

משולחנו של היועץ המשפטי לרשות המיסים
רישום כלי רכב במרשם משרד הרישוי

מאת

משה מזרחי, עו"ד (רו"ח), היועץ המשפטי לרשות המיסים
שי אהרונביץ, עו"ד, עוזר אישי ליועץ המשפטי לרשות המיסים

ביום 13.6.07 פורסמה הנחיה המבטלת נוהל שהיה קיים כחמש עשרה שנים לפיו הסכים פקיד השומה להתיר לחברה הוצאות בגין רכישה ואחזקה של רכב אשר במירשמי משרד הרישוי נרשם ע"ש בעל המניות או ע"ש מנהל של החברה (להלן: ההנחיה)^[1].

ההנחיה האמורה קבעה, כי למרות שמבחינה משפטית לא ניתן לראות את המירשם של רשות הרישוי כמירשם היוצר זכויות (קונסטטוטובי) אלא מצהיר על זכויות (דקלרטיבי), הפסיקה בשנים האחרונות ראתה את הרישום ככזה אשר הציבור הרחב מסתמך עליו (בבואו לרכוש רכב, בעת הטלת שיעבוד, עיקול וכו') ועל כן יש לרישום חשיבות ברמה הציבורית - מינהלית.

לאור זאת, נמצא לנכון שלא לאפשר יותר את הנוהל לפיו פקיד השומה רואה את החברה כבעלת הרכב, למרות שבמירשם רשות הרישוי נרשם הרכב ע"ש בעל המניות/מנהל בחברה.

היות וההחלטה שינתה נוהל שהשתרש במשך שנים, נקבע כי ההחלטה תחול רק על חברות אשר ירכשו רכבים החל מיום 1.9.07 ואילך.

כצפוי, עוררה ההנחיה האמורה הדים רבים, כאשר במרבית המקרים הותקפה ההחלטה בטענה, כי בניגוד לרישום במירשם המקרקעין (טאבו), אשר הינו מירשם יוצר ולכן הרישום בו מהותי מבחינה קניינית, אזי הרישום במירשם רשות הרישוי הוא דקלרטיבי וכזה - בהחלט ייתכן מצב בו תיטען בפני פקיד השומה הטענה, כי בעליו של הרכב אינו הבעלים הרשום במירשם אלא בעלים אחר (החברה, לצורך העניין).

בד בבד, בחודשים האחרונים הגיש המוסד לביטוח לאומי בקשת רשות לערער לביהמ"ש העליון בעניין שבו נדונה טענה דומה בנוגע למהות רישום הבעלות במירשם הרישוי.

לאור האמור ראינו צורך לפרט ולהסביר את הרציונאל המשפטי העיקרי העומד מאחורי שינוי הנוהל ואת האבחנה שיש לעשות בין ההנחיה לעניין התרת ההוצאות לבין הסוגייה הנדונה בבקשת רשות הערעור שהגיש המוסד לביטוח לאומי.

טרם ניגש לרציונאל העומד מאחורי שינוי המדיניות של רשות המיסים נסביר את עמדת המוסד לביטוח לאומי כפי שהיא מקבלת ביטוי בבר"ע 10727/08 אשר הוגשה לבית המשפט העליון.

הרקע לבקשת הרשות לערער הינו סכסוך בין המוסד לביטוח הלאומי לבין חברות ביטוח מסחריות, הנובע מהסכם שנחתם בין המוסד לבין חברות הביטוח בשנת 1979^[2]. ההסכם קובע, מתי תהא למוסד זכות שיבוב כנגד חברות הביטוח במקרה של תאונת דרכים אשר נחשבת ל"תאונת עבודה" (בהתאם להגדרות בחוק הבטוח הלאומי). ההסכם האמור קובע סייג לזכות השיבוב (שגם היא

מוגבלת לרוב ב-55% מגובה הפיצוי) לפיו, כאשר הרכב שבו נהג העובד במהלך התאונה הינו בבעלות החברה המעבידה, לא זכאי המוסד לשיבוב מאת חברת הביטוח.

בבקשת רשות הערעור האמורה נדון מקרה בו בעל מניות נהג ברכב הרשום על שמו וע"ש אשתו, כאשר לטענת חברת הביטוח בעלת הרכב האמיתית הינה החברה, והיות והיא המעבידה של הנהג אזי לאור ההסכם האמור, אין זכות שיבוב של המוסד כלפי חברת הביטוח. המוסד מצידו טוען, כי יש להידרש אך ורק לבעלות הרשומה במירשם משרד הרישוי ותו לא.

מבלי להיכנס לפרטי בקשת הרשות לערער שהוגשה ע"י המוסד, יש להדגיש כי בסכסוך האמור "היריבות" הינה בין המוסד לביטוח לאומי, הטוען כי רישום הבעלות במשרד הרישוי הוא המכריע, לבין חברת הביטוח אשר מכרה את פוליסת ביטוח החובה לרכב בו נסע הניזוק בעת התאונה ואשר לטענתה, הרישום במשרד הרישוי הינו פורמלי דקלרטיבי בלבד ויש להתחקות אחרי הבעלים האמיתי של הרכב (החברה, במקרה האמור). למעשה, המדובר ביריבות של המוסד מול צד ג' (חברת הביטוח) ולא מול הגורם אשר יצר את הסתירה בין הבעלות שנרשמה לבין הבעלות האמיתית. זאת בניגוד ל"יריבות" בין רשות המיסים לבין החברה הדורשת את הוצאת הרכב, שהיא יריבות ישירה מול הגורם הטוען להיות הבעלים של הרכב ומול מי שיצר במו ידיו את הסתירה בין הרישום הפורמלי לבין הבעלות האמיתית.

מכאן אנו מגיעים לנימוק העיקרי העומד מאחורי שינוי מדיניות רשות המיסים בנושא. שינוי המדיניות נבע בראש ובראשונה מהטענה, כי לא ייתכן להשלים עם מצב בו אדם או ישות תאגידית יטענו כנגד רשויות של המדינה טענות עובדתיות שונות. או במילים אחרות, רשות המיסים, כרשות מינהלית, לא יכולה להתיר מצב לפיו במודע יותר לבעל הרכב לטעון בפני רשות מינהלית אחת (משרד התחבורה), כי בעל הרכב הינו פלוני (שלרוב הינו בעל מניות בתאגיד או מנהל בתאגיד) ואילו בפני רשות שניה, רשות המיסים - כי בעלת הרכב האמיתית הינה החברה.

בית המשפט העליון בע"א 782/86^[3] פסק ברורות, כי מצב דברים כאמור הינו בלתי נסבל:

עמ' 101

"אין זה מתקבל על הדעת שרישום המנוהל לתכלית מינהלית מסויימת יהיה נתון לסתירה, כשמדובר בתכלית מינהלית אחרת, על פי טענת מי שבעצמו ביקש לערוך את הרישום. לשון אחר: ביחסיו עם רשויות שלטוניות ומינהליות אין האזרח רשאי לאחוז את המקל בשני קצותיו ולהישמע בטענת דבר והיפוכו, על יסודה של אותה תשתית עובדתית, בהתאם לאינטרסים מנוגדים שיש לו ביחסיו עם רשות א' מחד ועם רשות ב' מאידך."

אומנם תוספת מס' 1 להוראת ביצוע 90/6^[4] (אשר בוטלה בהנחיה מיום 13.6.07) קבעה, כי בתנאים מסוימים יקבל פקיד השומה הצהרה שונה, כאמור, אולם בעקבות עיון מחודש בנושא הוחלט, כי אין זה ראוי להמשיך בנוהל האמור.

לעמדתנו, מושתקת החברה מהאפשרות לטעון טענות שונות כאמור, ומקל וחומר לא יכולה רשות המיסים לקבל באופן מודע הצהרה הסותרת באופן מפורש הצהרה שניתנה לרשות מינהלית אחרת^[5].

תורת השתק (Estoppel) הינה דוקטרינה משפטית, שמקורה במשפט המקובל. התורה, בגרסתה המקורית, אוסרת את התכחשותו של צד למצגים ולהבטחות שהוצגו וניתנו על ידו, אשר כוונו כלפי צד אחר שהסתמך עליהם ושינה את מצבו לרעה עקב כך^[6]. משמעותה של תורה זו היא הגשמת ההגינות בין הצדדים באמצעות השתקת מתדיינים מלטעון טענות מסוימות בבית המשפט, על אף שהן יכולות להיות נכונות.

תורת ההשתק, הן מכוח מצג^[7] והן מכוח הבטחה^[8], נקלטה במשפט הישראלי מהמשפט האנגלי דרך סימן 46 לדבר המלך במועצתו יחד עם סעיף 11 לפקודת סדרי השלטון והמשפט, תש"ח-1948.

פרופ' שלו כותבת^[9], כי בעוד ששינוי לרעה של מי שפעל על סמך המצג הינו הכרחי כאשר מדובר בהשתק מכוח מצג, הרי שהדוקטרינה של השתק מכוח הבטחה תופעל גם כאשר מקבל ההבטחה לא ניזוק.

עמ' 102

יחד עם זאת, פרופ' שלו טוענת, כי הפסיקה הישראלית לא עמדה על ההבחנה בין שני סוגי ההשתק לעיל וכי:

"בראיה מודרנית ניתן לומר כי שני סוגי ההשתק מיועדים להגן על אינטרס ההסתמכות. יסוד ההסתמכות המשותף להם מקנה גיבוי מוסרי לכללי ההשתק על סוגיו השונים. ואכן, הן ההשתק על ידי מצג והן ההשתק מכוח הבטחה מבוססים על עקרונות של צדק ויושר, היגיון והגינות ובשניהם שזורים יסודות של מוסר ויחסי אנוש תקינים^[10]".

מאז חקיקת חוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973, פסיקת בית המשפט בנוגע להשתק נגזרת מחובת תום הלב הקבועה בחוק זה. ואולם, דיני ההשתק אינם חלים רק בין צדדים לחוזה; שילוב הוראות סעיפים 12, 39 ו-61(ב) לחוק החוזים מחיל את חובת תום הלב בתחומי המשפט האזרחי והציבורי, גם כאשר אין המדובר בחוזים.

לאור האמור, המסקנה המתבקשת הינה, כי ההצהרות הסותרות לעניין הבעלות ברכב, שניתנו למשרד הרישוי ולפקיד השומה, מהוות מצג הנוגע למצב המשפטי^[11]. לכן נראה, על פניו, כי חלים דיני ההשתק בענייננו^[12].

לעניין דיני ההשתק במשפט המינהלי, אזי אין לכך רלוונטיות לסוגייה דנן, שכן תורת ההשתק במשפט המינהלי חלה על החלטות של רשויות מינהליות ועל מחויבותן להחלטות אלו^[13]. לאמור, כאשר רשות מינהלית מבקשת לטעון טענת השתק כנגד פרט, יש לדון בה לפי תורת ההשתק הכללית.

סיכום

בכדי למנוע ספקות ביקשנו להדגיש, כי ההחלטה לחדול מהנוהל המאפשר הצגת מצג עובדתי שונה בדבר הבעלות ברכב, לשתי רשויות מינהליות שונות, נובעת בראש ובראשונה מכוח תורת ההשתק הכללית ומכוח עקרון תום הלב, אשר אינם מאפשרים מצב בו רשות שלטונית אחת תתיר במודע לפרט להציג מצג דברים שונה מהמצג שהוצג בפני רשות שלטונית אחרת (זאת בדומה לקביעת בית המשפט העליון בפסק דין מטאר אוטובוסים הנ"ל).

1. "משולחנו של היועץ המשפטי לרשות המיסים", "מיסים" כא/4 (אוגוסט 2007) א-72.
2. יצויין כי לאחרונה הודיע הנהלת ביטוח לאומי על ביטולו של ההסכם האמור.
3. ע"א 782/86 חברת האוטובוסים מטאר אל קודס נ' מנהל מע"מ, "מיסים" ג/2, ה-12.
4. פורסם ב"מיסים" 5/ז ג-44.
5. סעיף 6 לפקודת התעבורה (נוסח חדש), תשכ"א-1961, מחייב כל בעל רכב, המבקש רישיון רכב, לרשום אותו במירשם כלי הרכב, למעט אם קיבל פטור מכך.
6. מתוקף סעיף 4 לפקודת התעבורה, הותקנה תקנה 271 לתקנות התעבורה, התשכ"א-1961. תקנה זו מפרטת את התנאים לרישום רכב, חידוש הרישיון והעברת הבעלות. התקנה קובעת, כי המבקש לרשום את הרכב על שמו חייב להשיב "תשובה נכונה ומלאה על כל שאלה שבטופס האמור ועל כל שאלה אחרת של רשות הרישוי, וכן יוכיח, לפי דרישתה, את זהות הרכב, את הבעלות עליו ואת תשלום המכס, המסים וההיטלים או האגרות החלים על הרכב האמור" (ההדגשה אינה במקור). כלומר, המבקש לרשום רכב על שמו במשרד הרישוי חייב להצהיר, כי הרכב בבעלותו. כמו כן, גם בהעברת הבעלות לקונה אחר, נדרשת הצהרתו של המוכר כי הוא בעל הרכב. פרופ' ג. שלו, "הבטחה, השתק ותום לב", משפטים ט"ז (תשמ"ו-ז), 295.

7. השתק מכוח מצג - צד להליך יהיה מנוע מלהתכחש למצג שהציג בפני אחר, אם אותו אחר הסתמך עליו בתום לב ושינה את מצבו לרעה עקב כך. סוג זה של השתק עוסק במצגים הנוגעים לעבר או להווה.
 8. השתק מכוח הבטחה - צד להליך יהיה מנוע מלהתכחש להבטחה שנתן לאחר, אם אותו אחר הסתמך על ההבטחה ושינה את מצבו לרעה עקב כך. בניגוד להשתק מכוח מצג, העוסק בעבר או בהווה, סוג זה של השתק עוסק בהבטחות, שאמורות להתקיים בעתיד.
 9. ראו הערה מס' 6 לעיל.
 10. שם.
 11. גם אם לא קנייני (אליבא הטוענים כי הרישום במשרד הרישוי הינו דקלרטיבי בלבד).
 12. ראו הערה 3 לעיל.
 13. פרופ' אריאל בנדור, בעבודת הדוקטורט שלו "תורת ההשתק במשפט המנהלי", דן בהרחבה בסוגיית חובתן של רשויות השלטון לקיים את החלטותיהן, למרות פגמים שנפלו בהן, אם החלטות יצרו הסתמכות של גופים או פרטים אחרים. כמו כן, הקדיש פרק בעבודתו לשאלה, האם רשויות השלטון רשאיות לבקש את השתקתו של פרט מלטעון לקיומו של פגם בפעולתה, כאשר התנהגותו הקודמת של אותו פרט הביאה אותן לקיים פעולות פגומות.
- לטענתו של בנדור, השתק נוגע למשפט המינהלי אך ורק כאשר מדובר בפגם של הרשות המינהלית: "כאשר אין מדובר בפגם בפעולה מנהלית, המחלוקת - גם אם אחד הצדדים לה הוא רשות מנהלית - אינה נוגעת למשפט המנהלי ויש להסדירה על פי תורת ההשתק הכללית".