות חודשיות. בהצעת חוק זו מוצע לקבוע כי אדם אשר הגיע לגיל פרישה זכאי לפרוע את כספו בכל עת מבלי שיוטל עליו שיעור המס הגבוה.

◆ ביום 21.7.10 הונחה על שולחן הכנסת, ע"י ח"כ מאיר שטרית, [הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה \(פטור ממס בגין משיכה חד-פעמית של כספי התגמולים בגיל פרישה\), התש"ע-2010](#).  
◆ עפ"י הצעת החוק מוצע להוסיף בפקודת מס הכנסה, בסעיף 9א, סעיף קטן (ו), שיקבע, כי: "על אף האמור בסעיף זה, בסעיף 3ה ובחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (קופות גמל) (תיקון מס' 3), התשס"ח-2008, נישום שהגיע לגיל פרישה זכאי למשוך בסכום חד פעמי פטור ממס את כספי

### נחתמה אמנת מס חדשה עם אוסטריה

בנוסף, האמנה מעודדת חברות ישראליות המפתחות תוכנה לקבל תמלוגים מאוסטריה וקובעת פטור ממס באוסטריה על תמלוגים אלה. תושבי ישראל לא יצטרכו לשלם מס באוסטריה על רווחי הון שצברו בה (למעט מקרקעין), אלא רק בישראל. כמו כן, האמנה קובעת פטור ממס לדיבידנד שמקבלת חברה בעלת שליטה מהותית וניכוי מס במקור של 10% מדיבידנדים אחרים. האמנה תיכנס לתוקף לאחר סיום הליכי החתימה והאשרור.

◆ נחתמה בראשי תיבות אמנה חדשה למניעת כפל מס בין ישראל לאוסטריה. האמנה נחתמה במסגרת מדיניות משרד האוצר להרחיב ולעדכן את רשת אמנות המס עליהן חתומה ישראל, בעיקר עם המדינות החברות בארגון ה-OECD.  
◆ האמנה שנחתמה, תורמת לשכלול אמצעי המימון של חברות ישראליות וקובעת, כי אלה ישלמו בישראל מס בשיעור של 5% בלבד על ריבית המשולמת לאוסטריה.

### הודעה על פתיחת תיק במ"ה- גם בדוא"ל

הודעה זו נשלחה בעבר רק באמצעות הדואר, לאחר כ- 10 ימים. מעתה ואילך, בתיק בו נמצאים פרטי כתובת דוא"ל של הנישום, תישלח ההודעה גם לדוא"ל בתוך 24 שעות מעת פתיחת התיק במס הכנסה. לשם כך הוסיפה רשות המסים בטופס הבקשה הנמצא במאגר הטפסים באתר האינטרנט של רשות המסים מקום למילוי כתובת הדוא"ל של החברה.

◆ עפ"י [הודעת רשות המסים למייצגים](#), בימים אלו השיקה רשות המסים אופציה להעברת הודעה על תיק שנפתח במס הכנסה לכתובת דוא"ל של התאגיד בנוסף להודעה כאמור שנשלחת גם באמצעות הדואר. בשלב ראשון היישום מופעל רק בפתיחת תיקי חברות, ובהמשך יורחב גם לתיקי עצמאים. הודעה על פתיחת התיק במס הכנסה תכלול את פרטי התיק שנפתח והנחיות כלליות.

הערת מערכת: לאור פגרת בתי המשפט, גיליונות "מס פהקס" בתקופת הפגרה (15.7.10 עד 1.9.10) יפורסמו במתכונת מצומצמת (אחת לשבועיים) ו/או בהתאם לפסיקה שתפורסם ע"י בתי המשפט מעת לעת.



**פרדוקס התיקון המבהיר**  
נדב הכהן, רו"ח  
רוז'נסקי, הליפי, מאירי ושות'

◆ **בעמ"ה 138/00** טען פקיד השומה כי מדובר בתיקון מבהיר, וגם לפני כן יש לפרש את הוראות הסעיף באופן כלכלי, ולכלול את זיכוי המס בשווי הנכסים שקיבל בעל המניות מהמפרק. סגן הנשיא (בדימוס) ד.ביין דחה את עמדתו של פקיד השומה, למרות שהעיר, כי התוצאה הפיסקאלית מדחייית פרשנות המשיב אינה רצויה, וקבע כי אין בלשון החוק נקודת עיגון מינימאלית לפרשנות לה טוען המשיב (לפני תיקון 132 לפקודה).

◆ בית המשפט העליון קיבל עתה את ערעורו של פקיד השומה בנושא זה, לאחר שחלפו יותר משבע שנים ממועד ההחלטה **בעמ"ה 138/00**, וקבע כי הפרשנות התכליתית של הוראת סעיף 93(ב) (בטרם תיקונו) מביאה למסקנה, כי התמורה המתקבלת בידי בעל המניות בעקבות מימוש הנכסים בידי המפרק תחושב עפ"י "תמורה ברוטו", אשר בתוכה נכלל גם המס ששולם ע"י החברה בעת פעולת מימוש הנכסים במהלך הפירוק. בד בבד, בחישוב המס בגין אותה תמורה בערכי ברוטו הניתנת לבעל המניות ניתן גם זיכוי מהמס אשר שילמה החברה. בכך מתלכדים החברה ובעל המניות שלה ליחידה כלכלית אחת והמס המוטל הינו מס אמת, ללא כפל הטבה או כפל חבות במס.

◆ כולנו מצווים כמובן, לכבד את החלטות בית המשפט העליון, גם אם אין דעתנו נוחה מהן במקרים מסוימים, אך ברצוננו להעלות כמה הרהורים אפיקורסיים:

◆ מה דינם של רווחים שוטפים - שהופקו ע"י תאגיד - במהלך תקופת הפירוק? האם ניתן לראות בהם דיבידנד?

◆ האם ניתן לחשב את סכום "הרווחים הראויים לחלוקה" (לפי הוראות סעיף 94 לפקודה) על בסיס כלכלי (ריאלי) או שיש לחשבם על בסיס נומינלי?

◆ האם ניתן לכלול בחישוב הרווחים הראויים לחלוקה, כאמור, הכנסות שאינן פטורות ממס, אך בפועל לא חויבו במס (בשל דחיית הכנסות, בשל הגנה אינפלציונית ועוד)? ומה עם הבדלי העיתוי?

◆ ולסיום נעיר, כי סעיף 93(ב) לפקודה תוקן פעם נוספת, במסגרת תיקון 147 לפקודה, ונשאל מי יאיר את עלטת התיקונים המבהירים בדיני המס וכיצד אמור לפעול מומחה המס, במילוי תפקידו?

◆ ביום 9.5.2010 ניתן בבית המשפט העליון פסק הדין **בע"א 1194/03** (פקיד השומה חיפה נגד אסתר מנו ואחרים), ונתקבל ערעורו של פקיד השומה על החלטתו של כבוד סגן הנשיא (בדימוס) ד.ביין, **בעמ"ה 138/00** בבית המשפט המחוזי בחיפה, ככל שהוא נוגעת לפרשנות סעיף 93(ב) לפקודת מס הכנסה, קודם לתיקונו במסגרת תיקון 132 לפקודה (שתחולתו משנת המס 2003 ואילך).

◆ עד לתיקון 132 ניתן היה לחשב את המס, שחבר בחבר בני אדם חייב בו בשל הפירוק, בשני שלבים:

1. תחילה יחושב סכום המס ההיפותטי בשל עודפי הפירוק שקיבל בפועל אותו בעל מניות, במזומן או בנכסים, בהתאם לשיעורי המס הרלוונטיים.

2. מסכום המס ההיפותטי כאמור הופחת זיכוי מס מיוחד, שחושב לפי חלקו היחסי של אותו בעל מניות במס ששילם המפרק במכירת הנכסים (אגב פירוק), לפי חלק ה' לפקודה ולפי חוק מיסוי המקרקעין.

◆ אין צורך לציין כי בדרך זו ניתן היה להפחית במקרים רבים את סכום המס האפקטיבי עד כדי אפס, ועל כן החליטה ביום בהיר אחד נציבות מס הכנסה (ככינויה דאז) על יישום "כלכלי" של הוראות סעיף 93(ב) לפקודה, כמפורט להלן:

א. יש לחשב את רווח ההון ה"מגולם" (וכפועל יוצא מכך גם את סכום המס ההיפותטי, לפני חישוב הזיכוי היחסי), **כאשר סכום זיכוי המס הצפוי מהווה "נכס"** (בנוסף לנכסים שקיבל החבר בפועל).

ב. לחילופין, יותר לנישום, בהליך של פשרה, לחשב את סכום המס ההיפותטי, כבעבר, בשל הנכסים שקיבל בפועל (ללא הגדלה מלאכותית של השווי, כאמור, בשל סכום זיכוי המס הצפוי), אך במקרה כזה יחושב זיכוי המס המועבר כשהוא מוקטן בשיעור המס המשוקלל בו חויב התאגיד בשל מכירת נכסיו אגב הפירוק.

ג. לחילופי חילופין, יחויבו בעלי המניות, לפני משורת הדין, בשיעור מס נוסף של 10% "בלבד", בהנחה כי אילו היו מודעים לשינוי בעמדת הנציבות היו בוחרים - בדרך כלל - באלטרנטיבה של מכירת הנכסים לפני פירוק התאגיד.

◆ כל זאת, כאמור, עוד לפני תיקון 132 לפקודה, שבו נקבע במפורש (בין היתר) כי המס שיובא בחשבון כזיכוי אצל בעל המניות, לפי הוראות סעיף 93(ב) לפקודה, ייכלל בין "הנכסים" שקיבל אותו בעל מניות מהמפרק.



**הקץ לדיווח המפוצל במס שבח**  
**ע"א 204/07 מסמ"ק רחובות נ' בני ויינר ובניו בניין והשקעות בע"מ ואח'**  
**אסף ישועה, עו"ד ורו"ח**

**ביהמ"ש העליון – כב' הש' א. גרוניס, כב' הש' מ. נאור וכב' הש' ס. ג'ובראן:**

◆ עיון בהסכם הראשון ובהסכם השני מלמד, כי שני ההסכמים שלובים וקשורים בקשר הדוק היוצר עסקה אחת לרכישת דירת מגורים גמורה על-ידי בעלי השליטה מהחברה הקבלנית, המשיבה מס' 1, כך שלמעשה, כשהמשיבה מס' 1 רכשה את הקרקע מהבעלים המקוריים לצורך בניית בית משותף, היא רכשה גם את החלק של דירת הגג ולאחר-מכן מכרה לבעלי השליטה את דירת הגג שיוחדה עבורם מראש. על הקשר ההדוק בין ההסכמים ניתן עוד ללמוד מהסכמות הצדדים, לפיהן נקבע, כי אם יבוטל החוזה על-ידי המוכר, גם זכותו של בעל השליטה [הקונה] לקבל את דירות הקונה בבית המשותף – תבטל.

◆ יתרה מכך, כל העסקאות לפי הסכמים אלה הותנו באותו תנאי מתלה והוא קבלת אישור של הועדה המקומית לתכנון ובניה, כי ניתן לקבל היתר בנייה לבנות על הנכס בית משותף בן 9 יחידות דיור במקום ההיתר הקיים אשר אפשר 6 יחידות דיור בלבד. נראה, כי התליית ההתקשרויות באותו תנאי יוצרת אף היא תלות הדדית בין ההסכמים ומגבשת עסקה אחת כוללת. חיזוק לתלות זו עולה גם מהעובדה, כי תוקפו של ההסכם בין המוכר לבין בעלי השליטה לרכישת חלק בקרקע הותנה בקיום התנאי המתלה, שעה שגם במצב שלפני קיום התנאי ניתן היה לבנות 6 דירות על הקרקע ודירתם של בעלי השליטה בכלל זה גם ללא קיום התנאי המתלה.

◆ לכך יש עוד להוסיף את הסכמות הצדדים, לפיהן המשיבה מס' 1 היא זו שתישא בארנונה עירונית ובמס רכוש מהרגע שהקרקע נמסרה לה ועד להשלמת הבנייה ומסירת דירות המוכר.

נראה, כי נשיאת המשיבה מס' 1 בתשלום הארנונה לעיריית רחובות ובתשלום מס רכוש בגין החלק שרכשו לכאורה בעלי השליטה, מלמדת אף היא, כי המשיבה מס' 1 היא שרכשה גם חלק זה במסגרת עסקה כוללת להקמת בית משותף ומכירת דירת גג מוגמרת מתוכו לבעלי השליטה.

◆ בחינת מכלול הנסיבות במקרה דנן מובילה למסקנה, כי בין ההסכם הראשון וההסכם השני קיים קשר הדוק ובל ינותק ושניהם יחד מגבשים עסקה משולבת אחת, אשר מהותה הכלכלית והאמיתית היא רכישת דירת גג גמורה על-ידי בעלי השליטה מהמשיבה מס' 1 ובהתאם לכך יש לקבוע את מס הרכישה שחל על העסקה.

**התוצאה:**

◆ ערעור המדינה התקבל.

**ניתן ביום: 19.7.10**

**ב"כ המערערות: עו"ד קמיל עטילה**

**ב"כ המשיב: עו"ד רבקה שפרינצק**

◆ המשיבה מס' 1 הינה חברה קבלנית לבניין. בניהו ויינר - המשיב מס' 3 הוא בעל השליטה במשיבה מס' 1. רחל ויינר המשיבה מס' 2 הינה אשתו של המשיב מס' 3.

◆ ביום 19.2.2003 נערך ונחתם הסכם מכר - חלקו עסקת קומבינציה וחלקו רכישת מקרקעין במזומן - בין כל המשיבים, הם הרוכשים, ובין הבעלים הרשום, הם המוכרים של המגרש (להלן: המגרש), הידוע כחלקה 1082 בגוש 3703 (להלן: הסכם הקומבינציה או ההסכם הראשון).

לפי הסכם הקומבינציה, המשיבה מס' 1 רכשה מן הבעלים הרשום 83.7% מהמגרש ובתמורה התחייבה לבנות עבור הבעלים הרשום 3 דירות בנות 4 חדרים כל אחת (להלן: דירות התמורה). המשיבים 2 ו-3, שהינם כאמור בני זוג, רכשו מהבעלים הרשום קרקע המהווה 16.3% מהמגרש לבניית דירת גג בת 5 חדרים בקומה החמישית בבית המשותף, אשר ייבנה על המגרש (להלן: הקרקע) ובתמורה התחייבו המשיבים 2 ו-3 לשלם לבעלים הרשום סכום של 90,000 דולר במזומן, כל זאת מחשבונו האישי.

◆ עוד באותו היום (19.2.2003) נחתם הסכם נוסף בין המשיבים 2 ו-3 לבין המשיבה מס' 1, אשר לפיו המשיבים 2 ו-3 הזמינו מהמשיבה מס' 1 שירותי בנייה לבניית דירת הגג שרכשו בבניין שייבנה על המגרש בהתאם לעסקת הקומבינציה, וזאת תמורת סך של 615,314 ש"ח כולל מע"מ בעבור עלויות בנייה; החלק היחסי של אגרות הבניה והחלק היחסי של היטל ההשבחה (להלן: ההסכם השני).

◆ מנהל מס שבח מקרקעין ברחובות החליט, שלא לקבל את השומה העצמית שערכו המשיבים מס' 2 ו-3 הואיל והוא סבור, כי שני ההסכמים מגבשים, על-פי מהותם, עסקה אחת במקרקעין לרכישת דירת גג מוגמרת.

◆ ועדת ערר מס שבח מקרקעין קיבלה, ביום 21.11.2006, את הערר שהגישו המשיבים על החלטת המערער, אשר דחה את השגתם ומכאן הערעור.

לטענת בא-כוח המערער, יש להתייחס לעסקה בהתאם למהותה הכלכלית האמיתית, קרי עסקה אחת לרכישת דירת מגורים גמורה על-ידי בעלי השליטה מהחברה הקבלנית, המשיבה מס' 1, כך שלמעשה, כשהמשיבה מס' 1 רכשה את הקרקע מהבעלים המקוריים לצורך בניית בית משותף, היא רכשה גם את החלק של דירת הגג ולאחר-מכן מכרה לבעלי השליטה את דירת הגג שיוחדה עבורם מראש.

◆ לטענת באת-כוח המשיבים, המשיבים 2 ו-3 רכשו את הקרקע לבניית דירת גג שתשמש להם למגורים מכספם הפרטי. לטענתה, מדובר בעסקה אמיתית, בה המשיבים 2 ו-3 עצמם רכשו קרקע בלבד מהבעלים ובמקביל הזמינו שירותי בניה מהמשיבה מס' 1, פעולה לגיטימית מכל בחינה שהיא.



העיתון המקצועי לענייני מסים

**תשר כהכנסת עבודה וסוגיית ביטוח לאומי**  
**בג"צ 2105/06 א.כהן נ' המוסד לביטוח לאומי ואח'**  
**בוועד פינברג, עו"ד**

הקיים, נראה כי תשר שניתן בתנאים שכאלה, נחשב להכנסה של המלצר, לעניין החיוב במס.

◆ נשאלת השאלה, האם ניתן כלל להכיר בהכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, כאשר ההכנסה אינה מגיעה לעובד מידי המעביד, או שמא כהכנסה "משלח יד". אין ספק, כי על מנת שהכנסה תיחשב להשתכרות או לריווח "מעבודה" עליה לבוע ממערכת יחסים של עובד-מעביד. לשון הסעיף תומכת בתזה הפרשנית לפיה, אין ההשתכרות או הריווח חייבים להגיע דווקא מן המעביד. הסעיף מדבר על השתכרות או ריווח "מעבודה" ואינו מוסיף ומתנה זאת בכך שמקורם יהיה מן המעביד. זאת, בשונה מהחלופות הנמנות לאחר מכן, "טובת הנאה" ו"קצובה", לגביהן נאמר כי עליהן להגיע לעובד "ממעבידו". אמנם, הכרה בהכנסת עבודה שאינה באה מן המעביד עלולה ליצור בעיות שונות במישור הפרקטי, כגון קושי לגבות את המס, אך מדובר רק באחד מן השיקולים אותם יש להביא בחשבון.

◆ אין לראות בעבודתו של מלצר כ"משלח יד", שכן על מנת שעיסוק מסוים יסווג כ"משלח יד" נדרש שיהיה בו מימד מסוים של עצמאות. עבודת מלצרות אינה משתייכת לסוגי המקצועות אשר על פי טיבם הנטייה הטבעית היא לראותם כמקצועות "חופשיים". עבודתו של המנוח התבצעה באופן מובהק במסגרת של יחסי עובד ומעביד. ממילא, אין זה סוד, כי במקומות רבים עיקר הכנסתם של מלצרים מגיעה מכספים הניתנים להם כתשר. כל סיווג אחר של התשר מלבד הכנסת עבודה, יביא לפגיעה בלתי רצויה למלצר, ולחישוב לא נכון של זכאותו בעניינים שונים. ממילא, דרישה כי מלצרים יירשמו במוסד לביטוח לאומי כעצמאים נראית כגזירה שהציבור המסוים לא יכול לעמוד בה. התייחסות לעבודתו של מלצר כאל עבודה של "עצמאי", על המשמעויות הברוקרטיות, הפליליות והאחרות הכרוכות בכך, אינה הולמת את המציאות, הן מבחינת מתכונת העבודה והן מבחינת הנפשות הפועלות בתחום.

#### התוצאה:

◆ יש לראות בתשר של מלצר משום שכר עבודה.

**ניתן ביום: 26.7.10**

**ב"כ העותרת: עו"ד ע. בן גל**

**ב"כ המל"ל: עו"ד ע. אלטשולר**

◆ העותרת אלמנה. המל"ל הכיר בכך, כי בעלה המנוח נפטר תוך כדי פעולה להצלת חייו של הזולת, ועל כן זכאית העותרת לקצבת תלויים. הבסיס לחישוב קצבת תלויים הוא שכרו של הנפגע. המנוח עבד כמלצר. המל"ל חישב את הזכאות לקצבה על בסיס נתונים שהופיעו בתלוש השכר בלבד. התלוש לא כלל טיפים (תשר) שקיבל המנוח. העותרת פנתה לביה"ד האזורי לעבודה וטענה כי התשר שקיבל כלול במשכורת אשר על פיה מחושבת הקצבה. ביה"ד האזורי קיבל את התביעה וקבע, כי אין בעבודה שבפועל, לא שולמו דמי ביטוח לאומי על התשר, כדי לפגוע בזכות התלויים לקצבה. ביה"ד הארצי קיבל את ערעור המל"ל. נקבע, כי יש להבחין בין תשר העובר דרך קופת המעסיק ונרשם בספריו, אשר נחשב לחלק משכר העבודה של המלצר, לבין תשר אשר אינו נרשם בספרי המעסיק.

**ביהמ"ש העליון – כב' הש' א. לוי, כב' הש' א. גרוניס וס. ג'ובראן:**

המחוקק יוצר זיקה בין בסיס החישוב של הקצבה לבין הבסיס לפיו חושבה החבות בדמי ביטוח. כאשר מדובר בעובד, הביטוח משולם על בסיס מקורות ההכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. נשאלת השאלה, כיצד יש לסווג את ההכנסה מתשר לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה. האם תשר נחשב להכנסה מן המקורות הקבועים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, או שמא מהווה הוא הכנסה ממקור אחר ולפיכך אין הוא נכלל בחישוב.

◆ ככל שהדבר נוגע **לדיני עבודה**, **ועדת פרידמן**, אשר בדקה את תנאי העסקתם של עובדים במלצרות, קבעה את **מבחן הרישום בספרים**, על פיו, אין לראות בתשר המשולם ישירות לעובד, ואשר לא נכלל בפדיון העסק, כשכר עבודה. כלא נכלל. פסד דינו של ביה"ד הארצי, **בעניין ענבל מלכה**, מאמץ מבחן זה, ככל שהדבר נוגע לדיני עבודה.

ככל שהדבר נוגע **לדיני המס**, הרלוונטיים לדיון, שאלה זו התעוררה בביהמ"ש העליון בהקשר לסוגיית ניהול ספרים. בעניין **ספארי הולדינגס והלכת אמיתי** נקבעה האבחנה בין תשלום שנדרש על ידי המסעדה, לתשלום וולנטרי של הלקוח. אך ביהמ"ש העליון חידד **בהלכת אמיתי**, כי ההכרעה בשאלה האם תשר נחשב ל"יתקבול", אינה רלוונטית לסוגיית החבות במס, אלא רק לשאלת רישום התקבול בספרים. יש הסוברים, כי תשר המשולם על ידי הלקוח באופן וולנטרי לחלוטין, ישירות לידי המלצר, בנוסף לשכר עבודה בסיסי אותו מקבל המלצר מן המעביד, בלא שהתשר משתקף באופן כלשהו בפנקסי העסק (למעט רישום ב"יומן שירותי") ובלא שהסכומים עוברים אצל המעביד נחשבים גם הם להכנסה שמקבל המלצר מן המעביד, אך ביהמ"ש העליון סובר, כי לא ניתן לאמץ עמדה זו ללא שינוי בחקיקה, וכי על פי המצב המשפטי



ועל הרשות המנהלית לעמוד במסגרת ההתיישנות הקבועה בחוק, כדי לשרת אותה תכלית שלשמו נחקק החוק. בהקשר זה יוער כי סעיף 367(א) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 קובע ש- "פקודת המסים (גביה), להוציא סעיף 12 שבה, תחול על דמי ביטוח כאילו היו מס כמשמעותו בפקודה האמורה".

◆ "מס" הוגדר בפקודת המסים כ-"מס" לרבות מס הרכוש העירוני, כל הסכומים המגיעים בעד הלוואות זרעים שהלוותה ממשלת ארץ-ישראל או ממשלת ישראל, כל מס, ארנונה, הלוואה ותשלום אחרים שעל גבייתם הוכרז או יוכרז ע"י הנציב העליון של ממשלת ארץ-ישראל או ע"י שר האוצר כגביה הכפופה לחוק הדין בגביית מסים".

יישומה של הלכה זו על ענייננו מוביל למסקנה כי למבוטח קיימת הזכות לטעון טענת התיישנות כנגד חוב שנגבה על ידי הנתבע באמצעות פקודת המסים (גבייה), והנתבע לא יוכל לחסות תחת אצטלת טענה זו. מכאן, שחוב לביטוח לאומי בגין דמי ביטוח לאומי נגבה ככל חוב שגבייתו בדרך מנהלית, ומכאן מקור ההשוואה.

◆ מהות תשלום המס נועדה בעיקרה לאפשר לרשות המקבלת את המס לפעול עם הכספים שהיא גובה לטובת האזרחים המחויבים בתשלומם.

רשות מקומית יכולה לפעול לרווחת תושביה אם קופתה הציבורית תהיה מלאה בכספים שגבתה באמצעות המסים שהיא משיתה עליהם על פי מה שמתיר לה המחוקק, וכך גם הנתבע יכול לפעול ולאשר תשלומים למוטבים רק אם קופתו תתמלא בתשלומי המסים.

עיון בפסק הדין בעניין כרמלי מלמד, כי עצם הקביעה שחוק ההתיישנות אינו חל על תביעות שבהן המוסד לביטוח לאומי תובע דמי ביטוח וכן, כי דיני ויתור על חוב ודיני מחילת חוב אינם חלים, נובע מעצם ההגדרה של תובענה בסעיף 1 לחוק ההתיישנות, האומרת, כי תובענה היא "הליך אזרחי לפני בית משפט", כלומר, מדובר על זכות תביעה לחוב אזרחי, קרי: זכות שמימושה בדרך תובענה בהליך אזרחי.

◆ הנה כי כן, אף כי מדובר בתשלום על פי חוק, ועל טענה שיש בה כדי לפגוע באינטרס הציבורי, קבע בית המשפט העליון שיש להחיל את מוסד ההתיישנות, שכוחו גובר ותכליתו חשובה מזו המושגת במניעתו.

אשר על כן, ולאור האמור לעיל, תביעת התובעת לביטול החוב שנוצר בגין אי תשלום דמי ביטוח - מתקבלת.

#### תוצאה

◆ התביעה התקבלה.

ניתן ביום 8.7.10

ב"כ התובעת: עו"ד יוסי נקר

ב"כ הנתבע: עו"ד מהלשכה המשפטית

**חוק ההתיישנות חל גם על המוסד לביטוח לאומי !**  
**ב"כ 09-3142 חג'ג' נ' המוסד לביטוח לאומי**  
**שירת ברוכאל, עו"ד**

◆ התובעת הגישה תביעה לביטול חוב כספי של התובעת לנתבע, שנוצר בגין אי תשלום דמי ביטוח לשנת 2000, וחלקים משנת 2001 ו-2002. הדיון נסב סביב השאלה האם חלה ההתיישנות על גביית דמי הביטוח או שמא חוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 (להלן: "החוק") לא חל על תביעות של המוסד, לתשלום דמי ביטוח.

◆ **לטענת התובעת**, חלה ההתיישנות על גביית דמי הביטוח וכי יש להצהיר כי על כל חובות הנתבע שנוצרו בתקופה הקודמת לשבע שנים, שלפני המועד שבו נקט הנתבע בהליכי גביה, חלה ההתיישנות והם בטלים ומבוטלים. עוד נטען כי חלף זמנה של הלכת דבורה כרמלי משנות השבעים, בייחוד לאור חקיקתו של חוק יסוד כבוד האדם וחירותו, וכי אין לראות עוד את היחסים בין הנתבע לבין המבוטחים כ"יחסים במשפט פומבי", אלא כיחסים חוזיים, זאת מאחר שבמצב הנוכחי קיים חוסר שוויון בין תביעות מבוטחים נגד הנתבעת, שדין להתיישן, לעומת תביעות הנתבע נגד מבוטחים, שאינן מתיישנות.

◆ **לטענת הנתבע**, חוק ההתיישנות אינו חל על תביעות המוסד לביטוח לאומי לתשלום דמי ביטוח. עוד נטען, כי חוק ההתיישנות אינו חל על תביעות של הנתבע לתשלום בכלל ולדמי ביטוח בפרט, שכן גביית החוב אינה בהליך משפטי אזרחי, אלא ע"פ פקודת המסים (גבייה).

#### בית הדין האזורי לעבודה בנצרת :

◆ בהלכת כרמלי נפסק, כי היחסים שבין המוסד לביטוח לאומי לבין המבוטחים הינם יחסים במשפט פומבי ולא יחסים חוזיים, בדומה ליחסים שבין מבטח מסחרי לבין מבוטח אצלו. משמעות סיווג זה, היא כי חוק ההתיישנות, כלל אינו חל על תביעות של המוסד לביטוח לאומי לתשלום דמי ביטוח, וכי דיני ויתור על חוב ומחילת חוב אינם חלים.

◆ הטעמים העומדים ביסודה של הלכת כרמלי נעוצים בעובדה שאין מדובר כאן בתובענה רגילה, כהגדרתה בחוק ההתיישנות, אלא בגביית חוב על פי פקודת המסים (גביה), והחוב מהווה למעשה מס. בנוסף מאופיין תשלום דמי הביטוח כמס גם בכך שאין כל זיקה בין התשלום ובין שירות כלשהו הניתן למשלם המס האינדיבידואלי.

◆ בימים אלה ממש נתן בית המשפט העליון את החלטתו בסוגיה שיש בה כדי להשפיע על תוקפה של הלכת כרמלי [רע"א 187/05 נעמה נסייר - עיריית נצרת עילית (לא פורסם, 20.6.10) - להלן: "הלכת בית המשפט העליון"].

בית המשפט העליון התייחס לזכותו של חייב להעלות טענת התיישנות כנגד חוב שנוצר לו כלפיי רשות מקומית, חוב שהוא בגדר חוב מנהלי המשולם על פי פקודת המסים (גבייה).

בית המשפט העליון קיבל את טענת המערער לפיה ההליך המנהלי מאפשר לו להעלות טענת התיישנות,



### נדחתה העתירה של חברות האמבולנסים

ביהמ"ש העליון, מפי כב' השופטת עדנה ארבל, דחה את העתירה שהגישו מספר חברות מסחריות פרטיות ועוסקים הנותנים שירותים אמבולטוריים נגד שר האוצר ומנהל רשות המסים לעניין מתן הישבונו בלוגין הסולר הנצרך באמבולנסים. במסגרת העתירה ביקשו העותרים, כי צו הבלו על דלק (פטור והישבונו) התשס"ה - 2005, בו מעוגן הסדר הסולר, יתוקן כך שיינתן להם הישבונו בלוגין הסולר הנצרך באמבולנסים. העותרים טענו לחוסר שוויון ולאפליה פסולה בינם לבין קבוצות משתמשים מסוימות הזכאיות להישבונו בלוגין השימוש בסולר בכלי הרכב המנויים בצו הפטור (רכבים מסחריים המבצעים שירותי הובלה, אוטובוסים זעירים ומוניות). לטענתם מדובר באפליה הפוגעת בחופש התחרות שלהם מול הזכאים בשוק שירותי ההסעה של חולים ובעלי מוגבלות, וכן בחופש העיסוק שלהם. ביהמ"ש העליון דחה את העתירה בקובעו, כי לא נפל פגם מהותי בהחלטה, שלא להכליל את האמבולנסים בהסדר הסולר, אשר יצדיק התערבות בית המשפט בהסדר הסולר. ביהמ"ש חזר על ההלכה הפסוקה לפיה בית המשפט לא יתערב במדיניות כלכלית.

### "חגיגת החופש הגדול"

**משרד השומה אשקלון** בשיתוף **משרד חקירות מס הכנסה ירושלים והדרום**, ברשות המסים בישראל, ערך בסוף השבוע האחרון מבצע ביקורות "חגיגת החופש הגדול", שהתמקד בפעילויות לילדים בחופשת הקיץ. במבצע נבדקו 21 עסקים באזור, ביניהם גני ילדים, מעונות וקייטנות, בריכות שחייה ומתקני נופש. ממצאי המבצע מורים על אי רישום תקבולים ב- 33% מהעסקים ועל ליקויים מהותיים, דוגמת אי ניהול ספר תלמידים, ב- 29% מהעסקים. **במשרד השומה אשקלון** מציינים, כי במהלך הביקורות הנוכחיות נאסף מידע לגבי עובדים ונותני שירותים לעסקים, לצורך בדיקת מידע והצלבתו וכן לצורך ביקורות עתידיות. עוד נמסר, כי עסקים בהם נמצאו ליקויים יופנו להמשך טיפול שומתי במשרד והמקרים המתאימים יטופלו במישור הפלילי.

### מינויים חדשים ברשות

מנהל רשות המסים, יהודה נסרדישי, הודיע על מינויים בכירים ביחידות הרשות:

**אופיר זילברמן** (44) נבחר במכרז לתפקיד **גובה המכס (מעברים)**. זילברמן, החל את דרכו ביחידת הביטחון של אגף המכס ומע"מ לפני 14 שנה וכיהן בחמש השנים האחרונות כסגן גובה המכס (מעברים). זילברמן מחליף את **אילן אוהד**, המשמש כיום כנציג הרשות בארה"ב.

**רו"ח עו"ד יעקב (קובי) בנבנישתי** (46) מונה **לפקיד שומה ב' - היחידה הארצית לשומה**. בנבנישתי החל את דרכו באגף מס הכנסה לפני 24 שנה וכיהן בשש השנים האחרונות כמנהל תחום בכיר בחטיבת ביקורת פנים ברשות.

### 4 שנים בגין גניבת זהות ועבירות מע"מ

**בית משפט השלום בפתח-תקווה, כב' השופטת דבורה עטר**, גזר ביום 26.7.10, עונש של 4 שנות מאסר וקנס כספי בסך 100,000 ₪ על **איימן חטיב** תושב הרשות הפלסטינית, בן 39. חטיב הנתון במעצר מאז תחילת החקירה ועד היום, שהה בישראל שלא כחוק במשך שנים ארוכות. במהלך שהייתו בישראל, נטל וזייף זהותו של אזרח ישראלי בשם **חטיב קוטייבה**. באמצעות זהותו הבודיה ניכה חטיב תשומות שלא כדין בתיק העוסק אותו פתח בכזב במשרדי מע"מ ובאמצעות חברה אותה פתח על שם אחר. כמו כן, לא דיווח חטיב על מלוא עסקאותיו. באופן זה התחמק חטיב מתשלום מס בסך של 2,000,000 ₪. בנוסף, ביצע חטיב עבירות מרמה והונאה תוך התחזות לבנקים, ללקוחות, לפורטי המחאות ולעורך הדין. את המדינה ייצג עו"ד **ניר ישראל** מהמחלקה המשפטית **אזור מרכז ותיקים מיוחדים** של רשות המסים.

### 10 שנות מאסר לגרגורי לרנר

בית המשפט המחוזי בתל אביב גזר 10 שנות מאסר על **צבי בן-ארי (גרגורי לרנר)**, שהורשע על פי הודאתו בעבירות של קבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות, גניבה בידי מורשה ובידי מנהל, רישום כוזב במסמכי תאגיד, עשיית פעולות ברכוש אסור, הלבנת הון ועבירות נוספות. בית המשפט, **כב' השופט חאלד כבוב**, קבע, כי בן ארי הונה 2,500 איש בסכום הנאמד ב-62 מיליוני שקל, אותם הוציא במרמה תוך שהוא מתחזה לבעל חברת גז והשתמש בחברות-קש וחשבונות בנק בארץ ובחו"ל.

העיתון המקצועי לענייני מסים



מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1  
תל אביב 67021; טל. 03-6966416 פקס. 03-6953991 [masfax@bezeqint.net](mailto:masfax@bezeqint.net)

מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / ניסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי טל. 03-6966733 (למקרים דחופים: 054-4492973) פקס. 03-6966744

אין לצלם, להעתיק או להפיץ בדרך אחרת גיליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.