



כ"א כסלו תשע"א  
28 נובמבר 2010

### חוזר מס הכנסה מס' 7/2010 - רשות המסים

#### בנושא: בקשה להחזר מס עקב פטור לנכה לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה

#### 1. כללי

מטרת חוזר זה הינה להבהיר מהו המועד הקובע לחישוב תקופת ההתיישנות בעת בקשה להחזר מס ששולם ביתר, בעקבות קבלת פטור לנכה לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה").

#### 2. פטור ממס לעיוור ונכה

סעיף 9(5) לפקודה קובע כי עיוור או נכה בשיעור של 100% או בשיעור של 90% בתנאים המנויים בחוק, זכאי לקבל פטור מתשלום מס הכנסה על הכנסתו עד לגובה התקרה הקבועה בחוק. נכים, אשר שיעור נכותם נקבע על פי אחד מהחוקים הבאים: פרקים ג', ו'2 ו-ט'2 לחוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), תשכ"ח-1968, חוק הנכים (תגמולים ושיקום), תשי"ט-1959 (נוסח משולב), חוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, תש"ל-1970, חוק נכי רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957, חוק נכי המלחמה בנאצים, תשי"ד-1954 וחוק לפיצוי נפגעי גזת, תשנ"ד-1994, זכאים באופן אוטומטי לפטור ממס מכוח אותה קביעה, ואין להפנותם לוועדה רפואית הקובעת לעניין מס הכנסה את נכותם. נכים, ששיעור נכותם נקבע שלא בהתאם לחוקים האמורים, נדרשים למלא טופס בקשה לפטור ממס לפי סעיף 9(5) לפקודה (להלן: "בקשה לקבלת פטור") ופקיד השומה מפנה אותם לוועדה רפואית הנערכת ע"י המוסד לביטוח לאומי כדי שזו תקבע את שיעור נכותם. לאחר קביעת שיעור הנכות ותחולתו רשאים הנכים להגיש לפקיד השומה דו"ח בקשה להחזר המס ששולם ביתר בשנים עברו (להלן: "דו"ח להחזר מס").

#### 3. החזר מס ששולם ביתר

סעיף 160 לפקודה מאפשר קבלת החזר בגין מס ששולם ביתר בשנה מסוימת, ובלבד שהדו"ח בגין אותה שנה יוגש לא יאוחר מתום שש שנים אחריה. במקרה בו נישום מגיש בקשה לקבלת פטור ממס בגין נכות ומופנה לוועדה רפואית וזו קובעת לו נכות, המזכה בפטור בהתאם לסעיף 9(5) לפקודה, רק בחלוף זמן, עולה השאלה מהו המועד הקובע למניין שש השנים הקבועות בסעיף 160 לפקודה. כלומר, האם מניין שש השנים יחל מתום השנה בה הוגש הדו"ח להחזר המס ששולם ביתר בעקבות קביעת הנכות ע"י הוועדה הרפואית, או שמא מתום השנה בה הגיש הנישום את הבקשה לקבלת הפטור לפקיד השומה.

דוגמא להבהרת הסוגיה: אדם פנה לפקיד השומה בשנת 2003 בבקשה לקבלת פטור ממס לפי סעיף 9(5) לפקודה ופקיד השומה הפנה אותו לוועדה רפואית באותה שנה. החלטת הוועדה הרפואית, שניתנה בדצמבר 2005, קבעה כי אחוזי הנכות המזכים אותו בפטור ממס קיימים כבר משנת 1995. בחודש ינואר 2006 הוגשו דוחות להחזר מס הכנסה לפקיד השומה בהתאם לסעיף 160 לפקודה. במידה והמועד הקובע הוא המועד שבו הנישום הופנה לוועדה רפואית אזי יוכל לקבל החזרי מס החל משנת 1997 (שש שנים קודם לשנת 2003 - מועד הגשת הבקשה לקבלת הפטור). במידה והמועד הקובע הוא



מועד הגשת הדוחות להחזרי מס, יוכל הנישום לדרוש החזרי מס החל משנת 2000 ואילך (שש שנים קודם לשנת 2006 - מועד הגשת הדוחות).

#### **4. פסק דין אחימן**

ביום 19/12/06 דחה בית המשפט העליון, ברע"א 7975/06 **גד אחימן ואח' נ' מס הכנסה**, בקשה לרשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי. מפסק הדין משתמע כי, מניין שש השנים יעשה ממועד הגשת הדו"ח להחזר מס לפי סעיף 160 לפקודה ולא ממועד הגשת הבקשה הראשונית לפטור ממס לפי סעיף 9(5) לפקודה, שבעקבותיה מופנה המבקש לוועדה הרפואית. זאת מכיוון שהבקשה לקבלת הפטור אינה בבחינת הגשת דו"ח המצביע על זכות להחזר מס.

במקרה הנדון, דרשו יורשי הנישום החזרי מס בגין שש השנים שקדמו למועד הגשת הבקשה לקבלת פטור ע"י אביהם, בעוד פקיד השומה טען כי יש למנות את תקופת שש השנים ממועד הגשת הדוחות להחזר מס שהוגשו מאוחר יותר. בית המשפט אימץ את פסיקתם של בית המשפט השלום ובית המשפט המחוזי ובכך קיבל את עמדת פקיד השומה, כפי שניתן להסיק מדברי כבוד השופט רובינשטיין, לאמור:

**"המסגרת הנורמטיבית באשר למס הכנסה ששולם ביתר מצויה בסעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה, הקובע החזר בעבור תשלום יתר לשש שנים אחורנית.... אין החזר מס בלא הגשת דו"ח, ומשהוגש דו"ח המצביע על זכות להחזר מס, לא יוחזר מס אלא בגין שש שנים לאחור מאז הגשת הדוח"**

**"בעניינו הובהר כי המסמך שהוגש על ידי המנוח היה 'בקשה לקבלת פטור', שהוגשה ביום 25/12/89. בקשה זו, כפי שציין בית המשפט השלום, איננה בבחינת דו"ח המצביע על זכות להחזר מס והמנוח לא הגיש בקשה להחזר מס...עיינתי בטופס ה"בקשה לקבלת פטור". אכן, אין נזכרת בכותרתו שנת מס אך מסעיפיו ניתן ללמוד כי הוא מייחד עצמו לשנת מס פלונית, כגון משבצת המציינת תלמיד בבית ספר, שהוצאותיו לשנה פלונית הן כך וכך, או זיכוי בקשר לתרומות שמעל לסכום השנתי המאושר, וכיוצא בזה. ברור מעל לכל ספק, שאין בטופס בקשה להחזר"**

**"אוסף, כי יש הגיון בקביעה, המופיעה בחוקים שונים, בדבר הגבלת החזרים לאחור לתקופה של שנים אחדות....אכן, במונחי צדק מוחלט, ככל שדבר מעין זה קיים, יתכנו סימני שאלה גם במקרה דנא; אך הצדק אינו רק כלפי היחיד אלא גם כלפי הציבור, ואשר על כן נקבעו מסגרות שהכל חייבים בהן, ואל מול אי נוחות המתעוררת כלפי מצב הפרט ניצבת אי נוחות של הציבור, שהכתיבה הסדרי התיישנות...."**

מפסה"ד עולה כי המועד הקובע למניין שנות ההתיישנות הוא מועד הגשת הדו"ח להחזר מס ולא מועד הגשת הבקשה לקבלת פטור. יחד עם זאת, אין פסה"ד מתייחס למקרים בהם הוגשה בקשה לקבלת



פטור בזמן אך בשל עיכוב רב בקביעת ההחלטה נמנעה מהנישום האפשרות להגיש את הדו"ח להחזר מס במועד ובכך נמנעה זכותו לקבלת החזר המס.

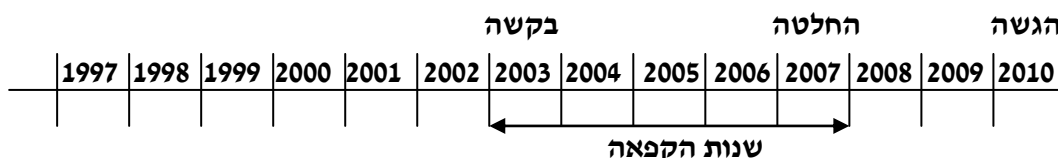
בכדי למנוע פגיעה אפשרית זו בציבור הנכים והעיוורים, מבהיר חוזר זה את עמדת רשות המיסים בעניין, וקובע כי, מיום שהוגשה בקשה ע"י הנישום לקבלת פטור ממס והנישום פעל על פי התקנות, ונקבעה לו ע"י הוועדה הרפואית, נכות המזכה בפטור לפי סעיף 9(5) לפקודה בתחולה רטרואקטיבית, יוכל הנישום להגיש דו"ח בקשה להחזר מס, כאשר מניין שש השנים לעניין ס' 160 לפקודה יהיה בהתאם לאמור להלן.

המועד שייחשב להגשת הדוח לצורך מניין שש השנים שבסעיף 160 לפקודה (להלן: **"מועד ההגשה לעניין ס' 160"**), יהיה המועד בו הגיש הנישום את בקשתו למוסד לביטוח לאומי ושילם לו את הוצאותיו בגין הוועדה הרפואית כפי שנקבע בתקנות מס הכנסה (קביעת אחוז נכות), התש"ס-1979, ובלבד שהדוחות להחזר מס בגין השנים שקדמו לשנה בה נקבעה ההחלטה ע"י המוסד לביטוח לאומי (להלן: **"שנת ההחלטה"**) הוגשו עד תום שנת ההחלטה או עד תום שלושה חודשים לאחר החודש בו ניתנה ההחלטה, לפי המאוחר.

במקרים בהם יוגשו הדוחות האמורים לאחר מועד זה, יהיה מועד ההגשה לעניין ס' 160, יום הגשת הדוחות להחזר המס כאשר השנים שעברו החל בשנה בה הוגשה הבקשה לקביעת הנכות למוסד לביטוח לאומי (להלן: **"שנת הבקשה"**) ועד לשנת ההחלטה (כולל) לא יימנו במניין שש השנים (להלן: **"שנות ההקפאה"**). מובהר כי לצורך מניין שנות ההקפאה, ניתן למנות את השנים החל משנת הבקשה ועד לשנה בה קבעה הוועדה הרפואית החלטה סופית שאינה ניתנת לערעור (המשמעות היא כי יובאו בחשבון גם השנים בהם המתין הנישום להחלטה בערעור).

**דוגמה:**

ביום 1.9.2003 הוגשה הבקשה ושולמו ההוצאות ע"י הנישום, ביום 1.7.2007 ניתנה החלטה הקובעת לו נכות של 100% החל מיום 1.1.1990. דוחות להחזר מס בגין התקופה שקדמה לשנת ההחלטה הוגשו ביום 1.5.2010.



במקרה זה מכיוון שהדוחות להחזר מס הוגשו בשנת 2010 (לאחר שנת 2007 - שנת ההחלטה) הרי שמועד ההגשה לעניין ס' 160 יהיה 1.5.2010 ולכן ניתן יהיה לטפל בשנת 2010 עצמה, בשנות ההקפאה (2003-2007) ובשש השנים שקדמו למועד הקובע מבלי למנות את שנות ההקפאה כלומר בשנים 2008-2009 וכן 2002-1999.



**דוגמה נוספת:**

**הדוחות להחזר מס הוגשו ביום 31.12.2007 (לפני תום "שנת ההחלטה"). במקרה זה מועד ההגשה לעניין ס' 160 יהיה יום הבקשה וניתן יהיה לטפל בשנת הבקשה 2003 ובשש השנים שקדמו לה כלומר 2002-1997. כמו כן ניתן לטפל בשנות ההקפאה כלומר 2007-2003.**

יודגש כי, החזר מס ביתר מוגבל לתקופה של שש שנים בהתאם לסעיף 160 לפקודה, גם במקרים של קביעת נכות רטרואקטיבית לתקופה ארוכה מכך. בעניין זה ראו חוזר מס הכנסה מס' 6/2002 בעקבות פסק דין שניתן בעליון (ע"א 3602/97) בעניין דניאל שחר ואחרים.

יובהר כי, הוראה זו תחול רק במקרים בהם הופנה הנישום לבקשתו לוועדה על ידי פקיד השומה לצורך קבלת פטור ממס הכנסה לפי סעיף 9(5) לפקודה.

יצוין כי, העמדה, כפי שמובאת בחוזר זה, נכונה גם במקרים בהם הנישום חייב בהגשת דו"ח עפ"י סעיף 131 לפקודה. במקרים בהם קיימות שומות סופיות בתקופת שש השנים, יש לפנות לרפרנט המקצועי לצורך פתיחת השומה בהתאם לסעיף 147 לפקודה.

חטיבת השומה ושע"מ יפתחו בהמשך מערכת שתתמוך ביישום האמור לעיל.

**בברכה,**

**רשות המסים בישראל**