

פטור לעיוור ולנכה

תוכן עניינים

986.....	1. כללי
986.....	1.1 הפטור בסעיף 9(5) לפקודה ומטרתו
987.....	1.2 שבח מקרקעין איננו בגדר "הכנסה"
987.....	1.3 הפטור הינו אישי
995.....	1.4 בסיס הדיווח
996.....	1.5 פטור מניכוי במקור
996.....	1.6 יחסי גומלין עם פטורים אחרים
997.....	1.7 יחסי גומלין עם קביעת שיעור נכות בחוקים אחרים
1000.....	2. שיעור הנכות המזכה בפטור
1000.....	2.1 שיקלול שיעור הנכות
1002.....	2.2 תקנות מס הכנסה (קביעת אחוזי נכות), התש"ס-1979
1006.....	2.3 התרת פטור רטרואקטיבי עקב נכות
ג1008.....	3. עיוור
ד1008.....	4. הכנסה מיגיעה אישית - מהי?
ד1008.....	4.1 כללי
ח1008.....	4.2 הגדלה מלאכותית של הכנסה מיגיעה אישית
יא1008.....	5. חישוב סכום הפטור
יא1008.....	5.1 כללי
טו1008.....	5.2 תקרת הפטור ממס על הכנסת ריבית של עיוור או נכה
טז1008.....	5.3 חישוב תקופת הנכות של 12 חודשים - רצופה או לא רצופה?
יח1008.....	6. נספחים
יח1008.....	נספח א': בקשה לפטור ממס על פי סעיף 9(5) לפקודה [טופס 1516]
יט1008.....	נספח ב': הודעה על החלטת ועדה רפואית
כ1008.....	נספח ג': תרשים התמצאות
כז1008.....	נספח ד': עלון מידע בנושא וועדה רפואית ופטור ממס לנכה או לעיוור

1. כללי

1.1 הפטור בסעיף 9(5) לפקודה ומטרתו

סעיף 9(5) לפקודה פוטר ממס הכנסתם של עיוורים או נכים וקובע לאמור:

"(5) עיוור ונכה 100%

(א) הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבעה לו נכות של 100%, או נכות של 90% לפחות מחמת שלקה באיברים שונים והאחוז האמור הוא תוצאה של חישוב מיוחד של הליקוי באיברים השונים שבלעדיו היה נקבע אחוז נכות של 100% לפחות, כמפורט להלן:

- (1) נקבעה נכות כאמור לתקופה של 365 ימים או יותר - הכנסה עד לסכום של 608,400 שקלים חדשים¹;
 - (2) נקבעה נכות כאמור לתקופה שבין 185 ימים לבין 364 ימים - הכנסה עד לסכום של 72,960 שקלים חדשים¹;
- לענין זה -

(א) נקבע אחוז נכותו של נכה על פי אחד החוקים שלהלן תחול הקביעה האמורה:

- (1) חוק הנכים (תגמולים ושיקום), תשי"ט-1959 (נוסח משולב);
- (2) חוק נכי המלחמה בנאצים, תשי"ד-1954;
- (3) חוק נכי רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957;
- (4) חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, תש"ל-1970;
- (5) בוטל [תיקון 55];
- (6) פרק ג' [ביטוח נפגעי עבודה], פרק ו' 2 [ביטוח נכות] ופרק ט' 2 [זכויות מתנדבים] לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), תשכ"ח-1968;
- (7) חוק לפיצוי נפגעי גזת, התשנ"ד-1994 [לגבי הכנסה שהופקה החל משנת המס 1995, ק"ת 6074 מ-4.1.2001].

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

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

(ב) היתה ההכנסה מיגיעה אישית של עיוור או נכה כאמור נמוכה מ-72,960 ש"ח¹ או שלא היתה לו הכנסה כאמור, תהיה פטורה ממס גם הכנסתו שלא מיגיעה אישית, עד לסכום כולל של 72,960 ש"ח, ואולם אם היתה לו הכנסה מריבית המשולמת מכספים שהופקדו בפקדון, בתכנית חסכון או בקופת גמל, אשר מקורם בפיצויים או בכספי ביטוח שקיבל היחיד בשל פגיעת גוף - עד לסכום כולל של 300,000 שקלים חדשים¹ או סכום גבוה יותר שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

(ג) (1) לגבי עיוור או נכה, שנקבעה לו נכות כאמור בפסקה (א)(1) לגבי חלק משנת המס, יחולו הוראות פסקה זו על חלק מהכנסתו בשנת המס, שיחסו לכלל הכנסתו בשנת המס הוא כיהס שבין מספר הימים בשנת המס שלגביהם נקבעה הנכות לבין 365 (בפסקה זו - **יהס תקופת הנכות**), ויקראו את הסכומים הנקובים בפסקאות (א)(1) ו-(ב) כסכומים שיחסם לסכומים הנקובים כאמור הוא כיהס תקופת הנכות.

(2) לגבי עיוור או נכה, שנקבעה לו נכות כאמור בפסקה (א)(2), יחולו הוראות פסקה זו על חלק מהכנסתו בשנת המס שיחסו לכלל הכנסתו בשנת המס הוא כיהס תקופת הנכות, ואולם אם תקופת הנכות שנקבעה לו חלה בשתי שנות מס, סך הסכום הפטור בשתי שנות המס לא יעלה על הסכום הנקוב בפסקה (א)(2)."

הפטור לעיוורים ולנכים אשר נקבע להם שיעור נכות של 100% או במקרים מסויימים 90%, חוקק במטרה להקל על ציבור הנכים והעיוורים, אשר כושר השתכרותם נמוך בשל מגבלותיהם.

¹ הסכומים מתייחסים לשנת מס 2016. הסכומים מתעדכנים מעת לעת.

הפטור ניתן, עד תקרה מסויימת, על הכנסות אשר נבעו לעיוור או לנכה מיגיעה אישית. אם אין לנישום הכנסה מיגיעה אישית, או כאשר הכנסותיו מיגיעה אישית נמוכות מסכום קבוע המתעדכן מעת לעת, מעניקה פסקה (ב) לסעיף 9(5) פטור ממס אף על הכנסותיו שאינן מיגיעה אישית. פטור זה מוגבל גם הוא בתקרה הכוללת את ההכנסה מיגיעה אישית וההכנסה הפסיבית הקבועה בסעיף.

1.2 שבח מקרקעין איננו בגדר "הכנסה"

הפטור על הכנסה לפי סעיף 9(5) לפקודה מצטמצם לסכום שהוא "הכנסה" כמשמעותה בסעיף 1 לפקודה¹ וזו אינה כוללת שבח מקרקעין.

בעניין **גבור סבריינה**² נקבע כי שבח מקרקעין אינו מהווה הכנסה חייבת לעניין פקודת מס הכנסה. מכאן נובע, כמובר, שהשבח אינו יכול להיחשב כהכנסה מיגיעה אישית.

בעניין **צבי שאנל**³ נידונה שאלת תחולת הפטור לנכה על הכנסתו משבח מקרקעין. אמנם, לפי סעיף 48 לפקודה רואים את השבח כחלק מההכנסה החייבת, אולם זאת, רק לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו. פטור ממס אינו בגדר "זיכוי" ואיננו בגדר "שיעור מס" ולכן נקבע שאין לראות את השבח כחלק מההכנסה החייבת לעניין הפטורים ממס. אותה תוצאה נתקבלה בעניין **איידה אברמזון**⁴.

1.3 הפטור הינו אישי

1.3.1 הכנסת מנוח שהיתה פטורה בידי לא תהיה פטורה בידי יורשיו

הפטור על הכנסותיהם של עיוורים ונכים הוא פטור אישי ולא ניתן להעבירו לאחר. כך למשל נקבע בענין **רג'א עודה**⁵ ובעקבותיו בחוזר מ"ה 41/93⁶ כי אלמנה המקבלת הכנסה שחל עליה סעיף 3(ו) לפקודה, שמקורה בהכנסות שהשיג בעלה המנוח ומדווחת לפי בסיס מזומן, אינה זכאית לפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה ממנו נהנה בעלה המנוח בהיותו נכה. הלכה דומה נפסקה בעניין **איידה אברמסון**⁷. כך היה גם בעניין **סוניה פורת**⁸. שם נקבע שהכנסות מנוח שנפטרו במהלך שנות הפריסה של מענק פרישה אינן פטורות בידי יורשיו.

המערערת הייתה אלמנתו והיורשת של המנוח שנפטר בשנת 2006. המנוח הועסק כשכיר, ועם פרישתו בשנת 2002 קיבל מענק פרישה בסך 2,412,932 ₪. ביום

¹ "הכנסה" כוללת "סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו".

² ע"א 5246/91 **גבור סבריינה מפעלי טכסטיל בע"מ נ' פ"ש** (3.7.94), האתר המשפטי **מסטקס**.

³ עמ"ש 1499/90 **צבי שגל נ' מנהל מס שבח רחובות**, האתר המשפטי **מסטקס**.

⁴ עמ"ה 41/91 **איידה אברמזון נ' פ"ש רמלה** (30.12.92), האתר המשפטי **מסטקס**.

⁵ ע"א 833/87 **רג'א עודה נ' פ"ש נצרת** (20.8.90), פד"א יט 101, האתר המשפטי **מסטקס**.

⁶ חוזר מ"ה 41/93 מיום 14.11.93, האתר המשפטי **מסטקס** וכן חוזר מ"ה 16/2003 מיום 18.9.03 בנושא: פטור לנכים בחישוב מאוחד, האתר המשפטי **מסטקס**.

⁷ עמ"ה 41/91 **איידה אברמסון נ' פ"ש רמלה** (30.12.92), האתר המשפטי **מסטקס**. יחד עם זאת, בהערת אגב אמר בית המשפט, כי יתכן שמן הראוי לתקן את הפקודה בענין סעיף 3(ו) ואפשר שיש מקום שפקיד השומה יקל עם האלמנה. אולם, זהו עניין למחוקק לדון בו ובית המשפט מגוע מכך.

⁸ ע"מ 10-11-23004-11 **סוניה פורת נ' פ"ש כפ"ס** (13.12.13), האתר המשפטי **מסטקס**.

15.12.05 נקבעה למנוח נכות צמיתה בשיעור של 100%, ולכן היה זכאי לפטור מכוח סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה.

המענק נפרס באישור המשיב על פני 6 שנות מס לשנים 2002-2007, בהתאם לסעיף 8(ג) לפקודה¹. המערער הגישה דו"ח לשנת המס 2006 (שנת הפטירה) ובמסגרתה דווחה על הכנסתו של המנוח מפריסת המענק כפטורה ממס מכוח סעיף 9(5) לפקודה אולם פקיד השומה שלל את הזכות לפטור מכוח סעיף 9(5) לפקודה בשנת המס 2006. בנוסף, הפעיל המשיב את סמכותו בהתאם לסעיף 8(ד) לפקודה וצירף את יתרת המענק שנפרסה לשנת המס 2007 כהכנסה בשנת המס 2006.

בית המשפט עיכב בהסכמת הצדדים, את הכרעתו בהליך, וזאת בהמתנה לפסק הדין **בעניין שבטון**². בית המשפט העליון פסק **בעניין שבטון**, כי הפטור לפי סעיף 9(5) לחוק, חל על הכנסה שנפרסה מכוח סעיף 8(ג) לפקודה. בכך, נסתם הגולל על המחלוקת הראשונית שנתגלעה בין הצדדים ואין חולק, כי **המנוח** זכאי לפטור על הכנסתו בשנת 2006 מפריסת המענק בעקבות נכותו. אולם, המשיב טען, כי פטירתו של המנוח בשנת 2006, מובילה לכך שההכנסה לשנת המס 2007, הפכה להיות ל"הכנסה חייבת" מאחר שסעיף 9(5) הינו "סעיף פטור אישי". כך, המחלוקת בדבר צירוף ההכנסה מהשנים 2006-2007 נותרה בעינה וכן, השאלה האם תהיה זכאית המערער לפטור מכוח סעיף 9(5) לפקודה בשנת המס 2007.

המערער טענה, כי אין כל בסיס והצדקה חוקית או מוסרית להטלת חיוב במס על יורש של נכה 100% שהיה פטור ממס בחייו, כל זאת רק בשל כך שהוא הלך לבית עולמו. חובת ההגינות לה מחויבת הרשות לאזרח, חייבה גישה גמישה ומוסרית יותר, כל זאת, לאור הוראות הדין המאפשרות תמיכה בגישה שכזו.

המערערת הפנתה לסעיף 120 לפקודת מס הכנסה³ הדין בשומת הכנסתו של נפטר. לפי לשון הסעיף, "נפטר אדם בשנת המס, ... יהיה נציגו האישי החוקי חב במס שאותו אדם היה בר-חיוב בו אילו היה בחיים." מכאן, שהפקודה קובעת מפורשות שהחבות של היורש קמה אך ורק במקום שאותו אדם שנפטר היה בר חיוב אילו היה בחיים. לאמור, היורש נכנס בנעליו של המוריש לצורך בחינת החבות במס. בענייננו אין חולק, שאילו היה פורת בחיים הרי שלא היה בר חיוב בגין ההכנסה.

לטענת המערערת, הפרשנות המוצגת על ידה העולה מאמירות מפורשות בהוראות הדין, אינה סותרת את הטיעון לפיו פטור לפי סעיף 9(5) הינו פטור אישי, היא מתיישבת גם עם שורת ההיגיון לפיה אין להרע את מצבם של היורשים של נכה

¹ פריסת המענק הייתה בהתאם לסעיף 8(3), כדלקמן:
"8. חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת

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

² ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו נ' שרל שבטון, האתר המשפטי מסטקס.

³ להלן נוסח סעיף 120(א) לפקודת מס הכנסה:

"120. שומת הכנסתו של נפטר

(א) נפטר אדם בשנת המס, ואילו לא נפטר היה בר-חיוב לאותה שנה, או אם נפטר אדם תוך שלוש שנים לאחר תום שנת מס ולא נעשתה לו שומה לאותה שנה - יהיה נציגו האישי החוקי חב במס שאותו אדם היה בר-חיוב בו אילו היה בחיים, ויהא חייב בתשלום, וכן יהיה אחראי לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שאותו אדם היה אחראי לעשייתם על פי פקודה זו, אילו היה בחיים".

לצמיתות שנפטור ואילו היה בחיים היה זכאי לפטור ממס על ההכנסה השנויה במחלוקת.

המשיב טען, כי עם פטירתו של נכה, פטור שניתן לו נטמן יחד איתו. בנוסף, בהתאם לסעיף 8(ד) לפקודה, הפריסה שבוצעה התבטלה, ובשל כך, ההכנסות ממענק הפרישה שנפרסו לשנים המאוחרות משנת הפטירה, הוקדמו בחזרה לשנת הפטירה.

טענות המערערת כי הפטור שהגיע למנוח איננו פטור אישי, הן ללא כל הסבר בדין. המשיב הדגיש, כי פטירתו של קרוב משפחה היא דבר קשה, אך אין לזה ולהחלת סעיפי הפקודה או פרשנותם באופן שסותר את תכליתם. הפרשנות המתבקשת לסעיף 9(5) לפקודה, היא מתן פטור לנכה, בעבור היגיעה האישית שלו. על כן, עם חדלות הנכות, אם בדרך של הבראה ואם בדרך של פטירה, חדל הבסיס והתכלית עליו קם ועומד סעיף זה. על כן, בהתאם לסעיף 3(ו) לפקודה¹, יש לראות את ההכנסות דן כהכנסות בידי המערערת, שיחויבו אצלה במס.

בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע שהפטור הוא אישי ולא מגיע לאלמנה. בין השאר קבע, כי סעיף 120 איננו עוסק בפרשנות סעיף 8(ג)3. מניתוח לשון הסעיף מסיק בית המשפט, כי תכליתו של סעיף 120 לפקודה היא ליצור דרך נוספת לגביית מס ולא דרך ליתן פטור ממס. זאת, במיוחד כאשר הסעיף דן ב"שומת הכנסתו של נפטר", וכשמקומו בחוק בפרק ו' העוסק ב"חויב במס על ידי נציג". זאת ועוד, יש לראות בסעיף 120 כסעיף כללי בעוד שסעיף 8(ד) הוא פרטני ומתייחס לנקודה ספציפית. בנוסף על כל אלה, פרשנותה של המערערת מתיימרת לראות בשתיקת המחוקק לגבי נישום שמת ולא היה בר-חויב משום הסדר שלילי, בעוד שבית המשפט סבור שיייתכן כי מדובר בלקונה גרידא. ולסיכום, סעיף 8(ד) הוא סעיף הפרשנות, אשר מתייחס לנישום שנפטור במהלך תקופת הפריסה ולא סעיף 120. לתוצאה זו ניתן להגיע על פי מיקומם של הסעיפים ביחס לסעיף 8(ג)3, פרשנותם המילולית ותכליתם ובמיוחד על פי הכלל לפיו כאשר קיימת הוראת חוק ספציפית והוראת חוק כללית - גוברת ההוראה הספציפית.

בסופו של דבר קבע בית המשפט שההכנסות ממענק הפרישה לשנת המס 2006 יחולקו באופן יחסי, כך שהחלק המקביל לחלק היחסי של תקופת חיי המנוח היא פטור, בעוד החלק הנותר הינו חלק חייב. בנוסף, המס ששולם כמקדמה, מההכנסות ממענק פרישה לשנת המס 2007, יהא מס סופי.

עינינו הרואות, שהעמדה שמציגה הפקודה בכל האמור להכנסות נפטרים היא כי עם פטירתו אין המנוח כשיר, מבחינה משפטית, לשמש כמושא השומה. לפיכך, קובע סעיף 120(ב) לפקודה כי מיום פטירתו של אדם יראו את הכנסתו החייבת של העיזבון כהכנסתם של היורשים. יתירה מכך, סעיף 3(ו) לפקודה אף קובע כי הכנסות שהתקבלו לאחר פטירת הנישום, שלא חויבו במס ומקורם במקור המדווח לפי **בסיס מזומנים**, ייחשבו כהכנסות מי שקיבלם.

ראוי לציין, כי ניתן למצוא טעמים של צדק והוגנות בטיעוניה של המערערת, שהרי מאחר שלבסוף הכנסת המנוח תגיע לשאריו, גם אם חייו היו נמשכים מספר חודשים

¹ להלן נוסח סעיף 3(ו) לפקודה:

"3. הכנסות אחרות

(ו) אדם שבשנת מס פלונית נפסקה התעסקותו והכנסתו נקבעת בשומה לפי בסיס מזומנים, יראו את כל הסכומים שלא חויבו בידי אותו אדם במס לפני ההפסקה מחמת קביעת ההכנסה על בסיס מזומנים כהכנסה בידי מי שזכאי לאותם סכומים בעת קבלתם ולענין זה, "הפסקת התעסקות" - לרבות שינוי התעסקות או פטירה; אולם סכומים כאמור שנכללו בעיזבונו של אותו אדם, ופחתו לענין מס עזבונו, על פי חוק מס עזבונו, תש"ט-1949, בסכום המס המגיע עליהם לפי סעיף 125א."

נוספים, ניתן לראות בקביעת המשיב משום פגיעה לא צודקת בכספי הירושה של המנוח. עם זאת, הפסיקה במקרים אלו היא עקבית ומנוגדת להשקפה זו, שכן הפסיקה הולכת לפי מקבל הכנסה בפועל. זאת, גם כאשר ייחוס ההכנסה באופן זה עומד לטובתו של הנישום.

כך לדוגמה, בעניין **יורשי רג'א עודה**¹, נדון ערעורו של נכה שהייתה לו הכנסה מיגיעה אישית, ואשר צבר ימי חופשה בגין תקופה בה לא היה נכה. פקיד השומה סבר, כי דמי החופשה ששולמו עבור שנים קודמות, בהן לא היה נכה, אינם פטורים. בית המשפט לא קיבל עמדה זו וקבע, כי דמי החופשה יהיו פטורים ממס משום **שבעת קבלתם** היה הנישום נכה. כלומר, הפסיקה עקבית והבדיקה לגבי הכנסה מיגיעה אישית, תיקבע לפי דיווח **על בסיס מזומן**.

גם בפסק דין מיכל-זהבה דוויק² נזקפו הכנסות נישום שנפטרו לאלמנתו ונדחתה ענתה לפטור בשל יגיעה אישית.

המערערת היתה אלמנתו של יעקב דוויק ז"ל שנפטר בחודש מרץ 2005. לפני פטירתו היה המנוח שותף בשותפות שעסקה במתן ייעוץ כלכלי והתקיימה במשך 30 שנים, כאשר בשנים שלפני פטירתו הפך המנוח לנכה. עם התערעורת מצבו הבריאותי של המנוח, הוא הגיע להסכם פרישה עם השותפות שנחתם בחודש פברואר 2005, שלפיו על השותפות לשלם לו את חלקו ברווחי השותפות לשנת 2005, בסך 360,000 ₪, אשר ישולמו בתשלומים חודשיים בני 30,000 ₪ כל אחד, החל מחודש מרץ 2005. לאחר פטירתו של המנוח שילמה השותפות למערערת את סכומי הכסף האמורים.

על הכנסותיה מהשותפות דיווחה המערערת כהכנסות פטורות, הואיל ולשיטתה המנוח הוא זה שהיה זכאי הכנסות אלו עוד בחייו, בעת שהיה נכה והיה זכאי לפטור הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה, זאת בניגוד לעמדת פקיד השומה.

המערערת טענה, כי מדובר בסכומי כסף שהגיעו למנוח בתקופת היותו שותף בשותפות בעבר (רווחי עבר של השותפות), וכי למנוח לא היתה זכות לרווחי השותפות שהופקו לאחר פטירתו. על כן, על סכומי הכסף שהתקבלו אצלה אין להחיל את סעיף 3(ו) לפקודה ואין לראותם הכנסה שלה אלא כהכנסת המנוח, הואיל והתקבלו מכוח זכויות העבר של המנוח שלגביהם היה זכאי לפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה.

פקיד השומה טען, כי הסכומים ששולמו למנוח שולמו מרווחי השותפות לשנת 2005, ולפיכך יש לראות רק את הסכומים שהתקבלו אצל המנוח עד לפטירתו כהכנסתו של המנוח מיגיעתו האישית שלגביה היה זכאי לפטור ממס לפי סעיף 9(5) לפקודה. את שאר הכספים ששילמה השותפות אין לראות כהכנסות המנוח הואיל והתייחסו לרווחי השותפות שהופקו לאחר פטירתו, ולפיכך, לאור סעיפים 3(ו) ו-120 לפקודה ולאור העובדה כי השותפות דיווחה על הכנסותיה לפי בסיס מזומן (הואיל ובסיס מזומן מהווה תנאי לתחולת סעיף 3(ו) לפקודה), יש לראותם כהכנסות המערערת שאינן הכנסות מיגיעה אישית. הואיל והמנוח נפטר בתחילת חודש מרץ 2005, הרי שרק חלק יחסי בן חודשיים ו-9 ימים ייחשב להכנסות הנישום מיגיעה אישית הפטורות לפי סעיף 9(5) לפקודה (443,657 ₪), ואילו שאר ההכנסות (2,095,782 ₪), הן הכנסות המערערת החייבות במס לפי השיעור הקבוע בסעיף 125 לפקודה.

¹ ע"א 833/87 יורשי המנוח טבר רג'א עודה ז"ל נ' פקיד שומה נצרת (20.8.90), האתר המשפטי מסטקס.

² עמ"ה 47/09 מיכל-זהבה דוויק נ' פקיד שומה ירושלים 3 (31.7.12), האתר המשפטי מסטקס.

בית המשפט דחה את ערעור הנשומה וקבע, כי לא הוכח שהכספים שלהם היה המנוח זכאי מהשותפות היוו הכנסה מיגיעה אישית מבחינתו. בהקשר זה ציין בית המשפט כי ידוע שהמנוח הפך לנכה קשה למעלה משנה לפני פטירתו, ולא הובאו כל ראיות שיצביעו על מידת פעילותו בשותפות בכלל, ומאז הפיכתו לנכה בפרט, כדי שניתן יהיה להוכיח שמדובר מבחינתו בהכנסות מיגיעה אישית.

בית המשפט קבע, כי עמדת פקיד השומה היא ממילא נכונה לאור הוראת סעיף 3(ו) לפקודה, כי בכל האמור להכנסות שמקורן בעסק המדווח לפי בסיס מזומן, יראו את כלל ההכנסות שלא חויבו קודם במס והתקבלו לאחר פטירת הנישום, כהכנסות שהתקבלו אצל המערערת, ללא תלות במקורם של הכספים הללו. לתוצאה דומה מביאה גם הוראת סעיף 120(ב) לפקודה הקובעת כי מיום פטירת אדם יראו את הכנסותיו כהכנסות יורשיו.

לאור האמור, קבע בית המשפט כי יש להעדיף את עמדת המשיב ולראות את ההכנסות ששולמו למערערת כהכנסותיה. בית המשפט העיר כי בהיעדר ראיות להוכחת יגיעה אישית אצל המנוח, הרי שתוצאת קבלת עמדת המשיב אף מיטיבה עם המערערת, הואיל ועמדת פקיד השומה מביאה להכרה בסכום מסוים ככנס לגדר הפטור הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה.

עינינו הרואות, שהעמדה שמציגה הפקודה בכל האמור להכנסות נפטרים היא כי עם פטירתו אין המנוח כשיר, מבחינה משפטית, לשמש כמושא השומה. לפיכך, קובע סעיף 120(ב) לפקודה כי מיום פטירתו של אדם יראו את הכנסות החייבת של העיזבון כהכנסות של היורשים. יתירה מכך, סעיף 3(ו) לפקודה אף קובע כי הכנסות שהתקבלו לאחר פטירת הנישום, שלא חויבו במס ומקורם במקור המדווח לפי בסיס מזומנים, ייחשבו כהכנסות מי שקיבלם.

לצד האמור לעיל, יש מקום למחשבה נוספת באשר להכנסות נישום שנפטר אשר אלמלא נפטר היו נחשבות אצלו להכנסות פטורות. ייתכן, כי יש לקרוא את הוראות זקיפת הכנסות הנישום המנוח ליורשיו, כהוראות המורות על זקיפת ההכנסות ליורשים תוך שמירה על תכונות אותן הכנסות המקימות זכאות לפטור, למשל, זקיפת ההכנסות ליורשים תוך שמירה על היותן הכנסות מיגיעה אישית של נכה. בפסק הדין שבענייננו נמצא אמנם כממצא עובדתי שלא הוכח כי מדובר בהכנסות שהופקו מיגיעתו האישית של הנישום המנוח, אולם ייתכן כי בכפוף להוכחת האמור, היה מקום לשקול את אימוץ הפרשנות המקלה עם היורשים.

בעניין **אסתר סיני**¹ התעוררה השאלה האם המנוח היה בעל ההכנסה והאם היתה זו הכנסה מיגיעה אישית בידי. המערער משה סיני ז"ל דיווח על כלל הכנסותיו משירותי סיעוד לקשישים בשותפות יחד עם בנו החייל² לשנים 1997 - 2000, כהכנסה מיגיעה אישית, ובגיין זכאי לפטור ממס הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה, עקב נכותו בשיעור של 100%.

מדובר בשותפות שלטענת המערערים הוקמה במהלך 1986, ונרשמה אצל רשם השותפויות במהלך שנת 1988. אסתר סיני היתה אשת המנוח והיא אחות במקצועה ובכל שנות המס של הערעור הועסקה במשרה מלאה בבית החולים הלל יפה, עד למועד פרישתה באוגוסט 2000.

1 עמ"ה 461/03 407/02 אסתר סיני נ' פקיד שומה חדרה (28.1.09), האתר המשפטי מסטקס.
2 יש לציין, כי בנו יוסף היה במהלך שירותו הצבאי בשנים אלו ולכן לא היה זכאי לרווחי השותפות.

למרות קיומה של השותפות יוחסו כל ההכנסות של השותפות בשנות המס שבערעור, לרבות הכנסות מדמי שכירות למערער כהכנסות הפטורות ממס על פי סעיף 9(5)(א) לפקודה.

פקיד השומה לא קיבל את השומות המדווחות. הוא גרס כי הנישום היחיד הוא אסתר סיני ותפקודיו של המנוח בעסקי הסיעוד היו זניחים ביותר עד כדי שוליים, לכן בעקרון יש לייחס לגברת סיני את כלל רווחי הסיעוד. בנוסף, אמר כי גם אם יש לייחס את הכנסות השותפות למנוח, גם אז יש לקבוע העדר "יגיעה אישית", וממילא הפטור לו היה זכאי המנוח הוא לכל היותר לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה, שעניינו פטור מצומצם מהכנסה שאינה מגיעה אישית.

המערערים טענו כי יש לתת תוקף להסכמות הצדדים לבחור במבנה משפטי מתאים של שותפות. על אף שבחווה השותפות מוגדרים שני שותפים, למעשה מדובר בשותף אחד שהוא המנוח. כמו כן, יש לתת תוקף לחווה השותפות שראה בהכנסת השותפות כהכנסת המנוח ולאור מהות נכותו ומהות תפקידו כמנהל השותפות, יש לאשר את השומות המדווחות ולפיהן ההכנסה כולה היא מ"יגיעה אישית".

בית המשפט קבע שהפעילות העיקרית וקבלת ההחלטות הנדרשות לצורך תפעולה של השותפות נעשו על ידי הגברת אסתר סיני ולעניין זה יש השלכות בנוגע להיקף היגיעה אישית של המנוח, ואולם אין בראיות כפי שהוצגו, כדי להצביע על נכונותה להיות שותפה בעסק, אף שהיתה פעילה בעסק.

שותפות היא בגדר הסכם שנערך על בסיס אומד דעתם של השותפים לו. התערבות של בית המשפט לעניין זה גם בתחום המס, תוך צמצום עקרון חופש החוזים, צריכה שתעשה על דרך הצמצום. משהוסכם בין הצדדים, כי הבן יוסף לא היה שותף אלא על ה"נייר", יש לראות את המנוח כשותף יחיד של השותפות.

יש לקבוע כי הכנסות השותפות מיוחסות למנוח והשאלה היא, האם אלה נובעות מ"יגיעה אישית". אם כן, מה היקפה של היגיעה אישית, ואם לאו, האם יש להורות על פטור מצומצם לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה.

כדי שנישום יהיה זכאי לפטור הקבוע בסעיף 9(5)(א) לפקודה, חייב הוא להוכיח כי ההכנסה הינה מ"יגיעה אישית" שלו, כלומר, פעילות אינדיבידואלית של ממש של הנישום הנכה, אשר הביאה לצמיחת ההכנסה. המבחן הוא למעשה **כפול**, הן ראייה בדבר **תחולתו** של הפטור בגין הכנסה מגיעה אישית, בכלל, והן ראייה בדבר **היקף ההכנסה** הנובעת מ"יגיעה אישית".

בית המשפט הכיר בחלק מן ההכנסה של השותפות כהכנסתו של המנוח מגיעה אישית. מאחר שתפקיד המנוח בשותפות היה בקבלת החלטות עקרוניות והמטלות האחרות בוצעו על-ידי עובדים אחרים בשותפות הועמדה ההכנסה בשותפות שלו מ"יגיעה אישית" על 25% בלבד מכלל הכנסות השותפות.

1.3.2 למי מבני הזוג יש ליחס הכנסה לצורך הפטור

על אף הפן האישי של הפטור לנכה או לעיוור, ניתנו הוראות, לפני משורת הדין, על ידי נציבות מס הכנסה¹, המעניקות את הפטור אף במקרה בו לבני הזוג נערך חישוב מאוחד והזכאות לפטור קיימת אצל בן הזוג שאינו בן זוג רשום².

עמדת נציבות מס הכנסה (רשות המסים) היא, שהכנסה הנזקפת לפי סעיפים 65 ו-66 לפקודה לבן הזוג הרשום, נזקפת כהכנסה חייבת או פטורה לפי אופייה בידי מי שזכאי להכנסה. קרי, תחילה יש לקבוע את אופי ההכנסה, האם היא פטורה אם לאו, ורק לאחר מכן יש לזקפה לבן הזוג הרשום. כך, כאשר הנכה אינו בן הזוג הרשום, מועברת ההכנסה לבן הזוג הרשום כהכנסה פטורה, מיגיעה אישית או שלא מיגיעה אישית, הכל לפי העניין.

הקביעה מיהו בעל ההכנסה תיעשה לפי הדין הכללי. לעניין בני זוג, יש לבחון בין השאר את הנקודות הבאות: חזקות בדבר שיתוף נכסים בין בני זוג, הסכם ממון בין בני הזוג, צוואה או כל מסמך אחר המוכיח שהנכס היה שייך לבן הזוג עוד בטרם נישואיו והוכחה אחרת שבני הזוג מנהלים נכסיהם בנפרד, והנכס האמור שייך לאחד מהם.

החובה להוכיח בעלות על ההכנסה מוטלת על מי שטוען לפטור. זאת, מכוח הכלל של "המוציא מחברו עליו הראיה". ההנחה הראשונית היא, שהכנסות בני הזוג מנכסים שייכות באופן שווה לשני בני הזוג. לגבי נכסים הרשומים על שם קטין, ההנחה היא שהם בבעלות ההורה שהוא בן הזוג הרשום.

עמדת מס הכנסה מתבטאת במצבים הבאים:

א. בן הזוג הרשום אינו נכה ונזקפת לו הכנסה של בן זוגו או של ילדו שהם נכים - ההכנסה תועבר לבן הזוג הרשום כפטורה לפי העניין.

ב. בן הזוג הרשום הוא נכה ונזקפת לו הכנסת בן זוגו או ילדו שאינם נכים - אין ספק שלא מדובר בהכנסה מיגיעה אישית אצל בן הזוג הרשום.

ג. תקרות פטור כאשר במשפחה יותר מנכה אחד הזכאי לפטור - כאמור, ההכנסה מועברת תוך כדי שמירה על אופייה. קרי, אין כל מניעה שתא משפחתי אחד ייהנה מכפל פטור לפי סעיף 9(5) לפקודה, כאשר יש יותר מנכה אחד במשפחה.

ד. פטור להכנסה מיגיעה אישית ופטור להכנסה שאינה מיגיעה אישית - הפטורים בסעיפים 9(5)א ו-9(5)ב לפקודה הם חלופיים. קרי, רק אם הפטור שבסעיף 9(5)א לפקודה לא נוצל עד לגובה הפטור שבסעיף קטן ב, ניתן יהיה ליהנות מהפטור לפי סעיף 9(5)ב לפקודה. זאת, לרבות הפטור המוגדל בסך 300,000 ₪³ בשל הכנסה מריבית המשולמת על פיקדונות שמקורם בפיצויים, או בכספי ביטוח בגין נזקי גוף.

¹ חבק מס הכנסה סעיף 9.2 בעמוד ד/41.2.

² ראו ע"א 799/79 אדלר נ' פ"ש י-ם, פד"א יב 197. בית המשפט נמנע מלהביע דעתו בנושא זה בדיון שלפניו. זאת, כיוון ששני הצדדים הסכימו ביניהם, בניגוד להוראות לפני משורת הדין של נציבות מס הכנסה, כי האישה תהיה זכאית לפטור ממס בשל נכותה רק במקרה של עריכת חישוב נפרד ולא במקרה של עריכת חישוב מאוחד.

³ סכום זה בתוקף לשנת 2009.

ה. ילד כ"נישום" - כאשר לקטין אין הורים, או שהוא אינו חלק מהתא המשפחתי, מפני שהוצא מחזקת ההורים, יש להתייחס אליו כנישום העומד בפני עצמו ואין לזקוף את הכנסתו להורהו הביולוגי.

בפסק דין בן נתן¹ נקבע שבן הזוג הרשום שהוא נכה אינו זכאי לפטור על הכנסת אשתו שהיא שכירה, לא על פי סעיף 9(5)(א) ואף לא על פי סעיף 9(5)(ב) לפקודה. המערער, שהוא חוקר פרטי במקצועו, קיבל קצבת נכות פטורה ממס ממשד הביטחון. הוא היה נכה לפי סעיף 9(5) החל מ-1.8.94. אשתו עבדה כשכירה במשרד הבריאות והמערער היה רשום כ"בן זוג רשום". ביום 1.12.11 ניתן פסק דין² לגבי השנים 2002-1997, בהם המערער ערך חישוב מאוחד לבני הזוג וביקש פטור לפי סעיף 9(5) עברו הכנסת אשתו. שם, הערער התקבל בנוגע להיות המערער "בן זוג רשום" ונדחה בקשר להחלת הפטור לפי סעיף 9(5) גם על הכנסות בת הזוג. ערער שהוגש על ידי המערערים לבית המשפט העליון נמחק בהסכמה.

הערער שלפנינו מתייחס לשנים 2008-2009, לגביהן קיבל פקיד השומה את החישוב המאוחד והמחלוקת היא לגבי החלת הפטור לפי סעיף 9(5) על הכנסותיה של האישה בלבד. הערער הוגש עוד בטרם ניתן פסק הדין בבית המשפט העליון בערער שהוגש על פסק הדין בתיק הקודם. המערערים ביקשו להכיר בדרישתם לפטור על מלוא הכנסותיהם מיגיעה אישית על פי סעיף 9(5)(א) לפקודה, ולחלופין, עתרו לקבוע כי הכנסותיה של המערערת יצורפו להכנסות המערער וינתן להן פטור על פי סעיף 9(5)(ב) לפקודה, כלומר פטור על הכנסות פסיביות. לאחר שניתן פסק הדין בבית המשפט העליון בגדרו נמחק הערער על פסק הדין בתיק הקודם, חזרו בהם המערערים מטענתם לפטור על פי סעיף 9(5)(א) לפקודה ומיקדו טענותיהם אך ורק בפטור על פי סעיף 9(5)(ב) לפקודה.

בפסק הדין הראשון, הגיע בית המשפט למסקנה כי אין בהוראת סעיף 65 לפקודה כדי ליצור פיקציה בכל הנוגע לייחוס הכנסות בן הזוג כהכנסות מיגיעה אישית. אולם אין הדין שונה כאשר עוסקים בפטור להכנסה פסיבית. צירוף הכנסות בן הזוג שאינו רשום להכנסתו של בן הזוג הרשום, נעשה לאחר שלכל אחד מהם ניתנים הזיכויים והפטורים האישיים.

בהוראות החבק לסעיף 9(5) לפקודה, (סעיף 7.2 בחבק), בענין היחס שבין סעיפים 65 ו-66 לפקודה לסעיף 9(5) לפקודה, נאמר, כי הפטור לנכה הוא אישי ואינו ניתן להעברה. הכנסה הנזקפת על פי סעיפים 65 ו-66 לפקודה לבן הזוג הרשום נזקפת כהכנסה חייבת או פטורה, על פי אופיה בידי מי שזכאי להכנסה. לדוגמא, כאשר בן הזוג הרשום אינו נכה ונזקפת לו הכנסה של בן הזוג הנכה, ההכנסה תעבור לבן הזוג שאינו נכה כפטורה. לעומת זאת, אם בן הזוג הרשום הוא הנכה, ונזקפת לו הכנסה של בת הזוג שאינה נכה, הכנסתה חייבת במס, כי אין מדובר בהכנסתו שלו מיגיעה אישית.

עינינו הרואות, כי הן בהתאם לפסקי הדין והן בהתאם להוראות החוק כפשוטן, מתגבשת מסקנה לפיה לא משנה מי בן הזוג הרשום, הכנסתו האישית של הנכה תהא פטורה והכנסתו האישית של בן הזוג שאינו נכה תהא הכנסה חייבת. אופי ההכנסה יישמר במסגרת החישוב המאוחד.

נשאלת השאלה, מדוע בחרו המערערים בן נתן לערער בשנית (בגין שנות מס אחרות) לגבי אותו עניין שנדחה בערעור קודם ושערעור לגביו לבית המשפט העליון נמחק בהסכמה.

¹ ע"מ 14174-02-12 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה (29.6.14), האתר המשפטי מסטקס.

² ע"מ 7655-04-09 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה, האתר המשפטי מסטקס.

ייתכן שהסיבה נעוצה בפסק דין **כספי**¹, שניתן בבית המשפט המחוזי בירושלים לאחר פסק הדין הראשון בעניינם. אף שהערעור בעניין כספי נדחה אף הוא (שם בן הזוג הרשום היה זה שאינו נכה), ציינה השופטת מזרחי בהערת אגב כי אם בן הזוג הרשום היה הנכה הזכאי לפטור לפי סעיף 9(5), אזי היה בכוחו להשפיע בתכונתו זו על כל הכנסה שתועבר אליו מכוח חישוב מאוחד כאמור בסעיף 65 לפקודה, ולפיכך הפטור האמור יחול על כלל ההכנסות המדווחות במסגרת החישוב המאוחד. הערת אגב זו עומדת בסתירה לפסקי הדין בעניין **בן נתן**. כמו כן, ייתכן שהערעור הנוסף נובע מכך שהפעם המערערים מיקדו טענותיהם בסעיף 9(5) (ב) וביקשו לראות בהכנסות האישה כהכנסות פאסיביות בידי מר בן נתן.

ראוי להדגיש כי על אף שפסקי הדין **בן נתן וכספי**, שניהם פסקי דין מחוזיים, אין הם פסקי דין שווים מעמד. בפסק דין **בן נתן** לעיל, היה בן הזוג הנכה גם בן הזוג הרשום, ולכן קביעת בית המשפט המחוזי באותו עניין לגבי תוצאת המס במקרה כזה, היוותה חלק מפסק הדין המחייב. לעומת זאת, בפסק דין **כספי** לעיל, בן הזוג הרשום היה בן הזוג שאינו נכה, ולכן קביעת בית המשפט לגבי תוצאת המס במקרה שבו הזוג הנכה היה בן הזוג הרשום, היא קביעה היפותטית שאינה מהווה חלק מפסק הדין המחייב ("אמרת אגב" או "אוביטר").

בנוסף, יש לתת את הדעת לכך שבהערת האגב בעניין **כספי** קיימת מידה של אי עקביות, הואיל ופסק הדין קובע מחד, כי כאשר בן הזוג **הרשום** הוא בן הזוג **שאינו נכה**, הרי שאז יעברו הכנסותיו הזכאיות לפטור לפי סעיף 9(5) של בן הזוג הנכה, שאינו בן הזוג הרשום, כשהן פטורות למסגרת החישוב המאוחד, כאשר קביעה זו סותרת את דוקטרינת הייחוס שבהערת האגב, שעה שיישום עקבי שלה מחייב לקבוע כי במקרה כזה יש לייחס את תכונת אי הנכות של בן הזוג הרשום, או ליתר דיוק, את תכונת אי הזכאות לפטור לפי סעיף 9(5) של בן הזוג הרשום, על כלל ההכנסות שבחישוב המאוחד, לרבות כל הכנסותיו מיגיעה אישית של בן הזוג הנכה, שאינו רשום, באופן שיביא לביטול תחולת הפטור לגביהן.

לאור כל האמור, לדעתנו, במקרה בו בן הזוג הרשום הוא נכה, יש ללכת אחרי ההלכה של פסקי הדין בעניין **בן נתן** ולא לתלות תקוות שווא באמרת האגב שבפסק דין **כספי**.

1.4 בסיס הדיווח

הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה יינתן בהתאם לבסיס הדיווח של הנישום. כלומר, אם מדווח הנישום על הכנסתו לפי **בסיס מזומן** יוענק לו הפטור, באם הוא זכאי לו, על כל סכום הכסף **שקיבל בהיותו נכה** ללא קשר למצב נכותו בתקופה בה נצמחה ההכנסה². לעומת זאת, אם מדווח הנישום לפי בסיס מצטבר, ייבחן מעמדו במועד בו הופקה ההכנסה, ולא במועד בו התקבלה, ובהתאם לכך ייקבע האם הוא זכאי לפטור או לא.

באופן פרקטי אין זה יעיל להתחיל ולבדוק מתי הופקה כל הכנסה ובהתאם לכך לקבוע אם היא פטורה ממס או לא. לכן, נראה שנישום אשר מדווח לפי בסיס מצטבר ונקבעה לו נכות במהלך השנה, יקבל את הפטור באופן יחסי בהתאם למספר החודשים בהם הוכר כנכה

¹ ע"מ 14440-07-10 ציון ואסתר כספי נ' פקיד שומה ירושלים 2, האתר המשפטי מסטקס.
² ראו ע"א 833/87 רגא עודה נ' פ"ש נצרת (20.8.90), פד"א יט 101 והאתר המשפטי מסטקס.

לעניין סעיף 9(5) לפקודה, אלא אם יצליח להוכיח שהכנסה זו אחרת הופקה במועד ספציפי לאחר קבלת האישור על נכותו. דוגמאות לחישוב ראו להלן.

1.5 פטור מניכוי במקור

עיוור או נכה הזכאים לפטור לפי סעיף 9(5)(א) לפקודה, המועסקים כשכירים זכאים לקבל אישור לפטור מניכוי מס במקור על הכנסותיהם מיגיעה אישית אצל אותו מעביד עד לסכום התקרה הקבועה בסעיף 9(5)(א) לפקודה. הפטור מניכוי במקור הוא שנתי ויש לחדשו מדי שנה, אלא אם הנכות נקבעה לצמיתות. בהתאם לסמכותו על פי תקנה 9 לתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993 הורה מנהל רשות המסים כי עיוור או נכה 100% שבידיו אישור של משרד הביטחון או משרד האוצר המעיד על נכות 100% לעניין חוק נכי רדיפות הנאצים או חוק נכי מלחמה בנאצים, או שבידיו אישור שהוא נכה מפעולות איבה או תעודת עיוור שהוצאה אחרי 1.1.94, ימסור על כך הודעה מתאימה בטופס 115 ויזכה לפטור מניכוי במקור מבלי שיצטרך להציג אישור מפקיד השומה.

1.6 יחסי גומלין עם פטורים אחרים

קצבאות המשתלמות לנכי מלחמה וקצבאות המשתלמות על ידי המדינה למי שהיה תלוי בפרנסתו של חייל שמת עקב פעולת מלחמה (סעיף 6) לפקודה, סכומים המשתלמים לנכה ברגליו על פי דין לצורך החזקת רכבו (סעיף 6א) לפקודה, קצבת נכות המשתלמת על ידי המוסד לביטוח לאומי (סעיף 6ב) לפקודה או קצבאות המשתלמות על ידי מדינה זרה בהתאם לחוקיה (סעיף 6ה) לפקודה, פטורים כולם ממס מכוח הוראות הסעיפים אשר צוינו בסמוך להם. כיוון שיוחדו לתשלומים אלו סעיפי פטור ספציפיים, נראה שאין להיזקק להוראת סעיף 9(5) על מנת לפטור תקבולים אלו ממס.

יחד עם זאת, מתעוררת השאלה: האם בחישוב סכום תקרת הפטור לפי סעיף 9(5) יש לקחת בחשבון תקבולים אלו אשר פטורים ממס, או שמא סעיף 9(5) קיים במקביל לסעיפי הפטור האחרים החלים על תקבולים של נכים והוא נכנס לפעולה רק כאשר אין בנמצא הוראת חוק הפוטרת באופן ספציפי את אותו התקבול?

נראה, שתקרות הפטור הקבועות בסעיף 9(5) מכוונות לתחום רק את סכום הפטור על הכנסה שלא הופטרה מכוח סעיפים אחרים בפקודה. לכן, אם פטורה הכנסת העיוור או הנכה מכוח סעיפי פטור אחרים, אין לקחת אותה בחשבון הסכום הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה¹.

¹ ניתן ללמוד זאת מההגבלה הקיימת בסעיף 9(5)(ב) לפקודה לגבי תקרת הכנסה פסיבית הפטורה ממס לפי "סכום כולל" כאמור, ומההגבלה שיועם על הלאו, במקרים שלא נקבעה הגבלה כאמור.

1.7 יחסי גומלין עם קביעת שיעור נכות בחוקים אחרים

יחידים אשר שיעור נכותם נקבע ל-100% נכות לצמיתות או 90% לפי חישוב מיוחד או עיוורים ללא הגבלת אחוז נכות לרבות ליקוי ראייה חמור – זכאים לפטור על פי קביעת אחד החוקים הבאים:

- חוק הנכים (תגמולים ושיקום), תשי"ט-1959 (נוסח משולב);
- חוק נכי המלחמה בנאצים, תשי"ז-1957;
- חוק רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957;
- חוק התגמולים לנפגעי איבה, תש"ל-1970;
- פרק ג' (ביטוח אימהות), פרק ה' (ביטוח נפגעי עבודה), פרק ט' (ביטוח נכות) לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשנ"ה-1995;
- חוק לפיצוי נפגעי גזת, התשנ"ד-1994;
- חוק שירותי הסעד (תעודת עיוור).

זכאים לפטור ממס בהתבסס על ההחלטה על פי חוקים אלו.¹

יחיד שאינו עיוור כאמור או שלא נקבעו לו אחוזי נכות על פי אחד החוקים המנויים בסעיף הקודם או שנקבע לו לפיהם אחוז הנמוך מ-90% בחישוב מיוחד, ועבר אירוע רפואי כלשהו - רשאי לגשת לוועדה רפואית של מס הכנסה הנערכת על ידי המוסד לביטוח לאומי, כדי שזו תקבע לו את אחוז הנכות לצורך קבלת פטור ממס הכנסה.

האם שיעור הנכות לענין סעיף 9(5) לפקודה זהה לשיעור הנכות לענין נפגעי עבודה בהתאם לחוק הביטוח הלאומי?

שני החוקים - פקודת מס הכנסה וחוק הביטוח הלאומי - נועדו למטרה שונה. המוסד לביטוח לאומי הינו גוף סוציאלי, הפועל על פי החוק לביטוח לאומי לרווחת המבוטחים. לעומת זאת, רשות המס, הינה גוף הנועד לגבות מסים, ולמנוע התחמקות ממס. לכן, מטבעה, פקודת מס הכנסה אינה חוק סוציאלי, אולם מקום בו היא מעניקה פטורים, היא מותירה מקום להתחשבות בפרט, תוך שהיא מונעת ניצול לרעה של הפטור.

בדרך כלל, שיעור הנכות בשני חוקים אלה נקבע באופן זהה. שכן, סעיף 9(א)(6) לפקודה מפנה למנגנון המופעל בביטוח לאומי לקביעת אחוזי נכות.² ברם, שיעור הנכות ייקבע באופן שונה, כאשר ההודעה שנמסרה למבוטח מהמוסד לביטוח לאומי, היא מסוג הנוסח כדלקמן:

¹ לקבלת אישור מפקיד השומה על פטור זה ממס יש להגיש למשרד השומה הסמוך למקום המגורים את טופס 1516 - "בקשה לפטור ממס" (המצוי בספריית הטפסים באתר רשות המסים וכן באתר המשפטי **מסטרס**) בצירוף עותק "נאמן למקור" של פרוטוקול הוועדה הרפואית, או צילום תעודת העיוור.

² לפרק ה' בחוק הביטוח הלאומי לקביעת אחוז נכות של נפגע עבודה.

"אחוז הנכות הוא 67%. 100% נכות לפי תקנה 15 לתקנות הביטוח הלאומי (קביעת דרגת נכות [לנפגעי עבודה]), התשט"ז-1956 (להלן - **תקנות הביטוח**)".¹

האם מגיע למבוטח פטור ממס הכנסה לפי סעיף 9(5) לפקודה? הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה ניתן עבור הכנסה מיגיעה אישית של נכה שאחוז נכותו הוא 100%. לפיכך, השאלה שנשאלת לצורך הדוגמא היא, האם יש לייחס לסעיף 9(5) לפקודה את שיעור הנכות בגובה 100%, כפי שנקבעו מכוח תקנה 15 האמורה, או שמא את שיעור הנכות בגובה 67%?

תקנה 15 לתקנות הביטוח מאפשרת לוועדה לקבוע דרגת נכות גבוהה עד מחצית מזו שנקבעה, תוך התחשבות במקצועו ובגילו של הנפגע. אם דרגת הנכות הינה מ-20% ומעלה, גבול דרגת הנכות יהיה 100%. בדוגמא הנ"ל יושמה תקנה זו.

על פי ההפניה של תקנה 11 לתקנות מס הכנסה (קביעת אחוז נכות), תש"ס-1979 (להלן - **תקנות מס הכנסה נכות**), הועדו הרפואיות קובעות את אחוז הנכות לצורך הפקודה על פי הליקויים והפגיונות שנמצאים בתוספת לתקנות הביטוח. לאור לשון תקנות אלו, נשאבה רק הטבלה שבתוספת לצורך הפקודה, מבלי שתהיה הפניה לתקנות עצמן.² כלומר, תקנה 15 לתקנות הביטוח לא תחול על שיעור הנכות שנקבע לצורך הפקודה. דהיינו, בדוגמא זו, שיעור הנכות לצורך הפקודה יהיה 67% ולא 100%.

בענין **חזן אשר**,³ עלתה שאלת פרשנותו של סעיף 9(5)א לפקודה. סעיף הפטור עוסק בשתי סיטואציות שונות בנוגע לנכות. האחת, בדרגת נכות של 100% בגין פגימה באיבר מסוים אחד, והשנייה, בדרגת נכות של 90% לפחות בגין מספר פגיונות במספר איברים, שחושבה על פי חישוב מיוחד, כך שאלמלא החישוב המיוחד, דרגת הנכות היתה עומדת על 100% לפחות. המקרה דנן השתייך לסיטואציה השנייה.

תקנה 11(ב) לתקנות הביטוח הלאומי (קביעת נכות לנפגעי עבודה), תשט"ז-1956 (להלן - **תקנות הביטוח**) מפרטת את דרך החישוב המיוחד, וקובעת את שיטת היתרה הפוחתת, לפיה יחושב הסכום של שיעור הנכות שנקבע לפגימה הקשה ביותר באיבר מסוים, בתוספת האחוז שנקבע לפגימה באיבר אחר, כחלק יחסי מהיתרה. תקנה 15 לתקנות הביטוח מקנה סמכות לקבוע דרגת נכות יציבה גדולה עד מחצית מזו שנקבעה בהתחשב במקצועו ובגילו, אם אינו מסוגל לחזור לעבודתו. במקרה האמור דרגת הנכות עמדה על פי 63.7%, והועלתה ל-95.5% [=95.5% = 63.7% x 1.5]. בעקבות הגדלת אחוזי הנכות על פי

¹ תקנה 15 לתקנות הביטוח קובעת לאמור:

"15. סטיות

(א) הועדה רשאית לקבוע דרגת נכות יציבה גדולה עד מחצית מזו שנקבעה לצד המבחנים או מזו שנקבעה מכוח תקנות 14 או 31(ב), בשים לב למקצועו ולגילו של הנפגע, ובלבד שדרגת הנכות היציבה כתוצאה משינוי זה לא תעלה על 19% אם דרגת הנכות פחותה מ-20%, ובכל מקרה אחר לא תעלה על 100%.

(ב) הועדה תתחשב במקצועו של הנפגע כאשר, לדעתה, הוא אינו מסוגל לחזור לעבודתו או לעיסוקו והנכות הביאה לירידה ניכרת ולא לזמן מוגבל בהכנסותיו.

(ג) בטל.

(ד) הועדה תקבע את דרגת הנכות לפי תקנה זו רק לגבי אותן הפגיונות הנובעות מהפגיעה בעבודה שבקשר אתה נקבעה דרגת הנכות, ולאחר שניכו פגיונות שאינם קשורות באותה פגיעה בעבודה."

² תקנה 11 לתקנות מ"ה (נכות) קובעת לאמור:

"11. אחוז נכות

(א) אחוז הנכות של נכה ייקבע **באחוז הנקוב לצד כל אחד מהליקויים** או הפגיונות אשר במבחנים שבחלקים א', ב', ו-ד' לתוספת לתקנות הביטוח (להלן - **התוספת**), ובהתאם לכללים שבחלק ג' לתוספת, ובלבד שאחוז הנכות של נכה לא יעלה על 100%.

(ב) נקבעה נכות לצמיתות בשיעור של יותר מ-89% כתוצאה מחישוב מיוחד של הליקוי ואחוז הנכות המחושב כאמור

מסתיים כשבר אחרי השלם - יעוגל השבר כלפי מעלה לאחוז שלם". (ההדגשה שלי - מ.כ.)

³ עמ"ה 1194/00 **חזן אשר נ' פקיד שומה פתח-תקווה** (21.7.02), האתר המשפטי **מסטקס**.

תקנה 15 לתקנות הביטוח, כך ששיעור נכותו עמד על למעלה מ-90% ובסיכום אריתמטי מצטבר, הגיע ל-100% לפחות.

קיימת הבחנה בין הנכות הרפואית הנקבעת מכוח סעיף 11 לתקנות הביטוח לבין הנכות התפקודית מכוח תקנה 15 לתקנות הביטוח. הראשונה, עניינה במצב הבריאותי וברמת הפגיעות מהן הנפגע סובל, ועניינה של הנכות התפקודית עניינה במצבו הסוציאלי, התעסוקתי של הנפגע. השאלה הנשאלת, היא לאיזו נכות מבין אלה מתייחס סעיף הפטור. תכלית סעיף הפטור היא המרצתו של אדם עם מוגבלויות לשוב ולהשתלב במעגל העבודה, בעוד שיעדה של תקנה 15 הוא, הגדלת דרגת הנכות של נפגע, שאינו יכול לשוב למעגל העבודה, כדי שלא יתמוטט כלכלית עקב הירידה הקשה בתפקודו. רק אדם בעל מוגבלות קשה, שנכותו הועמדה על 90% בשיטת החישוב המיוחד, זכאי להנות מסעיף הפטור, כך שאין תחולה אלא על נכות רפואית בלבד¹. לשון סעיף הפטור מחזקת תכלית זו, באומרה "שלקה באברים שונים", משמע, שהליקוי הוא במישור הרפואי בלבד².

לאור האמור, נקבע שסעיף הפטור מתייחס לנכות הרפואית בלבד, ועל כן, הנישום, שדרגת נכותו היא 63.7%, אינו זכאי לפטור. אף על פי כן, ציין בית המשפט כי היה ראוי שהמחוקק ישוב ויבחן סוגיה זו פעם נוספת, וירחיב את גבולות הפטור עבור נפגעים שתפקודם בשוק העבודה הוגבל, כך ששיעורי המס שהוא נדרש לשלם על הכנסותיו מיגיעה אישית, יועמדו על מינימום.

¹ בית המשפט נסמך על ע"א 6589/99 משה שוויג נ' פ"ש כ"ס (11.3.03), האתר המשפטי מסטקס ותקדין עליון 2002 (1) 77, אשר קבע כי רק אדם בעל מוגבלות קיצונית זכאי להינות מהפטור.

² בית המשפט נסמך על ע"א 516/86 אררט הברה לביטוח בע"מ נ' שמעון אזולאי, פ"ד מ (4) 690, אשר עמד על האבחנה בין סוגי הנכויות, וקבע כי פיצוי בשל נזק שאינו ממוני ייקבע על פי דרגת הנכות הרפואית ופיצוי בשל נזק ממוני ייקבע על פי דרגת הנכות התפקודית. תמיכה לגישה זו, ניתן למצוא בבג"צ 105/84 אהרון שהם נ' משרד האוצר (15.7.84), פד"א יג 244 והאתר המשפטי מסטקס, בו נקבע, כי רשות המס רשאית לקבוע לנישום דרגת נכות שונה מזו שנקבעה לו במוסד לביטוח לאומי.

2. שיעור הנכות המזכה בפטור

2.1 שיקול שיעור הנכות

הפטור לנכה ניתן למי שנקבעה לו נכות בשיעור 100% או נכות בשיעור 90% לפחות בהתאם לחישוב מיוחד.

חשוב לציין, כי נכה לעניין סעיף 9(5) לפקודה איננו בהכרח נטול יכולת לעניין סעיפים 44 ו-45 לפקודה. פקודת מס הכנסה איננה מפרטת את הליקויים בגינם ייחשב אדם כנכה לעניין סעיף 9(5) לפקודה, אלא מותירה זאת לשיקול הדעת של הועדות הרפואיות שמוקמות מכח כל אחד מהחוקים המנויים בסעיף. לעומת זאת, לעניין זיכוי בעד החזקת קרוב נטול יכולת במוסד לפי סעיף 44 לפקודה ולעניין זיכוי בעד נטולי יכולת לפי סעיף 45 לפקודה, בחר המחוקק למנות במפורש את הליקויים המזכים בהטבת המס. כך, זיכוי לפי סעיף 44 יינתן עבור אחזקה במוסד מיוחד של בן זוג, הורה, או ילד משותקים לחלוטין, מרותקים למיטה בתמידות, עיוורים או בלתי שפויים בדעתם וכן בשל אחזקת ילד מפגר במוסד מיוחד. זיכוי לפי סעיף 45 לפקודה בעבור קרובים נטולי יכולת יינתן בעבור ילד משותק, עיוור או מפגר.

החוקים הדנים בקביעת נכות אינם קובעים את אחוזי הנכות לפי שיטה מצטברת. לפיכך, מי שלקה באברים שונים, אך אף אחד מהם לא הגיע לדרגת נכות של 100% בגין עילה אחת, אינו נחשב כמי שנקבעה לו נכות בשיעור 100%. על מנת שלא לשלול את הפטור מנישומים אלו, אשר לו היה נערך חישוב מצטבר היתה נקבעת להם דרגת נכות בשיעור 100%, קבע המחוקק חישוב מיוחד המתבסס על היתרה הפוחתת¹, כאשר די בנכות בשיעור משוקלל 90% על פי חישוב זה כדי לזכות את הנכה בפטור.

החישוב המיוחד הוא חישוב המבוסס על היתרה הפוחתת. כלומר, כאשר נפגע הנישום במספר איברים, יש לחשב כל פגיעה על היתרה בלבד. למשל, כאשר לנישום יש שתי פגיעות אחת בשיעור 60% (יתרה 40%) והשניה בשיעור 90%, הפגיעה השניה של 90% תחושב רק על היתרה הראשונה של 40% ובסך הכל תהיה הפגיעה בשיעור משוקלל של 96% (= 36% + 60%).

כדי לזכות בפטור על פי החישוב המיוחד נדרשים להתמלא, אם כן, שני תנאים כאחד:

1. בחישוב אריתמטי מצטבר של כל הפגיעות התוצאה עולה על 100%.
[בדוגמה לעיל 150% = 90% + 60%].

2. לפי החישוב המיוחד התוצאה עולה על 90% [96% = 90% + 40% x 90%].

בעניין **משה שויג**² נקבע שיש לאמץ את שיטת קביעת אחוז הנכות המשוקללת לפי היתרה הפוחתת ולא לפי השיטה האריתמטית. בבית המשפט המחוזי נדחתה תביעת המערער לקבלת נכות בשיעור 100% ובכך אושרה החלטת הוועדה הרפואית לנכות בשיעור 80.56%. הוועדה הרפואית ליד המוסד הביטוח הלאומי קבעה למערער דרגות

¹ ראו חבק מס הכנסה, פסקה 3, בעמ' 9 ואילך.

² ע"א 6589/99 משה שויג נ' פ"ש כפ"ס (11.1.03), האתר המשפטי מסטקס.

נכות בגין 4 פגימות: לב – 70%; סכרת – 20%; יתר לחץ דם – 10% וצלקות – 10%. סיכום אריתמטי מביא לשיעור של 110%.

המערער טען שעל עניינו חלות תקנות מ"ה (קביעת אחוז נכות), התש"ס-1979 (להלן - **תקנות אחוז קביעת נכות**) ולא תקנות הביטוח הלאומי (קביעת דרגת נכות לנפגעי עבודה), התשט"ז-1956 (להלן - **תקנות הבי"ל**). אמנם תקנה 11(א) לתקנות אחוז קביעת נכות¹ מפנה לתקנות הבי"ל אך זו מוגבלת רק למבחנים שבחלקים א-ב ודי' וכל לכללים שבחלק ג' לתוספת. בתקנות קביעת אחוז נכות לא נאמר כי את נכותו של נכה הלוקה במספר פגימות יש לחשב בשיטת היתרה הפוחתת. מכאן, לטענתו יש לחשב בשיטה מצטברת, לפי סיכום אריתמטי פשוט ובלבד ששיעור נכותו לא יעלה לפי תקנה 11(א) על 100%. כך גם ניתן ללמוד מתקנה 11(ב), אשר עוסקת בפגיעה בעבודה בעוד שאין לנכותו דבר עם פגיעה בעבודה².

לעומתו טען פקיד השומה שיש לחשב שיעור נכות של נכה הלוקה במספר פגימות או מחלות לפי תקנה 11(ב) לתקנות הבי"ל. ההפניה היא גם לכללים שבחלק ג' לתוספת, אולם זה בוטל ביום 4.2.96 והכללים שבו הם למעשה הכללים הקבועים בתקנה 11(ב) לתקנות הבי"ל. ולכן לפי סעיף 25 לחוק הפרשנות יש לפרש את תקנה 11(א) ככוללת הפנייה לכללים הקבועים בתקנה 11(ב) לעיל.

בית המשפט העליון דחה ערעור הנישום מסיבות אלו:

א. הוא אימץ את פרשנות בית המשפט המחוזי לפיה סעיף 9(5) לפקודה מורה שנכה שלקה במספר פגימות אחוז הנכות שלו ייקבע כ"תוצאה של חישוב מיוחד של

¹ תקנה 11 לתקנות קביעת אחוז נכות קובעת:

"11. אחוז נכות

(א) אחוז הנכות של נכה ייקבע באחוז הנקוב לצד כל אחד מהליקויים או הפגימות אשר במבחנים שבחלקים א', ב', ו-ד' לתוספת לתקנות הביטוח (להלן - **התוספת**), ובהתאם לכללים שבחלק ג' לתוספת, ובלבד שאחוז הנכות של נכה לא יעלה על 100%.

(ב) נקבעה נכות לצמימות בשיעור של יותר מ-89% כתוצאה מחישוב מיוחד של הליקוי ואחוז הנכות המחושב כאמור מסתיים כשבר אחרי השלם - יעוגל השבר כלפי מעלה לאחוז שלם."

² תקנה 11 לתקנות הבי"ל קובעת:

"11. דרגת נכות

(א) דרגת נכותו של נפגע תיקבע באחוזים כנקוב לצד כל אחד מהליקויים, הפגימות או מחלות המקצוע (להלן - **הפגימה**) המנויים בתוספת, ובלבד שלא תעלה על 100%.

(ב) דרגת נכותו של נפגע אשר נפגם מספר פגימות באותה פגיעה בעבודה, תהא שווה לסכום האחוזים הנקובים בתוספת לצד כל אחד מהפגימות האמורות בחישוב כמפורט להלן:

(1) בעד הפגימה שנקבע לה האחוז הגבוה ביותר - יבוא בחשבון אחוז הנכות בתוספת לצד אותה פגימה;

(2) בעד הפגימה שנקבע לה האחוז השני בגובהו - יבוא בחשבון האחוז הנקוב לצד אותה פגימה כשהוא מוכפל בהפרש שבין האחוז האמור בפסקה (1) ובין 100%;

(3) בעד הפגימה שנקבע לה האחוז השלישי בגובהו - יבוא בחשבון האחוז הנקוב לצד אותה פגימה כשהוא מוכפל בהפרש שבין סכום אחוזי הנכות שנקבעו לפי פסקאות (1) ו-(2) ובין 100%;

(4) הוראות פסקה (3) חולו, בשינויים המחוייבים, על כל פגימה נוספת.

(ג) על אף האמור בתקנת משנה (ב), דרגת נכות בשל מספר פגימות באותו פרק, גפה או עין, לא תעלה -

(1) לגבי פרק - על אחוזי נכות שנקבעו לקישיון לא נח של אותו פרק;

(2) לגבי גפה - על אחוזי נכות שנקבעו לקישוע החלק הפגום של אותה גפה;

(3) לגבי עין - על אחוזי נכות שנקבעו לעיוורון מלא של אותה עין.

(ד) בקביעת דרגת נכות של נפגע שנפגם בקישיון או בהגבלת תנועה של פרק - לא יבוא בחשבון נזק שנגרם לשרירים הפועלים באותו פרק.

(ה) בקביעת דרגת נכות של נפגע שנפגם בשיתוף של עצב - לא יבואו בחשבון שיתוק סעיפי אותו עצב או נזק שנגרם לשרירים המעוצבים על ידו.

(ו) דרגת נכות בגין פגימה ביד שמאל לאיטר יד ימין, תיקבע לפי המבחנים ליד ימין, ופגימה ביד ימין לאותו נפגע תיקבע לפי המבחנים ליד שמאל."

הליקוי באברים השונים שבלעדיו היה נקבע אחוז נכות של 100% לפחות." והכוונה לאחוז נכות משוקלל ולא אריתמטי פשוט. הכללים המפורטים בתקנה 11(ב) לתקנות הב"ל הם חליפי הכללים שהיו קבועים בעבר בתוספת ג' לתוספת.

ב. סעיף 9(5) לפקודה נועד להעניק פטור ממס רק לבעלי נכויות קשות. תחילה היה הפטור מיועד רק לעוורים ורק לאחר מכן גם לנכים בשיעור 100%. רק בשנת 1978 הוספה לפקודה הוראה המעניקה פטור גם לנכים בשיעור משוקלל של 90% ומעלה, דהיינו רק למקרים הקשים. הא ראייה, שסעיף 9(5) לפקודה אינו מעניק פטור לנכה בשל פגימה באיבר אחד של פחות מ-100%.

ג. שיטת היתרה הפוחתת היא השיטה הנוהגת ברוב החוקים העוסקים בנכים ואין טעם שלא לפרש את תקנה 11(א) לתקנות קביעת אחוז נכות כמחילה שיטת חישוב זו גם לצורך הכרעה בשאלת הזכאות לפטור ממס.

נראה, שנימוקי בית המשפט תואמים את הוראות החוק הן מבחינה לשונית והן על רקע ההסטוריה החקיקתית של סעיף 9(5) לפקודה.

בעניין אהרון שחם¹ נדון ענינו של נכה, שאושר על ידי המוסד לביטוח לאומי כנכה בשיעור 100% עקב ליקויים שונים מצטברים. במס הכנסה הוכרה לעותר נכות בשיעור 86% לפי חישוב משוקלל של אחוזי הנכות של הליקויים השונים בהתאם לשיטת היתרה הפוחתת. בית המשפט הגבוה לצדק קבע כי רשויות המס פעלו כדין כאשר חישוב את שיעור הנכות בהתאם לאמור בסעיף 9(5)א לפקודה, אף אם חישוב זה שונה מאשר החישוב שנערך במוסד לביטוח לאומי. סוגיה דומה עלתה בפני בג"צ בעניין באסם דיב ג'ובראן², אשר לא ראה עילה לסטות מהלכתו הקודמת ופסק כי הוראת השקלול של סעיף 9(5) לפקודה גוברת על החישוב שקבע המוסד לביטוח לאומי לצורך קביעת אחוזי נכות.

את דרגת הנכות יש לבדוק בכל שנת מס ולראות אם לגבי אותה שנה עונה הנכה על דרישות סעיף 9(5) לפקודה³.

2.2 תקנות מס הכנסה (קביעת אחוזי נכות), התש"ם-1979

קביעת הנכות אפשר שתיעשה על ידי ועדה רפואית בהתאם לתקנות מס הכנסה (קביעת אחוזי נכות), התש"ם-1979 (להלן - תקנות קביעת אחוזי הנכות).

¹ בג"צ 105/84 אהרון שחם נ' משרד האוצר (15.7.84), פד"א יג 244 והאתר המשפטי מסטקס. במקרה זה נקבעה נכות לנישום שהיתה תקפה רק לאותה תקופה לגביה נקבעה הנכות הזמנית.

² בג"צ 104/86 באסם דיב ג'ובראן נ' פ"ש נצרת (21.4.86), פד"א יג 255 והאתר המשפטי מסטקס.

³ ראו ע"א 182/92 עקיבי משאללה נ' פ"ש כפ"ס (1.4.93), האתר המשפטי מסטקס.

בהתאם להוראות רשות המסים¹ נישום שהמציא תעודת עיוור או תעודת נכה בשיעור 100% שהוצאה מכוח אחד החוקים שנקבעו², יש להעניק לו את הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה. גם אם נקבע באישור כזה כי שיעור הנכות הוא 90%³, או יותר, והוא כולל גם את דרך החישוב המיוחד כמוסבר לעיל, יש לקבל את האישור לצורך הפעלת סעיף 9(5) לפקודה. אם דרך החישוב לא פורטה באישור, יש להודיע לנישום כי עליו להפנות את בקשתו לרשות המסים לבדיקת אישור זה.

בהתאם להוראות החבק דלעיל, נישום הסובל מאי ספיקת כליות ועל כן מתחבר לדאליזה מוכר כנכה בשיעור 100%. לצורך קבלת הפטור לפי סעיף 9(5) עליו להמציא אישור רפואי מוסמך המעיד כי הנישום אכן מקבל טיפול דיאליזה. את האישור אין לתת לצמיתות, אלא להגבילו לתקופות הטיפול בדיאליזה בלבד. אין לאשר את הפטור למי שהושתלה לו כליה, אף אם עקב כך עליו לקבל טיפולים רפואיים.

פקידי השומה במשרדים השונים, נוהגים להפנות את כל הנישומים המבקשים להנות מהוראת סעיף 9(5) לוועדה רפואית מכוח תקנות קביעת שיעור נכות.

הפניה לוועדה לקביעת שיעור הנכות מוגשת על גבי טופס שיקבל הנישום מפקיד השומה באזור מגוריו⁴. הוועדה קובעת את שיעור הנכות בהתאם לאחוזים הנקובים לצד כל אחד מהליקויים בתקנות הביטוח הלאומי (קביעת דרגת נכות לנפגעי עבודה), תשט"ז-1956 ומצרפת להחלטתה את כל הממצאים והנימוקים. בנוסף לקביעת אחוז הנכות מחליטה הוועדה על תקופת הנכות, או אם היא בלתי מסויימת⁵.

בהתאם לתקנה 18, רשאים הן הנציב והן הנכה, תוך 45 יום מהתאריך שבו נמסרה להם החלטת הוועדה בדבר שיעור הנכות, לערער עליה בפני ועדה רפואית לעררים.

נושא סמכויותיה של הוועדה הרפואית לעררים נדון בבג"צ בעניין וויס⁶. במקרה זה הגיש העורר ערר לוועדת עררים כדי לשנות סעיפי נכות מסויימים שקבעה לו הוועדה הרפואית. ועדת הערר שדנה במצבו הרפואי לא הצטמצמה לדיון בטענותיו בלבד, אלא התייחסה גם למומים נוספים שלגביהם לא הוגש ערר. כתוצאה מכך לא הצליח העורר להגיע לשיעור נכות של 90% לפחות, כנדרש בסעיף 9(5) לפקודה. לטענתו ועדת העררים חרגה מסמכותה בכך שהפחיתה לו אחוזי נכות מסעיפים, שעליהם לא

¹ ראו חבק מס הכנסה בעמוד ג/9 ואילך בפיסקה 3.2. ראו גם הוראות בעלון מידע מיום 18.12.07 בנספח ד'.
² לפני תיקון 134 שתחילתו מיום 1.7.03 היתה הנכות נקבעת על פי אחד מהחוקים הבאים (או על פי תקנות קביעת אחוזי נכות):
 א. חוק הנכים (תגמולים ושיקום), תשי"ט-1959 [נוסח משולב];
 ב. חוק נכי המלחמה בנאצים, תשי"ד-1954;
 ג. חוק נכי רדיפת הנאצים, תשי"ז-1957;
 ד. חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, תשל"ל-1970;
 ה. חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968 נכות לפי פרק ה' - פגיעה בעבודה, פרק ט' - נכות כללית ופרק י"ג - נכות מתנדבים כתוצאה מפעילותם;
 ו. חוק לפיצוי נפגעי גזות, התשנ"ד-1994;
 ז. כל חוק שהוסיף שר האוצר לרשימה זו באישור ועדת הכספים של הכנסת (לגבי מחלת הגזות. ראו צו מס הכנסה, (הוספת חוק לענין קביעת אחוז נכות), התשס"א-2001 מ' כהן אוגדן **חיקוקי מסים** עמוד 722).
³ תקנה 11(ב) לתקנות קביעת אחוזי הנכות קובעת בענין חלקי האחוזים כדלקמן:
 "ב) נקבעה נכות לצמיתות בשיעור של יותר מ-89% כתוצאה מחישוב מיוחד של הליקוי ואחוז הנכות המחושב מסתיים כשבר אחרי השלם - יעוגל השבר כלפי מעלה לאחוז השלם".
⁴ ראו גם עלון מידע בנושא וועדה רפואית ופטור ממס לנכים מיום 28.12.07 באתר הרשות למסים.
⁵ ראו נספח א': בקשה לפטור ממס על פי סעיף 9(5) לפקודה [טופס 1516]. ראו גם נספח ד': עלון מידע מיום 18.12.07.
⁶ ראו נספח ב': הודעה על החלטות ועדה רפואית.
 ב"צ 296/83 וויס נ' **הוועדה הרפואית לעררים** (1.9.83), פד"א יב 95 והאתר המשפטי **מסמטס**.

ערר כלל. בית המשפט הגבוה לצדק דחה את טענתו וקבע כי על פי תקנות 21 ו-23 לתקנות קביעת אחוזי נכות, אשר מגדירות את מרווח סמכויותיה של ועדת העררים אין להגביל את שיקול דעתה של הועדה האמורה על פי היקפו של הערר שהוגש. בהחלטתה קובעת הועדה הרפואית לעררים את דרגת נכותו הכללית של הנכה על פי שיקולים רפואיים מקצועיים, ורשאית היא להתייחס גם למומים, שלדעתה אחוז הנכות שנקבע לגביהם איננו נכון ויש לשנותו.

החלטת הועדה לעררים הינה סופית. בענין גרובר¹, קבעה ועדה רפואית לעררים למעוררת אחוזי נכות רפואית. כנגד החלטה הגישה המערערת תובענה לבית הדין האזורי לעבודה, אך תובענה זו נדחתה מחוסר סמכות עניינית. לפיכך, משלא נקבעה בתקנות קביעת אחוז נכות דרך לפנות לבית הדין לעבודה או לבית המשפט, נגד החלטתה של הועדה הרפואית לעררים, הדרך המעשית העומדת בפני מי שמבקש לתקוף את החלטת ועדת העררים היא לפנות לבית המשפט הגבוה לצדק². אולם, הבג"ץ נוטה שלא להתערב בשיקול דעת מקצועי של הוועדות הרפואיות, כפי שקבע בבג"ץ אליהו פרץ³, בה דחה הבג"ץ בקשתו של הנישום שביקש לקבוע תחולה רטרואקטיבית לנכותו לאחר שצירף חוות דעת נוספת.

בהתאם לתקנה 25, רשאי נכה לבקש קביעת אחוז נכות חדש אם ברשותו אישור מרופא כי מצבו הוחמר, ובלבד שחלפו לפחות שישה חודשים מאז נקבעה לאחרונה נכותו על פי תקנות קביעת אחוז נכות. על פי תקנה 26 אם חלפה שנה מאז נקבעה לאחרונה נכותו של הנכה, רשאי פקיד השומה להפנותו לוועדה רפואית לצורך בדיקה מחודשת של אחוזי הנכות שנקבעו לו.

בפסק דין אלכסנדר וינאפל⁴ נקבע שהדרך לערער על החלטת ועדה רפואית לעררים בפני בית הדין האזורי לעבודה לגבי פגמים בהתנהלות הועדה היא בהגשת ערעור לבית הדין לעבודה ולא בדרך של עתירה לבג"ץ. העותר, שסובל ממחלות שונות, הגיש בקשה לפטור ממס עקב נכותו, לפי סעיף 9(5) לפקודה. הועדה הרפואית קבעה לעותר נכות זמנית בשיעור של 94.75%. העותר השיג על החלטה זו בפני הועדה הרפואית לעררים. בעקבות הערר, קבעה הועדה הרפואית לעררים, שלעותר נכות קבועה בשיעור של 88.66%.

העותר טען, כי הועדה התעלמה מחלק מהנתונים הנוגעים למחלותיו, והמשיבים אף הודו בכך; אופן התנהלותה של הועדה מחייב דיון מחדש – הוא לא הוזרר שקיימת אפשרות שייפגעו זכויותיו, לא ניתנה לו זכות להתגונן, הועדה לא נימקה את סיבת התעלמותה ממחלותיו השונות. משהופרו זכויות בסיסיות אלו, יש לחייב את הועדה לדון בעניינו מחדש; תקנה 18(ג) לתקנות קביעת אחוז נכות, לפיה החלטת הועדה תהיה סופית, פוגעת בזכותו להשיג על החלטה. תקנה זו אינה סבירה, והותקנה בחריגה מסמכות. יש לאפשר להעמיד את החלטות הועדה לביקורת שיפוטית, ויש להורות על ביטול התקנה או לשנות את לשונה, בהיותה בלתי סבירה.

¹ דב"ע נ/01-52 נוגה גרובר נ' המוסד לביטוח לאומי ואח', האתר המשפטי מסטקס.

² אפשרות מסויימת לתקוף החלטת ועדת הערר קיימת גם לבית המשפט המחוזי. על כך ראו בה"פ 439/98 משה שוויג נ' פ"ש כ"ס (11.3.03), פד"א כז 153; מ' כהן עדכוני מסים 79 עמוד 181. אולם ראו החלטות שונות המפנות את ההליך של התנגדות לוועדת ערר לבג"ץ בבש"א 4603/98, ה"פ 317/98 מאיר אוהנה נ' פ"ש חיפה, פד"א כז 431 (מ' כהן עדכוני מסים 81 עמוד 162) וכן ה"פ 440/00 יוסי ארבל נ' פ"ש כ"ס (31.10.00), פד"א כז 424 והאתר המשפטי מסטקס (עדכוני מסים 94 עמוד 181).

³ בג"ץ 4333/05 אליהו פרץ נ' נציבות מס הכנסה והוועדה הרפואית לעררים (19.9.05). האתר המשפטי מסטקס; מ' כהן עדכוני מסים 115 עמוד 104.

⁴ בג"ץ 570/09 אלכסנדר וינאפל ואח' נ' שר האוצר ואח' (18.11.09), האתר המשפטי מסטקס.

המשיבה טענה, כי מכלול טענות העותר התייתרו נוכח פסיקת בית המשפט העליון, לפיה קיימת זכות ערר על החלטות הועדה הרפואית לעררים בפני בית הדין האזורי לעבודה. כך נקבע בבג"ץ **הסה**¹ ובג"ץ **יריב**². משכך, יש לדחות את העתירה על הסף.

הבג"ץ דחה את העתירה וקבע שהועדה הרפואית לעררים הינה גוף מנהלי שהוקם על פי חוק, ולה תפקיד מעין שיפוטי במתן החלטותיה. בסעיף 123 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן – **חוק הביטוח הלאומי**) נקבעה זכות ערעור על החלטת הועדה הרפואית לעררים בפני בית הדין האזורי לעבודה. ואולם, זכות ערעור זו קיימת רק לגבי שאלות משפטיות.

בית משפט זה כבר קבע בעבר בפסקי הדין **הסה ויריב**, בנסיבות דומות למקרה שבפנינו, כי ניתן לפנות בדרך של ערעור לבית הדין האזורי. מפסיקה זו עולה, כי בהתאם לסעיף 123 לחוק הביטוח הלאומי, נתונה לאדם זכות ערעור בטענות בדבר פגמים שנפלו בקביעת נכותו לצורך קבלת פטור ממס הכנסה, לרבות בעניינים הנוגעים להרכב הוועדה, אופן התנהלותה ומגוון שיקוליה. הטענות האמורות הן מסוג הטענות שמעלה העותר במקרה שלפנינו. משכך, רשאי היה העותר לפנות בטענות שהעלה לפנינו לבית הדין האזורי לעבודה, משמע, קיים לעותר סעד חלופי. בהתקיים סעד חלופי, אין בית משפט זה נזקק לעתירה³. אף בהיבט העקרוני, משקיימת זכות ערעור לערכאת בית הדין האזורי לעבודה, הרי שסעד זה התייתר.

יצויין, שבתקנה 2 לתקנות קביעת אחוז נכות נקבע, כי במידה שאחוז נכותו של הנכה לא נקבע על פי אחד החוקים המנויים בסעיף 9(א)(א) לפקודה⁴, ייקבע אחוז נכותו על ידי ועדה רפואית. תקנה 18 מעגנת את אפשרות הנכה או הנציב לערור על החלטת הועדה הרפואית בפני ועדה רפואית לעררים. כמו כן, קובעת תקנה 18(ג), כי החלטת הועדה הרפואית לעררים תהא סופית.

עם זאת, קובע סעיף 123 לחוק הביטוח הלאומי כדלקמן:

"123. ערעור

החלטת הועדה הרפואית לעררים ניתנת לערעור, בשאלה משפטית בלבד, לפני בית דין אזורי לעבודה; פסק דינו של בית הדין ניתן לערעור לפני בית הדין הארצי לעבודה אם נתקבלה רשות לכך מאת נשיא בית הדין הארצי לעבודה או סגנו, או מאת שופט של בית הדין הארצי שמינה לכך הנשיא."

כפי שצוין בפסק הדין שלפנינו, בפסקי הדין **הסה ויריב** הורחבה הזכות לערעור על החלטות הועדה הרפואית לעררים, גם לטענות על פגמים שנפלו בהתנהלותה של הועדה.

¹ בג"ץ 7078/08 בנימין הסה נ' משרד האוצר ואח', פדאור (36)08 667 (2008).

² בג"ץ 3628/08 ציון יריב נ' מדינת ישראל ואח', פדאור (30)09 230 (2009).

³ בית המשפט הפנה לבג"ץ 7190/05 אריה לובל ואח' נ' ממשלת ישראל ואח', פדאור (2)06 317 (2006); בג"ץ 6136/06 ארנון פרי ואח' נ' היועץ המשפטי לממשלה ואח', פדאור (23)06 712 (2006).

⁴ רשימת החוקים המצוינים בסעיף 9(א)(א) לפקודה הם:

א. חוק הנכים (תגמולים ושיקום), תשי"ט-1959;

ב. חוק נכי המלחמה בנאצים, תשי"ד-1954;

ג. חוק נכי רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957;

ד. חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, תש"ל-1970;

ה. פרק ג', פרק 2', ופרק ט'2 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968;

ו. חוק לפיצוי נפגעי גזות, התשנ"ד-1994.

במידה שהנכה אינו יכול להשיג על החלטת הוועדה הרפואית לעררים בהתאם להוראות הנייל, הרי שקיימת לו אפשרות נוספת לשנות את אחוזי הנכות שנקבעו לו על ידי הוועדה. על פי תקנה 25 לתקנות קביעת אחוז נכות, הנכה רשאי, לאחר שחלפו **שישה חודשים** מאז הקביעה, לבקש קביעת אחוז נכות מחדש. זאת, במידה שהוא יצרף אישור מרופא שמצבו הרפואי הוחמר. לפי תקנה 26, אפשרות זו קיימת גם לזכותו של הנציב, אך לגביו נקבעה תקופת המתנה של **שנה** מאז הקביעה.

2.3 התרת פטור רטרואקטיבי עקב נכות

נכים מופנים לצורך קביעת אחוז הנכות לוועדה רפואית שליד המוסד לביטוח לאומי. וועדה זו נהנית, בהתאם לתקנה 13 לתקנות קביעת אחוזי נכות,¹ מהסמכות לקבוע את אחוזי הנכות מתאריך הקודם להגשת הבקשה בתחולה רטרואקטיבית למספר שנים.

על פי הנחיות רשות המסים כאשר נקבע בוועדה פטור רטרואקטיבי לשנות מס קודמות יש לפתוח את השומות ולתקן בהתאם את ההכנסה החייבת באותן שנים. פתיחת השומה כפופה להליכי השומה הקבועים בפקודה, לרבות סמכויות המנהל לעיין ולתקן את השומה על פי סעיף 147 לפקודה.

על אף שתקנה 13 איננה מציינת זאת במפורש, החזר המס ייעשה בהתאם להוראות סעיפים 159 ו-160 לפקודה. סעיף 160 לפקודה דן בהחזר מס יתר בעקבות שומה וסעיף 159 לפקודה דן בהחזרי מס לנישומים בעקבות הגשת דו"ח על הכנסתם לפי סעיף 131 לפקודה. בסעיף 160 כלולה הוראת התיישנות של שש שנים. כלומר, נישום לא יקבל החזר מס רטרואקטיבי לאחר שחלפו שש שנות מס משנת המס אליה מתייחס החזר. לעומת זאת, סעיף 159 לפקודה אינו קובע הוראת התיישנות דומה. התעוררה השאלה אם בהיעדר הסדר ספציפי בנושא ההתיישנות יחולו ההוראות הכלליות של חוק ההתיישנות (התיישנות לאחר שבע שנים)².

במספר ערעורים נפרדים בבית המשפט המחוזי נדון עניין זה³. לטענת המדינה, אין הנישומים זכאים לפטור רטרואקטיבי מעבר לשש שנות מס כקבוע בסעיף 160 לפקודה. בתי המשפט המחוזיים נחלקו בהחלטותיהם. שניים, החליטו כי יש להעניק את הפטור רטרואקטיבית ללא הגבלת זמן, כטענת הנישומים, והאחרים צידדו בעמדת המדינה. שני הצדדים הגישו ערעורם לבית המשפט העליון שדן בנושא בהרכב של 5 שופטים.

בית המשפט העליון קבע⁴, שתקנה 13 לתקנות קביעת הנכות אומנם אינה מגבילה את הוועדה הרפואית לקבוע את הנכות רטרואקטיבית, אולם אין בתקנות אלה כדי

¹ תקנה 13 לתקנות קביעת אחוז נכות קובעת לאמור:
"13. תחולת הקביעה

אחוז הנכות שנקבע בידי הוועדה הוא מתאריך הגשת הבקשה, אך רשאית הוועדה לקבוע את אחוז הנכות מתאריך מוקדם מזה".

² ראו הערת אגב בה"פ 2155/95 שחר נ' נציבות מס הכנסה ומס רכוש (30.4.97), האתר המשפטי **מסטקס**; ע"א 4325/96 חלפון נ' פקיד שומה חדרה (9.9.97), האתר המשפטי **מסטקס**.

³ עמ"ה 127/95 ילין יהושע נ' פקיד שומה פתח תקוה (31.7.97), פד"א כה 343 והאתר המשפטי **מסטקס**; ה"פ 2155/95 שחר נ' נציבות מס הכנסה ומס רכוש (30.4.97), האתר המשפטי **מסטקס**; ע"א 4325/96 חלפון נ' פקיד שומה חדרה (9.9.97), האתר המשפטי **מסטקס**; ע"א 1773/95 אורי לבקוביץ נ' פקיד שומה רחובות (27.3.97), האתר המשפטי **מסטקס**; עמ"ה 169/95 אולשינסקי אהרון נ' פקיד שומה תל אביב (31.7.97), האתר המשפטי **מסטקס**; עמ"ה 1046/99 דן מקוב ואחרים נ' פ"ש ת"א (29.3.09), האתר המשפטי **מסטקס** (מ' כהן עדכוני מסים 138 עמוד 171).

⁴ ע"א 3602/97 דניאל שחר ואח' נ' נציבות מס הכנסה (30.4.97), האתר המשפטי **מסטקס**.

לשנות את הדין הקבוע בסעיף 160(א) לפקודה, המגביל את השבת המס לשש שנים. לפי חוק הפרשנות, תקנה אינה יכולה לסתור הוראות חוק. מכל מקום, אין סתירה בין תקנות קביעת הנכות לסעיף 160 לפקודה, שכן כל אחד מדברי החקיקה עוסק בעניין שונה. האחד בהחזר מס והשני בקביעת נכות. טבעי שהנכות תיקבע החל מיום היווצרות הנכות, אך לכך אין קשר למועד בו יחל החזר המס.

בית המשפט דחה גם את טענת הנישומים לפיה, כשכירים, סעיף 160 לפקודה אינו חל עליהם, מכיוון שאינם חייבים כלל בהגשת דוח. נקבע שהדוח בו דן סעיף 160 לפקודה אינו קשור לפטור מהגשת דוח שהוענק לשכירים. לעניין החזר המס, גם שכיר זכאי להגיש דוח, ודוח מסוג זה אף נקבע על ידי הנציב. בנוסף, אילו התקבל טענת הנישומים, הכיצד יתבצע החזר המס?

בית המשפט קבע גם, שסעיף 8 לחוק ההתיישנות, שלפיו לא תחול התיישנות "שלא מדעת" אינו חל במקרה דנן. זאת, משום שהעובדות היו ידועות לנישומים לאשורן ומדובר באי ידיעת הדין שעליה לא חל סעיף 8 האמור.

בית המשפט לא קיבל את עמדת בתי המשפט המחוזיים שקבעו, כי חל כאן סעיף 159א לפקודה וכי תחולתו היא רטרואקטיבית ללא הגבלת זמן. אין המדובר כאן בסעד מהיר הקבוע בסעיף 159א לפקודה הנובע מהגשת הדוח בלבד, אלא סעיף 160 לפקודה.

לבסוף, אין לקבל את הטענה שיש להכביד על המדינה בנושאי התיישנות. ההנחה שלמדינה קל יותר לשמור על ראיות היא שגויה. חוק ההתיישנות נדחה בפני סעיף 160 לפקודה לאור סעיף 27 לאותו חוק הקובע, כי תחולתו כפופה להיעדר דין אחר. כן, אין מקום להחיל במקרה זה את חוק עשיית עושר ולא במשפט או את חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, לאור ההוראות המיוחדות באותם חוקים הדוחות תחולתם בפני הוראות מיוחדות שקדמו להם. אם כן, בית המשפט העליון דחה את ערעורי הנכים וקיבל את עמדת המדינה לפיה, החזר המס יינתן רטרואקטיבית 6 שנים לאחור בלבד. זאת, על אף שקביעת הנכות יכולה להיות רטרואקטיבית לתקופה שאינה מוגבלת בזמן.

תקנות קביעת אחוז הנכות מסמיכות את הועדה הרפואית שהוכרה מכוחן להחליט בשני עניינים:

האחד, לקבוע את אחוז הנכות של אדם הפונה לוועדה, סמכות שמעוגנת בתקנה ¹2.

¹ תקנה 2 לתקנות קובעת:

"2. קביעת אחוז נכות על-ידי ועדה

(א) נכה שאחוז נכותו לא נקבע על פי אחד החוקים המנויים בסעיף 9(5)(א)(א) לפקודה ייקבע אחוז נכותו על ידי ועדה אשר תיבחר על ידי רופא מוסמך (להלן - **הועדה**).

(ב) הועדה תהיה של פוסק רפואי אחד אך רשאי הרופא המוסמך - אם לדעתו רצוי שקביעת אחוז נכות תיעשה על ידי מומחים בשני ענפי רפואה - לבחור בוועדה של שני פוסקים רפואיים."

השני, להחליט בדבר תחילת מועד הנכות לרבות תחילה רטרואקטיבית. בתקנה 18 לתקנות¹ נקבעה הזכות לערער על החלטה בדבר **אחוז הנכות**, אך לא על ההחלטה בדבר מועד תחילת הנכות. לכן, מתעוררת השאלה, האם תקנה 18 חלה על ההחלטה בדבר תחילת הנכות.

יש להניח, כי תקנה 18 חלה על שני סוגי ההחלטות, וזאת משום שההחלטה בדבר תחילת הנכות היא החלטה גלווית להחלטה בדבר אחוז הנכות. אולם, בית הדין התעלם מתקנה 21 לתקנות קביעת אחוז נכות שגם היא רלוונטית לענייננו.²

תקנה 21 מונה מספר תקנות שחלות על הועדה הרפואית הראשונה וגם על ועדת הערר. תקנה 21 כוללת את תקנה 13 העוסקת בהחלטה בדבר מועד תחילת הנכות, אך היא אינה כוללת תקנה 2 העוסקת בקביעת אחוז הנכות על ידי הועדה הראשונה.

מזה עולה, כי תקנה 13 חלה על ועדת הערר כחלק מהסמכויות השגרתיות שיש לה וללא כפיפות להחלטות של ועדות קודמות. כלומר, שינוי החלטה בדבר תחילת הנכות אינו מסוג ההחלטות הכפופות לעיקרון סופיות הדיון, מאחר וקביעה זו מתבקשת תמיד עקב כל החלטה בדבר מצבו הרפואי של הנכה.

בעניין **יצחק הובר**³, יליד שנת 1934, סבל מליקויים באיברים שונים שבגינם ביקש פטור מכוח סעיף 9(5) לפקודה, עסק בית הדין האזורי לעבודה בקביעת שיעור נכות רטרואקטיבי על ידי ועדת העררים. ביום 20.4.06 קבעה הועדה הרפואית למערער שיעור נכות של 65% בגין סכרת החל 14.8.02. על החלטה זו לא הוגש ערעור, אולם בשנת 2007 הגיש המערער בקשה לקביעת אחוז נכות עקב החמרה ניכרת במצבו. בשנת 2008 דנה ועדה רפואית מדרג ראשון בבקשת המערער וקבעה לו נכות בשיעור 91% החל מיום 9.10.07. המערער הגיש ערעור על מועד תחילת הנכות וטען כי מועד תחילת כל הפגימות למעט פגימת פה ולסת, הוא לכל המאוחר 1.1.2003. הועדה קבעה, כי הואיל וההחלטה על הסוכרת ניתנה ביום 20.4.2006, התחילה של הקביעה השנייה היא מיום 21.4.06, ולעניין נכות פה ולסת נקבע שתחילתה תהיה משנת 2007. המערער ביקש שהועדה תעיין בשנית בהחלטתה. אך החלטת הועדה לא השתנתה עקב העיון מחדש בתיקו של המערער, וזאת משום שהבקשה הראשונה לקביעת שיעור הנכות הוגשה לראשונה על ידי המערער בתאריך 20.4.06, ולוועדה אין סמכות לקבוע נכות מוקדמת יותר מיום שנקבע על ידי הועדה האחרונה, לפיכך היא קבעה תחילת נכות מיום 21.4.06.

¹ תקנה 18 קובעת:

"18. הרכב ועדת עררים ומועד הגשת הערר

(א) הנכה או הנציג רשאים לערור על החלטת הועדה בדבר אחוז נכותו של הנכה בפני ועדה רפואית לעררים (להלן - **ועדה לעררים**), תוך 45 יום מתאריך שבו נמסרה להם ההחלטה; העורר ישלם למוסד את הוצאותיו כפי שייקבעו בידי המוסד.

(ב) ועדה לעררים תורכב משלושה רופאים אשר ייבחרו על ידי רופא מוסמך מבין הרופאים אשר שמתיהם כלולים ברשימת חברי ועדות רפואיות לעררים שנקבעה בידי שר העבודה ופורסמה ברשומות, על פי הזק הביטוח הלאומי [נסח משולב], תשל"ה-1968; חברי הועדה לעררים הדנה בערר יבחרו מביניהם יושב ראש.

(ג) החלטת הועדה לעררים תהא סופית."

² תקנה 21 קובעת:

"21. תחולה

(א) תקנות 5, 7, 9, 10, 11, 13, 14, 16 ו-17 יחולו על ערר בפני ועדה לעררים בשינויים המחויבים, לפי העניין."

(ב) הועדה לעררים רשאית לקבוע את אחוז הנכות לפי שיקול דעתה, בהתחשב במבחנים שבחוספת."

³ על"ח 2969-06-10 **יצחק הובר נ' רשות המסים בישראל** (23.8.11), האתר המשפטי **מסנטס**.

האם קיימת לוועדה הרפואית לעררים סמכות לפי תקנות מס הכנסה (קביעת אחוז נכות), תש"ס-1979 (להלן - **תקנות קביעת אחוז הנכות**) לקבוע אחוז נכות מתאריך מוקדם למועד החלטת הוועדה הרפואית הראשונה.

המערער טען, כי תקנה 13 לתקנות קביעת אחוז נכות¹ מסמיכה את הוועדה הרפואית לעררים לקבוע מועד תחילה לפי שיקול דעתה, ואף מוקדם מזה שנקבע על ידי הוועדה בערכאה הראשונה.

מנגד, המשיב טען, כי המערער לא הגיש ערעור על החלטת הוועדה הראשונה, ולכן החלטתה סופית. לפיכך, ובהסתמך על עיקרון סופיות הדיון לא ניתן לקבוע מועד תחילת נכות המוקדם למועד החלטת הוועדה הראשונה. כמו כן, בהליך קביעת נכות עקב החמרת מצב, ועדת העררים מנועה מלקבוע מועד תחילת נכות המוקדם מזה שנקבע על ידי הוועדה הראשונה.

בית הדין קבע, כי הלכה פסוקה היא שבית הדין לעבודה מוסמך לדון בערעורים על החלטות הוועדות לעררים רק בשאלות משפטיות. במסגרת סמכות זו רשאי בית הדין לבחון האם נפלו פגמים בהליך קביעת הנכות, בהרכבה, אופן התנהלותה והשיקולים שהיוו בסיס לקביעתה.

מתוקף הסמכות שניתנה לבית הדין לעבודה, הוא דחה את הערעור משני נימוקים: **האחד**, בשל עיקרון סופיות הדיון, אשר מקים מחסום דיוני המונע התדייניות נוספות בין אותם צדדים באותו עניין שהוכרע במסגרת ההחלטה. **השני**, בקשתו של המערער לדיון מחדש הוגשה מכוח תקנה 25 לתקנות קביעת אחוז נכות² המאפשרת דיון מחדש בקביעת אחוז הנכות מחמת החמרת מצב.

בית הדין פירש לקולא את המונח "מצבו הרפואי הוחמר", כך שהבקשה לדיון מחדש תהווה ערעור על החלטת הוועדה אף אם לא חלה החמרה במצב הרפואי של הנכה, משום שלא מיצה את מלוא זכויותיו בוועדה, ובלבד שלא תיפגע החלטה סופית של ועדה קודמת.

לעניין הפירוש שיש לתת לתקנה 13 לתקנות קביעת אחוז נכות, קבע בית הדין, כי יש לפרש תקנה זו כך שאין ועדה מאוחרת רשאית לקבוע מועד תחילת נכות המוקדם למועד שבו ניתנה החלטה סופית של ועדה קודמת.

סעיף 160(ג) לפקודה קובע, כי במידה שהנישום רואה עצמו מקופח מהחלטת פקיד השומה בעניין בקשתו להחזר מס, הרי שהוא יוכל לערער על כך באותה דרך בה ניתן לערער על שומה. בפסק דין **עטרה מואטי**³ הוכרה נכות רטרואקטיבית לאמה של המערערת, ולכן האחרונה פנתה לבית המשפט בדרך של **המרת פתיחה** בתביעה להחזר

¹ תקנה 13 לתקנות קביעת אחוז נכות קובעת לאמור:
"13. תחולת הקביעה

אחוז הנכות שנקבע בידי הוועדה הוא מתאריך הגשת הבקשה, אך רשאית הוועדה לקבוע את אחוז הנכות מתאריך מוקדם מזה".

² תקנה 25 לתקנות קביעת אחוז נכות קובעת כך:

"25. דיון מחדש לפי בקשת הנכה

עברו ששה חדשים מאז נקבע לאחרונה אחוז נכותו של נכה על פי תקנות אלה או תקנות מס הכנסה (קביעת אחוז נכות), תשל"א-1971, רשאי הנכה לבקש קביעת אחוז נכות מחדש אם הביא אישור מרופא כי מצבו הרפואי הוחמר; הוראות תקנות אלה יחולו, בשינויים המחויבים, לרבות תשלום למוסד בשל הוצאותיו כפי שיקבע".

³ ע"א 2801/06 **עטרה מואטי נ' פקיד שומה ת"א** (19.9.07), האתר המשפטי **מסקס**.

מס לפי סעיף 160 לפקודה. נקבע, כי לעניין תביעת החזר מס לפי סעיף 160 לפקודה, התווה המחוקק מסלול ברור, וכי על המערערת היה לפעול על פי ההליכים המעוגנים בפקודה לדרישת החזר המס. כלומר, עליה היה להגיש תחילה השגה לפקיד השומה ורק אם הייתה נדחית ההשגה הייתה יכולה להגיש **ערעור**, כפי שקובע סעיף 160(ג) לפקודה.

המכון למסים וליעוץ כלכלי בע"מ ©

3. עיוור

בהתאם להנחיות היועץ המשפטי לממשלה, עיוור לעניין הפטור על פי סעיף 9(5) לפקודה הוא אדם, עיוור בשתי עיניו, אשר ניטל ממנו כוח הראיה כליל. אין הפטור מכון לאדם אשר כוח ראייתו מוגבל או פגום, שאילו היה כך, היו גם שאר בעלי מומים נהנים מן ההקלות שמקנה סעיף 9(5) לפקודה.

עד לחודש אפריל 1986 ניתן הפטור לעיוור, אשר המציא אישור על עיוורונו מהשרות לעיוור שליד משרד העבודה והרווחה או אישור מרופא עיניים. לאחר שאומצו הנחיות היועץ המשפטי לממשלה בדבר הגדרת המונח "עיוור" בפקודת מס הכנסה הודיעה נציבות מס הכנסה¹ כי אין היא יכולה עוד להמשיך ולהסתמך על תעודות עיוור המוצאות על ידי משרד העבודה והשירות לעיוור². לפיכך, החל מתאריך זה הותר הפטור אך ורק על סמך אישור נכות בשיעור 100% בשל עיוורון מהמוסד לביטוח לאומי הן בשלב הניכויים במקור והן בשלב השומה הסופית. בשנת 1994 הותאמו, ככל הנראה, הקריטריונים למתן תעודות עיוור על ידי משרד העבודה והשירות לעיוור להנחיות היועץ המשפטי לממשלה ולכן מי שבדו תעודות עיוור שהוצאה לאחר 1.1.94 קיבל את הפטור על פי סעיף 9(5) מבלי שהציג אישור נכות בשל עיוורון מהמוסד לביטוח לאומי.

על פי הנחיות נציבות מס הכנסה, על מעבידים המנכים מס במקור ממשכורתם של נכים או עיוורים להימנע מניכוי המס רק אם המציא להם עובד אישור לפטור מניכוי מס במקור. אישור זה הוא שנתי ויש לחדשו מדי שנה, אלא אם נקבעה נכות לצמיתות. לבקשת המוסדות המטפלים בעיוורים הוסכם שתוקף האישורים לפטור מניכוי במקור לגבי עיוורים המועסקים אצלם לא יוגבל לשנה אחת, אלא כוחם יהא יפה כל עוד העיוור מועסק במוסד המטפל. מי שברשותו אישור משרד הביטחון, משרד האוצר או תעודת עיוור שהוצאה אחרי 1.1.94, ופנה למעבידו על גבי טופס 115 התיר לו המעביד את הפטור כבר בשלב הניכוי במקור ללא צורך באישור מפקיד השומה.

¹ תוספת מס' 1 לחזור מ"ה 11/85 מיום 12.12.85.

² על פי הנחיות היועץ המשפטי לממשלה, עיוור הזכאי לפטור הוא אדם "שהוא עיוור בשתי עיניו שניטל ממנו כוח ראייתו כליל ואין הפטור מכון לאדם אשר כוח ראייתו מוגבל או פגום". בדיקה שערכה נציבות מס הכנסה העלתה כי המוסד לביטוח לאומי קובע אחוזי נכות לפי חדות הראיה, כאשר חדות ראיה של 1/60 רואים בה נכות בשיעור 100%. לעומת זאת, השרות לעיוור ליד משרד העבודה מוציא תעודת עיוור למי שהדות ראייתו היא 3/60. בהדות כזו רואה המוסד לביטוח לאומי נכות בשיעור של 90%. לפיכך, הוהלט שלא ניתן עוד להסתמך על תעודות עיוור שמוציא משרד העבודה והרווחה אלא אך ורק על אישור עיוור מטעם המוסד לביטוח לאומי.

4. הכנסה מיגיעה אישית - מהי?

4.1 כללי

כאמור, הפטור המגיע לנכה על פי סעיף 9(5)(א) לפקודה ניתן על הכנסתו מ"יגיעה אישית". מלבד השימוש שיש במונח "יגיעה אישית" לעניין הפטור לנכים, משמש המונח, בין השאר, גם לצורך קביעת דרגות מס התחלתיות כאמור בסעיף 121(ב) לפקודה ולצורך החלת החישוב הנפרד על הכנסות בני זוג לפי סעיף 66 לפקודה.

פקודת מס הכנסה מגדירה בסעיף 1 את המונח "הכנסה מיגיעה אישית"¹. אולם, ההגדרה הקיימת אינה ממצה, אלא מרבה למסגרת זו הכנסה מקצבאות שונות, ממענק פרישה והכנסה מדמי שכירות מהשכרת נכס שבמשך 10 שנים לפחות שימש בידי הנישום להפקת הכנסה מיגיעה אישית מעסק או ממשלח יד².

בעניין **צבי זיידל**³ נקבע כי לצורך מתן הפטור על פי סעיף 9(5) יכולה הכנסת הנישום להיות הכנסת עבודה או הכנסה מעסק או ממשלח יד, ובלבד שהפקת ההכנסה תהיה כרוכה ביגיעתו האישית של הנישום, להבדיל מהכנסה מרכוש כגון הכנסה מדיבידנד וריבית, שאינן מופקות על ידי יגיעה אישית.

בעניין **איצ'ר**⁴ פירש בית המשפט את המונח "יגיעה אישית" כפעילות אינדיבידואלית של ממש המביאה לצמיחת ההכנסה ולקידומו של העסק. בפסק דין זה היה המערער, נכה בשיעור 100%, בעלים של מסעדה ומכולת. בשל נכותו ישב המערער בביתו. ניהול העסק הלכה למעשה נעשה על ידי אחיו. מעורבותו בעסקי התבטאה בכך שהחזיק בבית את ספרי החשבונות והקבלות ומביתו ביצע את התשלומים לאחיו. גם את הרישומים השונים בספרי החשבונות ביצעו האחים שכן המערער לא כתב בעברית. פקיד השומה סבר שלמערער לא מגיע הפטור לפי סעיף 9(5)(א) כיוון שהכנסתו מהעסק לא נבעה מיגיעה אישית שלו. בית המשפט קבע שבמקרה הנדון לא הגיעה מעורבותו של המערער לכדי רמה מינימלית הנדרשת לגיבושה של יגיעה אישית. שמירת קבלות וביצוע פיזי של תשלומים לאחרים אין בה משום פעילות אינדיבידואלית של ממש. ביגיעה אישית צריכה להיות תרומה ממשית על ידי השתתפות פעילה ואין להסתפק בפעולות טפלות. אף אם נכותו של המערער היא שמנעה ממנו פעילות יותר אקטיבית בעסקיו אין בכך להועיל לו, שכן המוחוקק העניק את הפטור במפורש אך ורק להכנסות שנבעו מיגיעה אישית ולא לנכות עצמה.

¹ הכנסה מיגיעה אישית מוגדרת בסעיף 1 לפקודה כדלקמן:

"הכנסה מיגיעה אישית" - לרבות -

- (1) קצבה המשתלמת מאת מעביד לשעבר;
- (2) קצבה המשתלמת מאת קופת גמל לקצבה בשל עבודה, או מכוח חברות בה במשך חמש שנים לפחות, לאדם שבחמש השנים שקדמו לתחילת תשלום הקצבה היתה מרבית הכנסתו החייבת מיגיעה אישית;
- (3) קצבה המשתלמת לשאריו של מי שחלות עליו פסקאות (1) או (2) מכוח זכאותו לקצבה כאמור בהן;
- (א) קצבת אבדן כושר עבודה המשתלמת מקופת גמל לקצבה או מקופת גמל לתגמולים או המשתלמת על פי ביטוח מפני אבדן כושר עבודה; לענין זה, "אבדן כושר עבודה" - פגיעה בכושר עבודה בשל מחלה, נכות או תאונה, שגרמה לאבדן או להפסד של השתכרות או רווחים לפי סעיף 1(2) או (2);
- (4) קצבת חבת-מס המשתלמת מאת המוסד לביטוח לאומי;
- (5) מענק שנתקבל עקב פרישה או עקב מוות;
- (6) סכום המתקבל עקב היוון קצבה מהקצבאות האמורות בפסקאות (1) עד (4);
- (7) סכום המתקבל בידי אדם מדמי שכירות מהשכרת נכס, שבמשך עשר שנים לפחות לפני תחילת השכרתו שימש בידי האדם להפקת הכנסה מיגיעה אישית, מעסק או ממשלח יד; לענין זה, "אדם" - לרבות מי שהיה בן זוגו ערב פטירתו.

² ראו לעניין זה עמ"ה 143/91 דן מורדכי נ' פ"ש חיפה (10.2.95), האתר המשפטי **מסטקס**.

³ עמ"ה 57/77 צבי זיידל נ' פ"ש י-ם, פד"א יב 251 והאתר המשפטי **מסטקס**.

⁴ ע"א 631/79 משה איצ'ר נ' פ"ש י-ם (16.3.82), פד"י לו 223 והאתר המשפטי **מסטקס**.

בעניין **אידל**¹ נקבע כי הנישום צריך לתרום תרומה ממשית בהשתתפותו הפעילה ביצירת ההכנסה. כאשר כל יגיעתה של האישה מתבטאת בקבלת מספר הודעות טלפוניות בשבוע ומסירתם לבעלה, לא הגיעה פעילות זו לכלל "יגיעה אישית".

בעניין **זגורסקי אריה**² היתה אשת המערער שותפה בבעלות על משאית אותה קיבלה בירושה מבעלה הראשון. על המשאית נהג השותף ואילו פעילותה הצטמצמה בהכנת סידור העבודה ובבדיקת חשבונות. בית המשפט קבע שפעילות זו אינה מגיעה לכדי יגיעה אישית, שכן לא היתה לאישה יגיעה וטרחה של ממש, שאינן טפלות בתהליך ייצור ההכנסה.³

בעניין **פייט בן עמי**⁴ השקיעה האישה בכל יום שעה-שעתיים מזמנה לצורך ניהול החברה. היא טיפלה בעסק, הזמינה חומרים, חילקה את העבודה לפועלות וקיימה קשר עם הלקוחות. נקבע כי האישה ביצעה פעילות של ממש שהביאה לצמיחת ההכנסה ולכן היתה יגיעה אישית.

מה שדרוש כדי לבסס את היגיעה האישית אינו דווקא עבודה פיסית, ובלבד שהנישום יפיק את ההכנסה תוך כדי פעילות אישית של ממש בעסק שתרמה להתפתחותו, אף אם ניתן לייחס חלק מרווחיו של העסק גם לרכוש המושקע בו ו/או לעבודתם של עובדים שכירים בו. כך למשל, בעניין **ביטקובר**⁵ דחה בית המשפט העליון את טענתו של פקיד השומה כי הכנסת האישה מעסק השותפות עם בעלה הינה הכנסה מיגיעתה האישית רק במידה שהכנסה זו מהווה שכר מתאים לפעולותיה בעסק המשותף ואילו העודף אינו רווח שנבע לה ללא יגיעה אישית. בית המשפט קבע כי הכנסה מיגיעה ממסחר או מעסק ממילא כלול בה יסוד של הפקת רווח מהרכוש המושקע בעסק. **אין טעם ואין אף אפשרות מעשית להבחין בין מה שהאישה משתכרת כבעלת העסק בו היא עוסקת באופן פעיל לבין מה שהיתה משתכרת בעד אותה פעולה לו עסקה בה כשכירה.**

יש להדגיש שלא כל הכנסה מעסק לפי סעיף 12(1) לפקודה תיחשב כהכנסה מיגיעה אישית. כך למשל, שותף פסיבי בעסק, שאינו נוטל חלק פעיל בניהול העסק והפעלתו, לא יראו את הכנסותיו מהעסק כהכנסה מיגיעה אישית. זאת, כיוון שהוא לא הפיק את הכנסתו תוך כדי פעילות אישית של ממש, אלא הכנסתו כולה נבעה מרווח שהופק מהרכוש המושקע בעסק ומפעילות של גופים אחרים בעסק. באופן דומה הכנסה מפרדס המעובד על ידי חברה המתמחה בעיבוד פרדסים לא תיחשב להכנסה מיגיעה אישית אף שלפי הלכת **ידידי האוניברסיטה**⁶ נחשבת הכנסה זו להכנסה מעסק לפי סעיף 12(1) לפקודה.

בעניין **אחמד שולי**⁷ בקשו בני זוג להחיל על הכנסותיהם חישוב מס נפרד. פקיד השומה סירב לבקשתם בטענה שהכנסתה של האישה אינה נובעת מיגיעתה האישית שכן לטענתו העסק מנוהל הלכה למעשה על ידי הבת ואילו האם רק מסייעת לה. בית

¹ ע"א 118/73 אידל נ' פ"ש (10.12.73), פד"א ו 273 והאתר המשפטי **מסטקס**.

² ע"א 179/72 זגורסקי אריה נ' פ"ש (27.11.72), פד"א 1 63 והאתר המשפטי **מסטקס**.

³ ראו לעומת זאת ע"א 789/86 סהיל חזן נ' פ"ש עכו (18.4.89), פד"א ז 249 והאתר המשפטי **מסטקס**.

⁴ עמ"ה 31/70 פייט בן עמי נ' פ"ש ת"א 4 (31.5.70), פד"א ג 287 והאתר המשפטי **מסטקס**.

⁵ ע"א 282/58 פ"ש נ' ביטקובר (27.5.79), פד"י יג 844 והאתר המשפטי **מסטקס**.

⁶ ע"א 335/79 אגודת ידידי האוניברסיטה העיברית בע"מ נ' פ"ש כ"ס (4.9.80), פד"א יא 44 והאתר המשפטי **מסטקס**.

⁷ עמ"ה 182/87 אחמד שולי נ' פ"ש (26.7.89), פד"א ז 377 והאתר המשפטי **מסטקס**.

המשפט בחן את הראיות העובדתיות שהובאו בפניו וקבע כי האם גילתה פעילות אינדיבידואלית של ממש שהביאה לצמיחת הכנסה. אומנם כל רישומי העסק נעשו על ידי הבת בשל אי יכולתה של האם לכתוב בעברית, אולם זוהי כשירות טכנית בלבד שהתגברות עליה באמצעות עוזרים אינה פוגעת ביגיעה האישית, ממש כשם שבעל עסק המשותק בכל גפיו יכול להיעזר באדם אחר לשם ביצוע פעולות פיזיות שונות. האם היא שהזמינה את הסחורה, חשבונות הספקים הוצאו על שמה, כאשר האם נעדרה מהעסק החנות נוהלה על ידי בתה, אולם חסרונה של האם הורגש היטב וכן החנות היתה ידועה בכפר כחנות של מרים שולי. לפיכך, קבע בית המשפט כי עזרת הבת היתה בעלת אופי טכני בלבד ברישום וקבלת הכסף ואילו ההחלטות העסקיות נעשו על ידי האם תוך יגיעה אישית.

בעניין יורשי המנוח רג'א עודה¹ היה המנוח בעלים של שליש ממניות חברת מלונות. המנוח, נכה ועיוור, עבד במלון כשכיר מטעם החברה וקיבל משכורות, לטענת יורשיו, עד סמוך לפטירתו. פקיד השומה טען, כי לפי הממצאים שהיוו את הבסיס לקביעת שיעור נכות של 100%, לא היה המנוח מסוגל לבצע כל עבודה שהיא ולכן קבע את הכנסתו כ"הכנסה שלא מיגיעה אישית". לטענתו תשלום המשכורת נעשה אך ורק במטרה להימנע מתשלום המס. בית המשפט קבע, כי על אף כל מחלותיו ומצבו הבריאותי הלקוי של המנוח הוא המשיך להיות בקשרים עם משרדי תיירות לשם אירוח צליינים במלון. כן המשיך לפקח על הנעשה במטבח ולשהות שעות רבות במלון מדי יום ביומו. בשל תפקודו ועבודתו בפועל במלון נקבע כי הוא אכן היה זכאי לתשלום עבור יגיעתו האישית.

באותו עניין עלה לדיון דינם של תשלומי פדיון חופשה אשר נכללו במשכורתו של המנוח. בית המשפט קבע כי אדם שהכנסתו נובעת מיגיעה אישית, גם פדיון חופשה הוא יגיעה אישית. גם פנסיה המשתלמת לעיוור או לנכה לאחר פרישה מעבודה על ידי מעבידו לשעבר או על ידי קופת גמל, תהיה פטורה ממס בהיותה הכנסה מיגיעה אישית בהתאם להגדרת "הכנסה מיגיעה אישית" בסעיף 1 לפקודה. זאת ועוד. כיוון שהנישום היה שכיר שדיווח על בסיס מזומן וקיבל את דמי פדיון החופשה בזמן שהיה נכה, הרי שדמי החופשה במלואם זכאים לפטור על פי סעיף 9(5) לפקודה, לרבות סכומים המתייחסים לתקופה בה לא אושר המנוח כנכה לעניין הפטור.

בעניין הלוי יהושע² היה הנישום המייצג בחברה משפחתית נכה בשיעור 100%. בשנת 1986 היו לחברה המשפחתית הכנסות שנבעו מיגיעה אישית של הנישום ולכן הוא דרש להחיל על ההכנסות שהועברו אליו כנישום המייצג את הפטור לפי סעיף 9(5). בית המשפט קיבל את טענתו וקבע כי הכנסות החברה המשפחתית שומרות על אופיין המקורי בעת העברתן לנישום המייצג. ולכן אם מקורן בחברה היה מיגיעה אישית, הרי שהן הכנסות מיגיעה אישית גם אצל הנישום המייצג וכפועל יוצא מכך יזכו בפטור ממס בשל נכותו.

כידוע, הוראות הרפורמה במס בתיקון 132 לפקודה³ הקימו את החברה השקופה בסעיף 1א64 לפקודה, שאמור היה לבוא במקום סעיף 64א העוסק בחברה המשפחתית, אך עד מועד כתיבת שורות אלו טרם נכנסו לתוקף.

¹ ע"א 833/87 יורשי המנוח טבר רג'א עודה ז"ל נ' פ"ש נצרת (20.8.90), האתר המשפטי מסטקס.

² ע"א 896/90 פ"ש חיפה נ' הלוי יהושע (1.6.95), האתר המשפטי מסטקס.

³ תיקון 132 לפקודה - ס"ח 1863 התשס"ב 4.8.02, 530.

סעיף 1א64(ב)(4) קובע, שהכנסה תיחשב כהכנסה מיגיעה אישית אם בעל המניות מילא תפקיד פעיל בחברה. שר האוצר הוסמך בסעיף 1א64(ה)(10) לקבוע הוראות לענין בעל תפקיד פעיל בחברה.

בשנים האחרונות קיימת מגמה בפסיקה להיכנס לעובי הקורה בענין היגיעה האישית ובמקום לשלול או לקבל את היגיעה האישית בבחינת "הכל - או לא כלום" משתדל בית המשפט לכמת את מידת היגיעה האישית. בענין קורנבלום¹, המערער, נכה בשיעור 93.85%. בשנות המס הנדונות היה המערער בעל מניות ושכיר בחברה. המערער דיווח על מלוא הכנסותיו כהכנסות מיגיעה אישית מעבודה, בעוד שהמשיב סבר, שהכנסותיו היו בעיקרן מדיבידנד כבעל מניות בחברה. שוני זה של סיווג ההכנסה השפיע על היקף הפטור לנכה, שלו היה זכאי המערער. בית המשפט פסק, כי על מנת ליהנות מן הפטור בגין יגיעה אישית, על הנישום-הנכה להראות "פעילות אינדיווידואלית של ממש שהביאה לצמיחת הכנסה". גם כאשר הוכח תנאי זה, עדיין נותרת שאלת היקפה של היגיעה האישית, שכן ייתכן שזו מתייחסת רק לחלק מן ההכנסה. בית המשפט קבע, שיש להעמיד את שיעור ההכנסה מ"יגיעה אישית" על 40% מההכנסה המוצהרת, ויתרת הכנסתו תסווג כדיבידנד. חישוב שיעור זה נעשה על ידי השוואה בין השכר שהיה משולם לעובד מן השורה הממלא את תפקיד המערער, תוך התחשבות במאפיינים המיוחדים של האחרון.

בענין סיני² נידונה הכנסת המערער המנוח משותפות למתן שרותי סיעוד בין האב המנוח לבנו החייל, כאשר האם שהיתה אחות במקצועה היתה פעילה גם בעסקי השותפות. בית המשפט קבע שרק 25% מהכנסות השותפות הן הכנסות מיגיעה אישית של המנוח.

בפסק דין מזרחי³, המערער רכש נכס בן שלוש קומות בתחילת שנות ה-60. מאז ובמשך כ-40 שנה שימש הנכס להשכרה בידיו וממנו הפיק את פרנסתו. בשנים נשוא הערעור חלה המערער ונעשה לנכה בשיעור של 100%, ופעילותו בנכס הופסקה. לכאורה, פעילותו של המערער בנכס לא עמדה במבחנים של עסקיות או מסחריות, שכן המדובר היה בנכס אחד ויחיד אשר הטיפול בו לא דרש ארגון, מיומנות או בקיאות. אלא, שבחינת התמונה הכוללת, הצביעה על המסקנה שהיתה זו פעילות עסקית שוטפת ומתמשכת, במיוחד לאור העובדה שפעילותו שימשה לו לבדה כמקור פרנסה לו ולמשפחתו. המערער עסק בעקביות בחידוש חוזי שכירות, בניסוחם והדפסתם, ניהל משאים ומתנים עם השוכרים, ניהל את כל הניירת והעניינים השוטפים של הנכס.

בית המשפט קבע, כי פעילות המערער בנכס הצביעה, לפי טיבה ומהותה, על יגיעה אישית נוכח הסממנים המובהקים של עסקיות שעלו ממנה. ברם, בשנים נשוא הערעור, המערער חדל מכל פעילות בנכס עקב מצבו הבריאותי, ועל כן היה קיים קושי לסווג את הכנסותיו בשנים אלה כהכנסה מיגיעה אישית. עם זאת סעיף קטן (7) להגדרת "יגיעה אישית" בפקודה מרחיב את הגדרת המונח "יגיעה אישית" אל מעבר לתחומי פעילות הנישום בשנים האמורות, בהגדירו כ"יגיעה אישית" גם השכרת נכס שהופקה בו יגיעה אישית בעשר השנים שקדמו לשנים שבערעור. סעיף קטן (7) הני"ל מחיל עצמו על כל הכנסה מנכס, ואינו מבחין בין סוג הפעילות הנבחנת,

¹ עמ"ה 278/01 אשר קורנבלום נ' פ"ש עכו (7.9.04), האתר המשפטי מסטקס.

² עמ"ה 461/03 407/02 אסתר סיני נ' פקיד שומה חדרה (28.1.09), האתר המשפטי מסטקס (מ' כהן עדכוני מסים 138 עמוד 206).

³ עמ"ה 1143/00 מזרחי אלברט נ' פקיד שומה ת"א 5 (30.6.02), האתר המשפטי מסטקס.

אם עסק השכרה הוא, או אחר. הערעור התקבל, בהיות השכרת הנכס בעשר השנים שקדמו לשנים נשוא הערעור, השכרה עסקית מיגיעה אישית, המזכה את המערער בפטור על הכנסותיו מאותו נכס במסגרת סעיף 9(5)(א) לפקודה, גם לגבי השנים נשוא הערעור.

בפסק דין **שטרנליכט**¹, המערער היה נכה (כמפורט בסעיף 9(5)(א) לפקודה) מאז שנת 1998. מאז שנת 1952 עסק בליטוש יהלומים. בתחילת שנות השישים קיבל המערער משק חקלאי במושב, והחל להפעילו. בשנת 1996 השכיר המערער חלקה חקלאית לחברה מסוימת, וטען, שהכנסות אלה הן הכנסות מיגיעה אישית לפי פסקה (7) להגדרת "יגיעה אישית" בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה². בית המשפט דחה את הערעור וקבע, שאין עליו לדון בשאלת הפרשנות הראויה של הגדרת "הכנסה מיגיעה אישית", ככל שזו נוגעת לצמידות תקופת הפקת הכנסה זו למועד ההשכרה, מה גם שהדברים נידונו בעניין **מזרחי**³, שבו נפסק, שהדרישה היא לרצף מוחלט בין סיום הפקת ההכנסה לבין תחילת ההשכרה. פרשנות זו עולה בקנה אחד עם תכליתה הסוציאלית, הגלומה ביסוד הפסקאות השונות של הגדרת "הכנסה מיגיעה אישית" בכלל, וביסוד פסקה (7) להגדרה.

בעניין **כחלון חיים**⁴, היה המערער בעל נכות צמיתה של 100%. המשיב הכיר בזכאותו של המערער לפטור מכוח סעיף 9(5) לפקודה, אולם סירב לעשות כן לגבי שנת המס 1999. זאת, משום שעל פי הצהרתו של המערער לשנת המס 1999, הכנסתו לשנה זו לא היתה מיגיעה אישית. הצהרתו של המערער לא נבעה מטעות סופר או מטעות אחרת כלשהי, אלא מרצונו להימנע מתשלומי ביטוח לאומי ורק משנוכח כי ההצהרה שהכנסתו אינה הכנסה מיגיעה אישית פוגעת בו, פנה בבקשה לתיקון הצהרתו. בית המשפט קבע, כי על אף שאין דעתו נוחה מהתנהלותו של המערער, שבחר להציג מצגים שונים לרשויות הביטוח הלאומי ומצגים שונים בתכלית לרשויות מס הכנסה, עדיין על בית משפט של ערעורי מס לשפוט על פי דיני המס. על פי דיני המס זכאי המערער לפטור המעוגן בסעיף 9(5) לפקודה.

4.2 הגדלה מלאכותית של הכנסה מיגיעה אישית

בענין **מעדני רט**⁵ בית המשפט השתכנע, שאת המשכורות בגין השכרת מבנה על ידי החברה ושותפות בהכנסה ממיכליות, החל המערער הנכה למשוך לאחר שנקבעה נכותו, וזאת במידה העולה על תחום הסביר. לכן הפחית את סכום השכר לכדי רבע ממשכורתו כמשכורת בגין השכרת המבנה ולכדי 20% מכלל ההכנסות של המיכליות.

גם בעניין **הופלר**⁶, המערער קיבל פטור מיגיעה אישית בגין נכותו ובו זמנית **הגדיל את משכורתו**. נקבע, משלא הביא המערער הסבר מניח את הדעת לגבי הגידול המשמעותי במשכורתו, הרי שלא היה מקום לגידול שכזה, ויש להניח כי הגידול היה

¹ עמ"ה 1171/01 **שטרנליכט מרדכי נ' פקיד שומה נתניה** (23.12.04), האתר המשפטי **מסטקס**.
² בגדרה של פסקה זו בא גם "סכום המתקבל בידי אדם מדמי שכירות מהשכרת נכס, שבמשך לפחות עשר שנים לפני תחילת השכרתו שימש בידי האדם להפקת הכנסה מיגיעה אישית, מעסק או ממשלה יד".
³ עמ"ה 1143/00 **מזרחי אלברט נ' פקיד שומה ת"א 5** (30.6.02), האתר המשפטי **מסטקס**.
⁴ עמ"ה 1188/02 **כחלון חיים נ' פקיד שומה כפר סבא** (14.6.06), האתר המשפטי **מסטקס**.
⁵ עמ"ה 1180/05 **מעדני רט נ' פ' ש נתניה** (1.7.09), האתר המשפטי **מסטקס**.
⁶ עמ"ה 382/02 **הופלר משה נ' פקיד שומה חיפה** (28.1.09), האתר המשפטי **מסטקס**.

מלאכותי וקשור במתן הפטור¹. יש לראות ביתרת ההכנסה כהכנסה או דיבידנד, אשר הפטור אינו חל עליה. תופעה דומה של הגדלת השכר עקב קביעת נכות היתה גם בענין מעדני רט. בית המשפט דחה את רוב תשלומי המשכורת ככאלה ואימץ רק את חלקם.

גם בפסק דין **בן עוז שמואל ואח'**² התעוררה מחלוקת בין הנישום לבין פקיד השומה בעקבות הגדלת המשכורת של הנישום בשל פטור עקב נכות.

המערער הינו מנהל ובעל שליטה בחברה (מחזיק ב-99% מהמניות). בעבר, סיפק המערער את שירותיו כקבלן עצמאי, ולאחר מכן במסגרת החברה. במהלך שנת 1998 נפגעה ראייתו של המערער והחל לסבול מבעיות בליבו, כתוצאה ממחלת הסכרת. עקב כך, נקבעה למערער בשנת 2002 נכות בשיעור 100% החל מיום 18.12.1998.

בית המשפט קבע שרק כאשר בשנת המס הצטברו רווחים שמקורם ביגיעה אישית ולנישום אפשרות למושכם כמשכורת או כדיבידנד, ניתן לאשר את משיכתם כתכנון מס לגיטימי. ככלל, העלאה ניכרת בשכרו של הנישום בסמוך לאחר שהפך זכאי לפטור ממס בגין נכותו דורשת הסבר. במקרה זה, אף שפעילותו צומצמה והוגדלה פעילותו של בנו, גדלה משכורתו של המערער ללא הצדקה.

שכרו של המערער גדל עם קבלת אישור הנכות לפי סעיף 9(5) לפקודה, לגרסת פקיד השומה פי ארבעה ולגרסת המערער, פי שניים. המערער צמצם את פעילותו עקב מחלתו. אף על פי כן, לא הובא נימוק לפשר הגדלת השכר. אמנם הוא המשיך להיות "הרוח החיה" במפעל, אך כאמור, היקף פעילותו היה נמוך. חלה גם ירידה בהיקף ההכנסות של המפעל. המערער לא הוכיח, אפוא, קשר בין הגידול בשכרו לבין יגיעתו האישית.

בית המשפט פסק, כי הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה יינתן לפי ממוצע ההכנסות של החברה בשנים שקדמו למתן הפטור. בסיס חישוב השומה יהיה השכר שדווח בתקופה שלפני התחלת הנכות.

גם בפסק דין **יעקב בן גור'**³ התעוררה שאלת גידול מלאכותי במשכורתו של הנישום הנכה ונשלל ממנו הפטור בשל היעדר יגיעה אישית. המערער, רואה חשבון, מערער על שומות לשנים 2006-2007 בנוגע לפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה בגין הכנסה ממשכורת. אשתו מחזיקה בעקיפין ב-100% ממניות מרלז, חברה שבה החל המערער לעבוד משנת 2005 והיא גם מחזיקה במניות חב' אמבה, שבה החל המערער לעבוד כשכיר משנת 2001.

בשנת 2006 חלה במחלה ממארת ונקבעה לו נכות של 100% לתקופה של 18 חודש בתקופה 30.9.07-1.4.06. לגביה קיבל אישור ביום 31.7.06. הוא היה זכאי לפטור לפי סעיף 9(5)א(1) לפקודה על הכנסה מיגיעה אישית עד תקרה בסך 510,000 ₪ בשנת 2006 ובסך 507,600 בשנת 2007.

הוא דיווח על הכנסות כדלקמן:

¹ עמדת רשות המסים, כפי שבאה לידי ביטוי בחבק מס הכנסה עמוד ג-10.1 היא, שלאחר בדיקה שאכן ההכנסה הינה מיגיעה אישית יש לבצע בדיקה בקשור לסבירות ההכנסה בהתחשב בסוג עבודתו של הנישום. לענין זה, ניתן להשוות את הכנסתו בתקופה בה ביקש פטור להכנסתו בשנים בהן לא נהנה מהפטור.

² ע"א 4107/09, 5415/09 **בן עוז שמואל נ' פ"ש חיפה** (10.8.11), האתר המשפטי **מסטקס**.

³ ע"מ 40548-01-11 **יעקב בן גור נ' פ"ש פ"ת** (20.4.16), האתר המשפטי **מסטקס**.

2007	2006	הכנסה
512,680	505,250	הכנסה כוללת ממשכורת
² 380,700	¹ 382,500	מתוכה - הכנסה פטורה לפי ס' 9(5) לפקודה

בשנת 2006 - 505,250 = 74,250 אמבה + 431,000 מרלו
בשנת 2007 כל הכנסתו התקבלה ממלרז.

המשיב קבע כי חלק מהכנסותיו אינן מיגיעה אישית, כך שהכנסותיו הפטורות בשנת 2006 הן בסך 260,896 ₪ ובשנת 2007 בסך 238,998 ₪.

המערער טען שכל הכנסתו הינה מיגיעה אישית ונובעת מעבודתו בחברות משכר ייעוץ ומשכר דירקטורים וללא עבודתו לא היתה הכנסה בחברות מלבד סכום קטן של דיבידנד. אין לחברות עובדים מלבדו ונהגו האישי. הוא זקוק לכספים רבים להוצאותיו הרפואיות ולכן גם אשתו משכה דיבידנד. אילו היה מושך כספים כפריילנסר ישירות ולא באמצעות החברות לא היה המשיב מלין על כך. לפני תקופת הנכות חל גידול משמעותי בהכנסותיו, כך שיש לדחות את טענת המשיב שהגידול במשכורתו נבע אך ורק בשל הפטור ממס שניתן לו בשל הנכות.

לעומתו, טען פקיד השומה, שחל גידול בשכר בשיעור ניכר בדיוק בחודש שבו קיבל המערער אישור על נכות ולאחר תקופת הנכות ירדה משכורתו. מרלו לא הגישה דוחות כך שקשה לבדוק דוחותיה וסבירות הכנסת המערער ביחס להכנסותיה. כיצד יכול היה להגדיל את הכנסותיו לאור טענתו שהיה עסוק בטיפולים רפואיים כך שלא התפנה לעבודה בחברות. משכך, ניתן לייחס את הגידול בהכנסותיו לדיבידנד.

בית המשפט דחה את בקשת המערער לפטור. הוא עמד על הטעמים למתן פטור. שלוש סיבות למתן פטור: מדיניות סוציאלית של המחוקק, עידוד פעילות כלכלית חברתית מסויימת ומעמד מיוחד של הנישום. בפסק דין **בן גור**³ חל גידול משמעותי בשכר בתקופת הנכות מסך של 24,613 ₪ לחודש לסך של 39,580 ₪ לחודש והדבר הצריך הסבר משכנע⁴. אין להיתלות בטענת המערער שהנכות החלה כבר לפני כן ורק עתה ניתן האישור הפורמלי, שכן הדבר לא הוכח. מעדותו של המערער הוא נעדר תדיר מעבודתו עקב טיפוליו הרפואיים, כך שברור שהגדלת השכר לא נבעה מיגיעה אישית מוגדלת דווקא בתקופת הנכות. הדבר מעיד גם על מלאכותיות הפעולה של הגדלת המשכורת. מדובר בתשלום מהחברה בשליטת אשתו אורית. דוחות מרלו לא הוגשו וקשה היה לבדוק את גידול השכר לעומת אפשרות שהכנסות מרלו לא גדלו (בשל אי הגשת דוחות מרלו) ובחברת אמבה ההכנסות דווקא ירדו. מדובר בניצול מלאכותי של הפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה, משום שלא היתה הצדקה כלכלית להגדלת משכורתו בתקופת הנכות, שכן הכנסות החברות ירדו, פעילותו של המערער ירדה עקב מחלתו וכנגד כל אלו, שכרו עלה. לא הוכחה עלייה מקבילה ביגיעה האישית. תקופת הנכות אינה הזדמנות למשיכת כספים צבורים בחברה כדי להתחמק מלשלם מס. לכן ההפרש בין שכרו לפני תקופת הנכות ולאחריה אינו הכנסת עבודה מיגיעה אישית ואינו זכאי לפטור.

¹ 9/12 x 510,000 = 382,500

² 9/12 x 507,600 = 380,700

³ ע"מ 40548-01-11 יעקב בן גור נ' פ"ש פ"ת (20.4.16), האתר המשפטי **מסטקס**.

⁴ גם בע"א 833/87 יורשי רג'א עודה נ' פ"ש (20.8.90), פ"ד מד (3), 579 והאתר המשפטי **מסטקס**. גדל השכר פי 3 מיד לאחר שהפך לנכה ומשלא הצליח העובד לתת הסבר מניח את הדעת לגידול בשכר קבע בית המשפט כי נותק הקשר בין יגיעתו האישית של הנישום לבין שכרו ולא עמד בנטל ההוכחה.

5. חישוב סכום הפטור

5.1 כללי

במסגרת תוכנית החירום הכלכלית¹, שונה סעיף 9(5) לפקודה והפטור האמור הוגבל.

השינוי העיקרי בהוראת הפטור האמורה הוא בהגבלת הפטור לגבי נכים שנקבעה להם נכות זמנית בלבד². כך, סעיף 9(5)(א)(2) לפקודה קובע, שנישום שנקבעה לו נכות זמנית לתקופה העולה על 185 יום ופחות משנה, יהיה זכאי לפטור ממס על הכנסתו מיגיעה אישית עד לגובה 72,960 ש"ח בלבד³. זאת, לעומת נישום שנקבעה לו נכות לתקופה העולה על שנה, שיהיה זכאי לפטור על הכנסתו מיגיעה אישית עד לגובה 608,400 שקלים לפי סעיף 9(5)(א)(1) לפקודה. כלומר, גבול התקופה לגביה נקבעה הנכות האם היא עולה על שנה, או נמוכה יותר, הוא מכריע ביותר - לגבי קביעת סכום הפטור של 608,400, או 72,960 ש"ח.

יתר על כן, נישום שנקבעה לו נכות לתקופה קצרה מ-185 ימים, לא יהיה זכאי כלל לפטור ממס על הכנסתו. מטרת המחוקק היא, למנוע את הפטור האמור מנישומים שנקבעת להם נכות זמנית לתקופות קצרות בשל מחלות שונות מהן ניתן להחלים, כגון, התקפי לב וכיוצא באלה. תחילת ההוראה מיום 1.7.03.

נראה, שהמבחן הקבוע בסעיף אינו קשור לתקופת הנכות בפועל בשנת המס, אלא יש לבחון את תקופת הנכות שנקבעה לנישום. כך, נישום שנקבעה לו נכות קבועה לשנה ומעלה של 100% בחודש דצמבר בשנת המס, יהיה זכאי לפטור המלא לפי סעיף 9(5)(א)(1) לפקודה. זאת, ניתן ללמוד מלשון הסעיף המדבר על "נכות שנקבעה" נראו בפיקסה (א)(1)(2) ו-(ג)(1)(2). זאת, על אף שבשנת המס הוא היה נכה לתקופה קצרה מ-185 יום. ייתכן, שהמבחן יהיה רטרואקטיבי. קרי, הנישום יקבל החזר מס רק כאשר תתברר תקופת הנכות שלו.

סעיף 9(5)(ב) לפקודה לא שונה במסגרת תוכנית החירום הכלכלית. כך, נוצר מצב בלתי אפשרי לפיו, נישום שנקבעה לו נכות לתקופה קצרה מ-185 ימים ואין לו הכנסה מיגיעה אישית (או שהכנסתו מיגיעה אישית נמוכה מ-72,960 שקלים), יהיה זכאי לפטור ממס על הכנסתו שאינה מיגיעה אישית עד לסכום של 72,960 שקלים, ואילו נכה זהה בעל הכנסה מיגיעה אישית יתחייב במס על הכנסה מיגיעה אישית.

מובן, שפרשנות דווקנית זו אינה אפשרית. לכן, נראה שכוונת הסעיף היא, לפטור ממס על הכנסה שאינה מיגיעה אישית אך ורק נישומים שנקבעה להם נכות לתקופה של 185 ימים ויותר. יודגש, שלגבי הפטור על הכנסה שאינה מיגיעה אישית, אין הבדל בין נכים לתקופה של 185-365 ימים לבין נכים לתקופה העולה על שנה.

סעיף 9(5)(ג) לפקודה קובע הוראות בדבר ייחוס הפטור לפי חלק השנה שבה היה הנישום נכה. סעיף 9(5)(ג)(1) לפקודה עוסק בנישום שנקבעה לו נכות לתקופה העולה על שנה. לגבי נישום כאמור נקבע, שהן סכום ההכנסה לגביה יחול הפטור והן סכום הפטור המירבי,

¹ תיקון 134 לפקודה. ס"ח 1892 התשס"ג 1.6.03, 416.

² דברי ההסבר לסעיף 355(3) בעמוד 325 בהצעת החוק, קובעים בענין זה: "סעיף 9(5) לפקודה קובע פטור ממס להכנסתו מיגיעה אישית של עיוור או של נכה בשיעור העולה על 90%, עד לתקרה של הכנסה בסך 501,600 שקלים חדשים. נכותו של הנישום נקבעת בידי ועדה רפואית מטעם המוסד לביטוח לאומי. הועדה קובעת, בין השאר, גם נכויות זמניות, לפרקי זמן קצרים, כגון שלושה חודשים לנישום שולקה בלבד. מוצע לקבוע כי הזכאות תהיה רק למי שנכותו נקבעה לתקופה רצופה העולה על 12 חודשים וכי אם הנכות נקבעה לחלקה של שנת המס, יהיה הנכה זכאי לפטור יחסי".

³ הסכומים בתוקף לשנת 2016.

יחושבו באופן יחסי לתקופת היות הנישום נכה בשנת המס. היחסיות האמורה תחול הן על הפטור מכוח סעיף 9(5)(א)(1) לפקודה והן על הסכום לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה.

לעומת זאת, סעיף 9(5)(ג)(2) לפקודה, אשר עוסק בייחוס הכנסה של נכה שנקבעה לו נכות לפי סעיף 9(5)(א)(2) לפקודה, בנוגע להכנסה מיגיעה אישית, כאשר תקופת הנכות היא בין 185 ימים לבין 364 ימים, קובע חישוב המיטיב עם הנישום, לגבי תקופת נכות שחלה בשתי שנות מס.

בשנת המס הראשונה ייקבע החלק היחסי של ההכנסה לפי ההכנסה בפועל ולא לפי החלק היחסי של התקרה גם כאשר ההכנסה בפועל עולה על זו של התקרה, לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה.

ברם, סיכום שני החלקים היחסיים בשתי שנות המס לא יעלה על סכום התקרה, לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה¹.

דוגמאות

דוגמא א': נכה שנקבעה לו נכות העולה על שנה [סעיפים 9(5)(א)(1), 9(5)(ג)(1) לפקודה]

ביום 1/4 נקבעה לשמעון נכות לתקופה העולה על שנה. בשנת המס עמדה הכנסתו של שמעון מיגיעה אישית על סך 850,000 שקלים. תקרת הפטור השנתית היא 608,400 ש"ח לגבי הכנסה מיגיעה אישית.

קבע, לגבי איזה חלק מהכנסתו, יהיה שמעון פטור ממס לפי סעיף 9(5) לפקודה בשנת המס.

פתרון

מאחר שלשמעון נקבעה נכות לתקופה העולה על שנה, יחולו עליו הוראות סעיפים 9(5)(א)(1) ו-9(5)(ג)(1) לפקודה. כאמור לעיל, יש לחשב הן את תקרת הפטור והן את סכום ההכנסה הפטורה באופן יחסי לתקופה שבה היה שמעון נכה בשנת המס. החישוב ייעשה כך:

הסכום עולה על תקרת הפטור $850,000 > 608,400$

תקרת הפטור² היחסית $9/12 \times 608,400 = 456,300$

אם כן, הסכום לגביו יהיה שמעון פטור ממס מכוח סעיף 9(5) לפקודה הוא 456,300 שקלים בלבד.

דוגמא ב': פטור לנכה שתקופת נכותו פחות משנה [סעיפים 9(5)(א)(2), 9(5)(ג)(2) לפקודה]

ביום 1/11 נקבעה ליוסף נכות בשיעור 100% לתקופה של 10 חודשים. בכל שנת המס עמדה הכנסתו של יוסף מיגיעה אישית על סך 80,000 שקלים. בשנת המס השנייה עמדה הכנסתו של יוסף מיגיעה אישית על סך 90,000 שקלים. תקרת פטור לשנה 72,960 ש"ח.

קבע, לגבי איזה חלק מהכנסתו, בשנות המס הראשונה והשנייה, יהיה יוסף פטור ממס לפי סעיף 9(5) לפקודה.

¹ אפשר שהחישוב מיטיב זה נעשה כתוצאה מהחמרת התנאים לגבי פטור על הכנסה מיגיעה אישית לגבי מי שתקופת נכותו נמוכה משנה.

² לשם הפישוט נערך החישוב לפי יחס בין מספר החודשים ולא כקבוע בחוק לפי מספר הימים.

פתרון

מאחר שליוסף נקבעה נכות לתקופה שבין 185 יום לשנה, יחולו עליו הוראות סעיפים 9(5)(א)2 ו-9(5)(ג)2 לפקודה. כאמור לעיל, יש לחשב רק את סכום ההכנסה הפטורה באופן יחסי לתקופה שבה היה יוסף נכה בשנת המס. יודגש, שסכום תקרת הפטור לא יקבע באופן יחסי, אולם, סך כל הפטור בשתי שנות המס לא יעלה על תקרת הפטור הקבועה בסעיף 9(5)(א)2 לפקודה. החישוב ייעשה כך:

בשנה הראשונה

$$\frac{2}{12} \times 80,000 = 13,333$$

הכנסה לגביה יחול הפטור
תקרת הפטור 72,960

אם כן, בשנת המס הראשונה יהיה יוסף פטור ממס על הכנסה בסך 13,333 שקלים.

בשנה השנייה

$$\frac{8}{12} \times 90,000 = 60,000$$

$$72,960 - 13,333 = 59,627$$

הכנסה לגביה יחול הפטור
תקרת הפטור

אם כן, בשנת המס השנייה יהיה יוסף פטור ממס על הכנסה בסך 59,627 שקלים.

לאור לשונו הברורה של החוק יש לחשב את הפטור ממס אצל נכה שנקבעה לו נכות לתקופה שבין 185-364 יום באופן שהוצג לעיל. עם זאת, חשוב להדגיש, ששולא לשונו המפורשת של החוק, נראה, שהיה מקום לחשב את הפטור האמור כפי שהוא מחושב לגבי נכה שנקבעה לו נכות לתקופה העולה על שנה. קרי, חישוב יחסי הן לגבי תקרת הפטור והן לגבי ההכנסה. שכן, העיקרון של ייחוס הטבת מס לתקופה שבה מגיעה אותה הטבה, הינו עיקרון העובר כחוט השני בין הוראות הפקודה השונות.

ייתכן, שהסיבה לאופן החישוב האמור קשורה בתכליתה של הוראת החוק. בעוד תכליתו העיקרית של הפטור הניתן לנכה לתקופה העולה על שנה הוא לעודדו לעבוד, נראה שהתכלית העיקרית של הפטור לנכה לתקופה של 185-364 יום הינה להיטיב עמו¹ ולהעניק לו פטור ממס עד לתקרה של 72,960 ש"ח. לפיכך, קבע המחוקק את הדרך האופטימלית לנישום למצות את הפטור האמור.

לא ברור מהי משמעותו של סעיף 9(5)(ג) לפקודה. האם מדובר בסעיף מבהיר אשר מטרתו היא להסדיר בחוק את מה שהיה נהוג גם קודם, או שמא, מדובר בסעיף המעיד על קיומו של הסדר שלילי בטרם חקיקתו. קרי, האם עד לתיקון האמור, נישום שהיה נכה במשך חלק משנת המס היה זכאי רק לחלק יחסי מהפטור הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה, או שמא, אותו נישום היה זכאי למלוא הפטור.

נראה, שמדובר בסעיף שבא אך ורק להבהיר, ולהסדיר בחוק, את המצב הקיים. שכן, אין זה מתקבל על הדעת, שנישום שהיה נכה יום אחד בלבד בשנת מס כלשהי, יהיה זכאי למלוא הפטור הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה.

¹ ניתן ללמוד זאת מכך, שלנכה לתקופה ארוכה, הפטור בגין הכנסות מיגיעה אישית גבוה באופן משמעותי מהפטור בגין הכנסה פסיבית, ואילו אצל נכה לתקופה קצרה הפטור בגין הכנסה מיגיעה אישית זהה לפטור בגין הכנסה פסיבית.

דוגמא ג': הכנסות נכה¹

מר שמעון הינו נכה 100% החל מיום 1.1.2013. הכנסותיו בשנת 2016 הינן כדלהלן:
הכנסת משכורת: 100,000 ש"ח.

הכנסה מהשכרת חנות מכולת: 20,000 ש"ח (מר שמעון עבד בחנות זו שהיתה בבעלותו מיום 1.1.1980 ועד שהפך לנכה). ריבית מפיקדון בו הופקדו כספי הפיצויים שקיבל בשל פגיעת הגוף: 60,000 ש"ח.

חשב את הכנסתו החייבת של מר שמעון לשנת 2016.

פתרון

למר שמעון לא התהוותה הכנסה חייבת כלשהי בשנת 2016.

סעיף 9(5) לפקודת הכנסה, הוא הסעיף שעוסק בהכנסת עיוור ונכה 100%. סעיף 9(5)(א) לפקודה מקנה לנכה פטור בגין הכנסה מיגיעה אישית עד לגובה התקרה הנקובה בסעיף.

סעיף 9(5)(א)(1) לפקודה קובע, שבמידה ונקבעה נכות לתקופה של 365 ימים ומעלה, יינתן פטור על הכנסה מיגיעה אישית, עד לתקרה של 608,400 ש"ח (בשנת המס 2016). היות שמר שמעון הינו נכה החל מיום 1.1.2013, הרי שהוא נכה לתקופה העולה על 365 ימים, ומשכך, תקרת הפטור לגביו (ביחס להכנסה מיגיעה אישית) היא בסך של 608,400 ש"ח.

הכנסת המשכורת של שמעון בסך 100,000 ש"ח היא הכנסה מיגיעה אישית הנמוכה מסכום תקרת הפטור, ומשכך, תהיה הכנסה זו פטורה ממס הכנסה.

לגבי דמי השכירות מחנות המכולת בסך של 20,000 ש"ח, הרי שבהתאם לאמור בפסקה (7) להגדרת המונח "הכנסה מיגיעה אישית" שבסעיף 1 לפקודה, דמי השכירות מחנות המכולת, מהווים "הכנסה מיגיעה אישית". לפי פסקה (7) האמורה, ייחשב כהכנסה מיגיעה אישית סכום המתקבל בידי אדם מדמי שכירות מהשכרת נכס, שבמשך עשר שנים לפחות לפני תחילת השכרתו שימש בידי האדם להפקת הכנסה מיגיעה אישית מעסק או ממשלח-יד. היות שהמכולת שימשה את מר שמעון להפקת הכנסה מיגיעה אישית מעסק במשך 10 שנים לפני שהתחיל בהשכרת המכולת, ייחשבו דמי השכירות מהמכולת, כהכנסה מיגיעה אישית², ולכן, בהתאם להוראת סעיף 9(5)(א) לפקודה, גם הם יהיו פטורים ממס.

היות שהכנסתו של מר שמעון מיגיעה אישית הינה בסכום של 120,000 ש"ח, סכום הנמוך מתקרת הפטור על הכנסה מיגיעה אישית (608,400 ש"ח), הרי שסכום זה יהיה פטור ממס.

באשר לסכום הריבית מהפיקדון בסך 60,000 ש"ח, הרי שסכום זה הינו הכנסה שלא מיגיעה אישית.

בהתאם להוראת הסיפא של סעיף 9(5)(ב) לפקודה, היות שסך הכנסותיו של מר שמעון אינן עולות על סכום של 300,000 ש"ח (נכון לשנת 2016), הרי שסכום הכנסתו מהריבית על הפיקדון בו הופקדו כספי הפיצויים שקיבל בשל פגיעת הגוף, יהיה פטור ממס הכנסה.

אשר על כן, למר שמעון לא נצמחה הכנסה חייבת בשנת המס 2016.

¹ מתוך בחינת מועצת רואי חשבון - מסים א' יוני 2005 שאלה 1(4) [נוסח השאלה הותאם].
² למעשה, דמי שכירות אלו, מהווים "פנסיה" של העצמאי.

5.2 תקרת הפטור ממס על הכנסת ריבית של עיוור או נכה

חוזר מס הכנסה מספר 20/2002¹ עוסק במיסוי הכנסות מפקדונות ותוכניות חסכון. סעיף 6.4 באותו חוזר עוסק בפטור לעיוור או נכה על הכנסות ריבית מפקדון, מתוכנית חסכון או מקופת גמל שמקורם בפיצויים. שלטונות המס קבעו, שסעיף 9(5)(ב) לפקודה יחול רק אם הכנסת הנישום, העיוור או הנכה, מגיעה אישית אינה מגיעה לתקרת הפטור על הכנסה פסיבית רגילה. קרי, רק נישום שהכנסתו מגיעה אישית נמוכה מ-72,960 ש"ח² נכנס לסעיף 9(5)(ב) לפקודה, ורק הוא יכול ליהנות מהפטור על הכנסת ריבית שמקורה בפיצויים או בכספי ביטוח בשל פגיעת גוף³.

לפי הפרשנות האמורה, נישום כאמור שהכנסתו מגיעה אישית עוברת, ולו במעט, את התקרה של 72,960 ש"ח לא יוכל ליהנות כלל מהפטור ממס כל ההכנסה מריבית שמקורה בפיצויים או בכספי ביטוח, אף אם הכנסתו הכוללת אינה מגיעה ל-300,000 ש"ח (תקרת הפטור ממס על הכנסה מריבית שמקורה בפיצויים או בכספי ביטוח).

בתוספת לחוזר, הקלו שלטונות מס הכנסה את פרשנותם האמורה. נקבע, שהסעיף יחול גם על נישום כאמור, שהכנסתו מגיעה אישית נמוכה מהתקרה הקבועה לגבי הכנסה מריבית. אם כן, גם נישום כאמור בעל הכנסה מגיעה אישית גבוהה מסכום של 72,960 ש"ח, יהא זכאי לפטור על הכנסותיו מריבית שמקורה בפיצויים או בכספי ביטוח עד לתקרה כוללת בסך של 300,000 ש"ח. אם הכנסתו של הנישום האמור מגיעה אישית נמוכה מ-72,960 ש"ח, הוא יהיה זכאי לפטור על כל הכנסתו מגיעה אישית. כמו כן, הכנסתו הפסיבית תהיה פטורה עד לסכום השווה להפרש שבין 72,960 ש"ח לבין הכנסתו מגיעה אישית, והכנסת הריבית כאמור תהיה פטורה עד לסכום השווה להפרש שבין 300,000 לבין 72,960 ש"ח.

התוספת לחוזר ממחישה את האמור בה בדוגמא הבאה:

דוגמא ד': פטור לנכה - הכנסות מגיעה אישית ושאינן מגיעה אישית

לנישום נכה 100% (לתקופה העולה על שנה) הכנסות כדלקמן בשנת המס:

סוג ההכנסה	סכום ההכנסה בשקלים
מגיעה אישית	100,000
דמי שכירות שאינם יגיעה אישית	90,000
הכנסת ריבית מפקדון שמקורו בכספי פיצויים בשל פגיעת גוף	150,000

הסכומים המרביים המעודכנים הרלוונטיים:

608,400	הכנסה מגיעה אישית (סעיף 9(5)(א) לפקודה)
72,960	הכנסה שלא מגיעה אישית (סעיף 9(5)(ב) לפקודה)
300,000	ריבית על חסכון בגין פיצוי על נזקי גוף

נדרש: מהי הכנסתו החייבת של הנישום (יש להניח שהנישום נכה מתחילת שנת המס).

¹ תוספת מספר 1 לחוזר מ"ה 20/2002 מיום 4.9.03. חוזר 20/02 בנושא ריבית על פקדונות ותוכניות חסכון פורסם ביום

12.12.02. לבדוק אם יש באתר מסטקס

² כל הסכומים בתוקף לשנת 2016.

³ ראו תרשים התמצאות כולל בנוגע לסכומי הפטור לפי סעיף 9(5)(א)(ב) לפקודה בנספח ג'.

פתרון

הכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס כוללת את הכנסתו מדמי השכירות בסך 90,000 ש"ח.

מאחר שהכנסת הנישום מיגיעה אישית היא 100,000 ש"ח (פחות מהתקרה בסך 608,400 ש"ח), הכנסותיו מריבית מפיקדון בסך 150,000 ש"ח (סכום הנמוך מהתקרה בסך 300,000 ש"ח) פטורות ממס לפי סעיף 9(5)ב) סיפא לפקודה. הפטור המוגדל אינו חל ביחס להכנסות הנישום בסך 90,000 ש"ח מדמי שכירות שאינם מיגיעה אישית, והן תתחייבנה במס רגיל.

יצויין, שלפי הפרשנות המקורית של שלטונות המס בחוזר 20/2002, לא היה הנישום זכאי כלל לפטור בגין הכנסתו מריבית. זאת, משום שלשיטתם סעיף 9(5)ב) לפקודה כלל לא חל על אותו נישום, מכיוון, שהכנסתו מיגיעה אישית גבוהה מסכום של 72,960 ש"ח.

5.3 חישוב תקופת הנכות של 12 חודשים - רצופה או לא רצופה?

בפסק דין עמיקם טיגר¹ נקבע שתקופת נכות מעל 12 חודש לפי סעיף 9(5)א) (1) לפקודה תיחשב ככזו גם אם איננה רצופה. בשנות המס 2010 ו-2012 היו לנישום הכנסות ממשלח יד בסך 236,726 ש"ח ו-627,094 ש"ח בהתאמה והוא דרש פטור ממס הכנסה לפי סעיף 9(5)א) (1) לפקודה² בסך 40,860 ש"ח בשנת 2010 ו-544,500 ש"ח בשנת 2012, בהסתמך על קביעת ועדה רפואית את נכותו כדלקמן:

- א. 100% לתקופה 30.6.10 - 31.8.10 ;
- ב. 50% לתקופה 1.9.10 - 31.1.12 ;
- ג. 100% לתקופה 1.2.12 - 31.12.12 .

עינינו הרואות שבשום חלק של תקופה בנפרד לא התמלאה מכסה רצופה של 365 יום של נכות בשיעור 100%. עם זאת, המכסה של 365 ימים מתקיימת שלא ברציפות. המשיב התיר לו פטור לפי סעיף 9(5)א) (2) לפקודה רק לשנת 2012 בסך 71,280 ש"ח בלבד.

המחלוקת נגעה לשאלה: האם זכאי המערער להטבת מס לפי סעיף 9(5)א) (1) לפקודה, אף שנכותו לתקופה של 365 ימים אינה רצופה?

פקיד השומה גרס שיש לקרוא את סעיף 9(5)א) (1) כאילו נכללה בסעיף דרישת רציפות. לעומתו טען המערער שב"רציפות" הכוונה לתקופות המתייחסות לאותה מחלה אף אם היא בשיעור שונה של נכות, שיש לראותן כנובעות מאותו אירוע.

1 ע"מ 6916-11-15 עמיקם טיגר נ' פ"ש ת"א 1 (4.7.16), האתר המשפטי מסטקס.
2 סעיף 9(5)א) לפקודה קובע:

"(5) עיוור ונכה 100%

(א) הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבעה לו נכות של 100%, או נכות של 90% לפחות מחמת שלקה באיברים שונים והאחוז האמור הוא תוצאה של חישוב מיוחד של הליקוי באיברים השונים שבלעדיו היה נקבע אחוז נכות של 100% לפחות, כמפורט להלן:

(1) נקבעה נכות כאמור לתקופה של 365 ימים או יותר - הכנסה עד לסכום של 594,000 שקלים חדשים;
(2) נקבעה נכות כאמור לתקופה שבין 185 ימים לבין 364 ימים - הכנסה עד לסכום של 71,280 שקלים חדשים;

".....

בית המשפט קיבל את הערעור וקבע שלא ניתן למצוא בנוסח הסעיף את המילה "רציפות" או כל מונח אחר שניתן להשתית עליו פירוש הדורש רציפות. יתירה מזאת, בהצעת חוק לתיקון סעיף 9(5) לפקודה הוצע בזמנו לדרוש "365 ימים רצופים" אולם המחוקק השמיט בתיקון החוק את המילה "רצופים". תיקון 134 לפקודה צמצם את מספר הנכים הנהנים מהטבת מס ואין לצמצם עוד את מספר הנכים הנהנים מהטבת מס על דרך הפרשנות. כמו כן, לא מצא בית המשפט בנוסח הפקודה אבחנה בין "נכים לצמיתות" לבין "נכים זמניים", אלא רק הבחנה בין נכים שתקופת נכותם עולה על 365 ימים לבין נכים שתקופת נכותם עולה על 185 ימים ופחותה מ-365 ימים.

משכך, קיבל בית המשפט את פרשנות המערער ולפיה "ברציפות" הכוונה לתקופות המתייחסות לאותה מחלה אף אם היא בשיעור שונה של נכות, שיש לראותן כנובעות מאותו אירוע. בית המשפט אמר שיכול והיה מגיע לתוצאה שונה לו היה מדובר באוסף תקופות נכות הנובעות מאירועים שונים ובהפרשי זמן אחרים והמליץ למחוקק להסדיר עניין זה. אף במקרה של שוויון בפרשנויות לגבי הוראה זו הלכת חצור¹ מטה את כף המאזניים לטובת הנישום.

ענינו הרואות, שלשון החוק יבשה ובאופן דווקני ניתן היה להגיע לתוצאה שונה. ההצעה לתיקון החוק שכללה את המילה "רצופים" שנשמטה בתיקון לחוק וכן ההיגיון בטענתו של המערער היטו את כף המאזניים לטובת המערער.

החישובים של הסכומים הפטורים 544,500 ש"ח ו-40,860 ש"ח נעשו כך :

שנת 2010

סך הכל תקופת הנכות 30.6.10 - 31.8.10 מונה 63 ימים. ההכנסה החייבת בשנת 2010 לפני פטור היא בסך 236,726 ש"ח.

$$40,860 < 236,726 = 365 \times 236,726 : 63 \text{ ימים}$$

שנת 2012

תקופת הנכות 11 חודש.
תקרה לפי סעיף 9(5)א(1) לפקודה 594,000 > 627,094

$$544,500 = 594,000 \times 11 : 12 \text{ ש"ח.}$$

¹ ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פ"ש רחובות (6.5.85), האתר המשפטי מסטקס.

6. נספחים

נספח א': בקשה לפטור ממס על פי סעיף 9(5) לפקודה [טופס 1516]

1516



לכבוד:

פקיד השומה

בקשה לפטור ממס

עפ"י סעיף 9 (5) לפקודת מס הכנסה

מספר זהות	שם משפחה	פרטי המבקש/ת שם פרטי
מספר טלפון	כתובת	

א. אבקש לזמן אותי לועדה רפואית לצורך קביעת אחוזי נכות מהסיבות הבאות:

ב. זאת פנייתי הראשונה. עברתי ועדה רפואית בתאריך _____.

ג. נקבעו לי אחוזי נכות עפ"י רצי"ב אישור ופירוטקול הועדת הרפואית:

<input type="checkbox"/> חוק הנכים (תגמולים ושיקום)	בשיעור % _____	מתאריך _____
<input type="checkbox"/> חוק נכי מלחמה בנאצים	בשיעור % _____	מתאריך _____
<input type="checkbox"/> חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה	בשיעור % _____	מתאריך _____
<input type="checkbox"/> חוק הביטוח הלאומי (פרקים ג, ו, 20) * בשיעור % _____	בשיעור % _____	מתאריך _____

ד. פרטים לגבי הכנסותי החייבות במס לתקופה בה מבוקש הפטור ניש לרשום את סוג ההכנסה - משכורת, עסק, קצבאות, שכר דירה וכד';

משכורת - שם המעביד _____ מספר תיק ניכויים _____

קצבה - שם המעביד _____ מספר תיק ניכויים _____

עסק _____

שכ"ד _____

הכנסות אחרות, פרטי/ _____

ד. הצהרה

א. ידוע לי כי ניתן לדרוש החזרי מס רטרואקטיבית שש שנים אחורה או תקופה קצרה יותר, לפי הפקודה.

ב. הפרטים שמסרתי לעיל הינם נכונים ומדויקים וידוע לי כי אני צפוי/ה לעונשים הקבועים בחוק אם לא אעשה כן.

_____ תאריך

_____ חתימה

ע"י (2.2006)

* למועד כתיבת שורות אלו זהו הנוסח המעודכן האחרון של הטופס. דא עקא, שלא עודכנו סימוני הפרקים של חוק הביטוח הלאומי, והכוונה בפרק ג' - לפרק ה' - נפגעי עבודה, בפרק ו' - לפרק ט - ביטוח נכות ולפרק ז' - לפרק י"ג - זכויות מתנדבים. כמו כן, יש להוסיף לחוקים הנ"ל: חוק לפיצוי נפגעי גזת, התשנ"ד-1994.

נספח ב': הודעה על החלטת ועדה רפואית

המוסד לביטוח לאומי

תאריך: _____

טלפון: _____

אדון נכבד,

הנדון: הודעה על החלטת ועדה רפואית

תביעתך למס הכנסה מ- _____

הריני להודיעך שביום 14/06/07 קבעה ועדה רפואית את דרגת הנכות כדלקמן:

עד תאריך	מתאריך	אחוז	נכות זמנית
30.8.04	25.6.79	77.60	
17.5.07	1.9.04	92.40	
	החל מ-18.5.07	92.43%	נכות צמיתה

הודעה מפורטת תשלח אליך מנציבות מס הכנסה.

אם הינך מעוניין בפרוטוקול הועדה עליך לפנות למס הכנסה

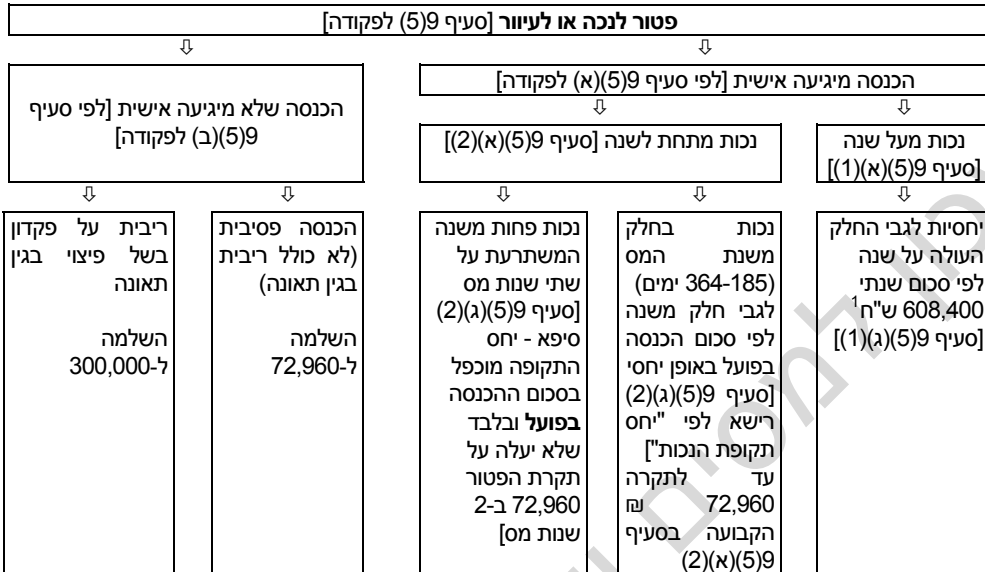
לידיעתך, זכותך וזכות פקיד השומה לערור על החלטה זו בפני ועדה רפואית לעררים. אם בדעתך לערור נא להגיש למס הכנסה ערר מנומק בכתב, תוך 45 יום מקבלת ההודעה.

לתשומת ליבך, הועדה הרפואית לעררים רשאית לאשר את ההחלטה הקודמת, לבטלה, או לשנותה, לרבות הקטנת דרגת הנכות, בין שנתבקשה לעשות זאת ובין שלא נתבקשה, בין שהערר הוגש על-ידי הנישום, ובין שהוגש על ידי פקיד השומה.

בכבוד רב,

מזכירות ועדות רפואיות

נספח ג': תרשים התמצאות



נספח ד': עלון מידע בנושא וועדה רפואית ופטור ממס לנכה או לעיוור

18/12/07

1. החל מה-1.7.2003 תוקן סעיף 9(5) לפקודה המקנה פטור ממס עבור הכנסות של אחד מהיחידים הבאים:

- עיוור,
- או נכה בשיעור של 100%.
- או נכה בשיעור של 90% נכות מפגיעות באיברים לפי חישוב מיוחד,
- או נכה שנקבעה לו נכות צמיתה בשיעור של 89% לפי חישוב מיוחד.

2. לפי התיקון, הפטור ניתן רק אם תקופת הנכות הכוללת, עולה על 184 יום עד לתקרת הכנסה המתעדכנת מידי שנה. תקרה שונה אם מדובר בהכנסה מיגיעה אישית כמו משכורת, הכנסה מעסק ועוד או כשמדובר בהכנסה שאינה מיגיעה אישית כמו ריבית, שכר דירה ועוד.

יודגש כי מי שתקופת נכותו הכוללת נקבעה בין יום אחד ל- 184 יום לא יהיה זכאי לפטור בגין הכנסותיו.

3. יחידים אשר שיעור נכותם נקבע ל- 100% נכות לצמיתות או 90% לפי חישוב מיוחד או עיוורים ללא הגבלת אחוז נכות לרבות ליקוי ראייה חמור - על פי אחד החוקים הבאים:

- חוק הנכים (תגמולים ושיקום), תשי"ט-1959 (נוסח משולב);
 - חוק נכי המלחמה בנאצים, תשי"ז-1957;
 - חוק רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957;
 - חוק התגמולים לנפגעי איבה, תשל"ל-1970;
 - פרק ג' (ביטוח אימהות), פרק ה' (ביטוח נפגעי עבודה), פרק ט' (ביטוח נכות) לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), התשנ"ה-1995;
 - חוק לפיצוי נפגעי גזות, התשנ"ד-1994;
 - חוק שירותי הסעד (תעודת עיוור);
- זכאים לפטור ממס בהתבסס על ההחלטה על פי חוקים אלו.

¹ הסכומים מעודכנים לשנת 2016.

- לקבלת אישור מפקיד השומה על פטור זה ממס יש להגיש למשרד השומה הסמוך למקום מגוריו את טופס 1516 - "בקשה לפטור ממס" (המצוי בספריית הטפסים באתר) בצירוף עותק "נאמן למקור" של פרוטוקול הוועדה הרפואית או צילום תעודת העיוור.
4. יחיד שאינו עיוור כאמור או שלא נקבעו לו אחוזי נכות על פי אחד החוקים המנויים בסעיף הקודם או שנקבע לו לפיהם אחוז הנמוך מ- 90% בחישוב מיוחד, ועבר אירוע רפואי כלשהו - רשאי לגשת לוועדה רפואית של מס הכנסה הנערכת על ידי המוסד לביטוח לאומי.
- המידע שלהלן נועד להקל עליך ולהנחותך בהפניית בקשה למס הכנסה לצורך וועדה רפואית כדי לקבל זימון לוועדה רפואית כאמור, יש למלא ולהגיש את המסמכים הבאים:**
- 5.1 טופס 1516 - "בקשה לפטור ממס"
- 5.2 טופס הבקשה לוועדה רפואית (א169). עליך למלא את הטופס במלואו ולציין במפורש מהן המחלות והליקויים מהם הינך סובל/ת או סבלת בעבר.
- 5.3 טופס ויתור סודיות (169).
- ניתן להוריד את שלושת הטפסים הנ"ל מספריית הטפסים באתר האינטרנט של רשות המסים בכתובת: WW.MOF.GOV.IL/TAXES. (לעשות קישור לטפסים)
- 5.4 שובר אגרה ששולמה למוסד לביטוח לאומי חתום על ידי הבנק. (ניתן להשיג את השובר במשרדי השומה או במשרדי המוסד לביטוח לאומי).
- בנוסף יש חובה לצרף את כל המסמכים הרפואיים וחוות הדעת שיש בידך המתייחסים למחלה/ות. את הטפסים הנ"ל, שובר התשלום, וכל המסמכים יש לשלוח בדואר רשום לפקיד השומה באזור מגוריך I או להגיש במשרד השומה האמור בשעות קבלת הקהל.
- שים לב! המוסד לביטוח לאומי איננו מקבל בקשות לזימון לוועדה רפואית לצרכי מס הכנסה - ללא טופסי ההפניה מרשות המסים.**
6. במידה הייתה לך תביעה קודמת וברצונך להגיש בקשה נוספת או שמצב המחלה הוחמר, יש להגיש את הבקשה במשרד פקיד השומה באזור מגוריך, וזאת על מנת שניתן יהיה להעביר לוועדה הרפואית את כל החומר המצוי ברשותנו.
7. כל החומר שהוגש מועבר למוסד לביטוח לאומי להמשך הטיפול. העתק המכתב המופנה לביטוח הלאומי ישלח אליכם.
8. אם ברצונכם לברר פרטים על הפנייה לאחר העברת המסמכים למוסד לביטוח לאומי, יש לפנות לסניף הביטוח הלאומי המתפל בבקשה או למוקד הטלפוני של הביטוח הלאומי בטלפון *6050.
9. למפגש עם הוועדה הרפואית יש להצטייד בתעודת זהות.
- יודגש כי הליקויים לגביהם ייקבעו אחוזי נכותך יהיו בגין ליקויים רפואיים בלבד ולא תפקודיים (כפי שצויין לעיל).
10. הודעה על החלטת הוועדה תשלח אליך מהמוסד לביטוח לאומי. לאחר מכן פקיד השומה יעביר את החלטתו לגבי זכאותך לפטור ממס על פי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה, בצירוף העתק פרוטוקול הוועדה הרפואית.
11. מטעמי סודיות, לא ניתן למסור מידע על החלטות הוועדה הרפואית בטלפון.
12. לקוח/ה המעוניין לערער על החלטת הוועדה בדרג ראשון, על פי התקנות לקביעת אחוזי נכות וכו', חייב:
- לשלוח תוך 45 יום מהיום בו התקבלה החלטת הוועדה הרפואית, מכתב ערר מנומק בצירוף האסמכתאות הרפואיות הרלוונטיות לערעור,
- לבקש מפקיד השומה שובר תשלום עבור וועדה רפואית לעררים, אותו יש להעביר לאחר התשלום למשרד השומה.
- לתשומת לבכם,** ניתן לבקש מהוועדה לעררים לדון גם בליקויים רפואיים שלא הועלו בפני הוועדה בדרג ראשון.
13. **לידיעתך,** רק עבור נכות שהוכרה בהתאם לאחוזים הנדרשים על פי החוק, לתקופה כוללת העולה על 184 יום, ניתן לקבל החזרי מס רטרואקטיבית לתקופה של שש שנים לא כוללת השנה השוטפת. בשנת 2008 ניתן להגיש בקשות להחזרי מס בגין נכות משנת 2002 ואילך. (יצוין כי ב- 7/2003 שונו הוראות החוק) להלן תקרות ההכנסה הפטורות בשנת 2016 (בש"ח):

שנת מס	תקרה הכנסה מיגיעה אישית (1)	תקרת הכנסה שאינה מיגיעה אישית (2)	תקרת הכנסה לריבית בגין נזקי גוף (3)
2016	608,400	72,960	300,000

- (1) תקרת הכנסה מיגיעה אישית לנכה או עיוור שתקופת נכותו עולה על 365 יום.
- (2) תקרת הכנסה לנכה כאמור או עיוור שתקופת נכותו בין 185-365 יום או שהכנסתו אינה מיגיעה אישית.
- (3) תקרת הכנסה מריבית.