



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

1

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערת: חכם את אור-זך - עורכי דין
ע"י ב"כ עוה"ד עמיקם אור-זך

נגד

המשיב: פקיד שומה עכו
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

2

3 האם תקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב) התשמ"ז-1987 (להלן – **תקנות שווי שימוש ברכב** או
4 **התקנות**) מהוות חזקה הניתנת לסתירה, כגישת המערערת, או שמא מהוות הן כלל משפטי מחייב, כפי
5 עמדת המשיב? זוהי השאלה שהכרעה בה נדרשת בערעור זה.

6

פתח דבר

7 הצדדים הסכימו בדיון מיום 14.11.17 להצעת בית המשפט לדון בשאלה המשפטית דנן תחילה, בלא
8 צורך לדון במסגרת פסק דין זה במחלוקת העובדתית הנוגעת לתוכנת ה- Savetax (להלן – **התוכנה**),
9 אשר לפי הנטען משמשת כיומן רכב ממוחשב, המופצת ומשווקת על ידי חברה פרטית מסחרית בשם
10 הוצאה מוכרת בע"מ (להלן – **החברה המסחרית**), ובשאלה האם התוכנה מציעה חלופה ראויה ואמינה
11 לתחשיב הקבוע בתקנות שווי שימוש ברכב לצורך כימות וקביעה מדויקת של שווי ההטבה לעובד בגין
12 השימוש הפרטי ברכב המועמד לרשותו על ידי המעביד, אם לאו.

13 יובהר, כי ההצעה דנן בדבר דיון בשאלה המשפטית הוצעה לצדדים בשל שתי סיבות: ראשית, מאחר
14 והכרעה בשאלה המשפטית עשויה לייתר את הצורך בדיון בשאלה העובדתית;

15 שנית, עמדתו של בית משפט זה היא כי אין זה מתפקידו של בית המשפט בערעור מס ליתן "תעודת
16 הכשר" או לפסול תוכנה המשווקת על ידי חברה מסחרית כלשהי או לקבוע את אמינותה ואת
17 התאמתה מבחינת כל מאפייניה, תכניה, הפונקציות שלה, הממשקים שלה ויישומיה, כמו גם דרכי
18 הבקרה של תוכנה כאמור ומתכונת העברת מידע נדרש, על פי חתכים וצרכים שונים עם ממשקים
19 למערכות רשות המיסים לשם ביקורת הנתונים, לשם קביעת שווי ההטבה לעובד בשל העמדת רכב
20 המעביד לשימוש הפרטי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

1 בדיקות וקביעות כאמור הן עניין לגורמים המוסמכים והמקצועיים ברשות המיסים – הן באגפים
2 הטכנולוגיים השונים והן באגפים הנוגעים לשומה, ביקורת וגבייה. תפקידו של בית המשפט בערעור
3 מס מתמקד בשאלה האם הנישום המערער הוכיח כי השומה בצו שהוצאה לו על ידי המשיב אינה
4 עומדת בהוראות הדין.

5 לא למותר אף לציין כבר עתה כי ממילא, עד מועד מתן פסק דין זה דנו כבר שני מותבים אחרים,
6 האחד, בבית המשפט המחוזי בחיפה (כבוד השופט ר. סוקול במסגרת ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד
7 תקשורת וביטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (15.3.2017) (להלן – פרשת ב.ד. מיקוד) והשני, בבית
8 המשפט המחוזי בנצרת (כבוד השופטת ע. הוד במסגרת ע"מ 17-02-644 פלד-קליין הנדסה אזרחית
9 בע"מ נ' פקיד שומה עפולה (30.1.2018) (להלן – פרשת פלד קליין)) הן בשאלה המשפטית והן בשאלה
10 העובדתית בעניין התוכנה ושני המותבים דחו את הערעורים וקבעו בין השאר כי התוכנה איננה מהווה
11 תחליף ראוי ומהימן לצורך קביעת שווי ההטבה לעובד בגין השימוש ברכב המעביד שהועמד לשימוש
12 הפרטי.

13 כמו כן הסתבר, כי ערעורים דוגמת ערעור זה, על הסוגיה המועלית בו, הוגשו כמעט בכל הערכאות
14 הדיוניות והעסיקו את המותבים העוסקים בערעורי מס בישראל וכאשר יש להניח כי המניע והמנוע
15 להגשת ערעורים אלו היא אותה חברה מסחרית המבקשת, בעקיפין ובאמצעות ההליכים בבתי
16 המשפט השונים, לקבל גושפנקא לתוכנה המסחרית המשווקת על ידה. ספק גדול בעיניי אם יש הצדקה
17 לדרך זו ולשימוש בהליכי בית משפט כאמצעי להשגת מטרה שכזו.

18 בנוסף אציין, כי על אף ההחלטה שניתנה, על פי הסכמת הצדדים, ביום 14.11.17, כי תידון השאלה
19 המשפטית וייתר (לפחות לעת הזו) הדיון בשאלה העובדתית הנוגעת לתוכנה, כללו סיכומי הצדדים,
20 ובעיקר סיכומי המערערת, התייחסות מפורטת לתוכנה ולשאלת התאמתה לשמש כחלופה לתקנות
21 שווי שימוש ברכב לשם לקביעת שווי ההטבה לעובד בשל שימוש פרטי ברכב המעביד.

22 עם זאת, נוכח ההחלטה שקבעה את מתווה הגשת סיכומי טענות הצדדים ואת מיקוד פסק הדין
23 בשאלה המשפטית בלבד – הדיון וההכרעה בפסק דין זה יעסקו אך ורק בשאלה המשפטית כפי
24 שהותוותה בפתח פסק דין זה, ואניח כי הצדדים נהו אחר דחף לאו-בר-כיבוש של "העתק-הדבק"
25 מכתבי טענותיהם לתוך סיכומיהם, שלא לצורך.

26 נפנה אפוא, לדיון בשאלה המשפטית, אך תחילה יפורטו העובדות אשר אינן שנויות במחלוקת בין
27 הצדדים, המשמשות כתשתית העובדתית לצורך הדיון המשפטי.

28

29



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

- 1 **העובדות שאינן שנויות במחלוקת:**
- 2 1. המערערת, חכם את אור-זך עורכי דין (להלן – **המערערת**) היא חברת עורכי דין אשר העמידה
3 בשנות המס שבערעור – 2012-2015 (להלן – **שנות המס שבערעור**) שני רכבים לרשות שני
4 עורכי דין (המשמשים כמנהליה). הרכבים שימשו את מנהלי המערערת לצרכי מתן שירותים
5 משפטיים ובנוסף רכבים אלו הוצמדו ושימשו את אותם עורכי דין גם לצרכיהם הפרטיים.
- 6 2. המערערת לא זקפה למנהליה את שווי ההטבה בגין השימוש הפרטי ברכבים הצמודים לפי
7 השווי הקבוע בתקנות שווי שימוש ברכב במסגרת דיווחיה למשיב, פקיד שומה עכו (להלן –
8 **המשיב**), אלא בחרה לזקוף את שווי השימוש ברכב על פי נתוני התוכנה, שאינם תואמים את
9 החישוב שבתקנות שווי שימוש ברכב ומטעם זה הוציא לה המשיב שומות ניקויים בצווים.
- 10 3. סך כל הוצאות הרכב שהיו למערערת (ביחס לשני הרכבים) אשר דווחו למשיב בשנות המס
11 שבערעור ונוכו מהכנסות המערערת - הינו נמוך מסכומי שווי השימוש ברכב לכל אחד מן
12 הרכבים, לפי תקנות שווי שימוש ברכב. ההפרש בין סך כל הוצאות הרכב לבין שווי השימוש
13 ברכבי המערערת על ידי מנהליה לפי תקנות שווי שימוש ברכב בשנות המס שבערעור מגיע
14 לסך של כ- 246,000 ₪. קרן המס השנוי במחלוקת בערעור זה – הנובע מהפער בין חישוב שווי
15 ההטבה לעובדי המערערת לפי התוכנה לבין החישוב לפי תקנות שווי שימוש ברכב - עומדת
16 על סך של 423,883 ₪.
- 17 **תמצית טענות המערערת:**
- 18 4. עיקרון יסוד בדיני המס הוא תשלום מס אמת. תקנות שווי שימוש ברכב מתבססות על
19 סטטיסטיקות והערכות ואינן מחשבות באופן כלכלי נכון את הרכיב הפרטי של ההטבה בגין
20 השימוש ברכב. העובדה שמלוא הוצאות הרכבים של המערערת (כולל פחת) נמוכות יותר
21 באופן משמעותי מסכומי ההטבה למנהלי המערערת בגין שווי השימוש ברכבים, מעידה על
22 השרירותיות שבזקיפת ההטבה לפי תקנות שווי שימוש ברכב ובכך יש משום סטייה
23 מהעיקרון של תשלום מס אמת בשל העיוות שנוצר והטלת המס ביתר. על מנת להגיע לחיוב
24 במס אמת, יש לקבל את החלוקה המוצעת על ידי המערערת של שימושים פרטיים לעומת
25 שימושים עסקיים.
- 26 5. תקבול החוסה תחת סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן – **הפקודה**) אינו בהכרח
27 "שכר" ויש לבחון את מהותו לפי מבחן הנהנה העיקרי – היינו: מבחן נוחות המעביד ומבחן
28 נוחות העובד, ורק שעה שההטבה משמשת אך ורק לנוחות העובד ואינה משרתת כלל את
29 המעביד – תיחשב כשכר. תקנות שווי שימוש ברכב מהוות חריג למבחן הנהנה העיקרי ועל כן
30 יש להפעילן במשנה זהירות על מנת שלא ייזקף לעובד שווי שימוש בגין רכיב עסקי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

6. מטרתן של תקנות שווי שימוש ברכב היא לכמת באופן כלכלי את שווי של הרכיב הפרטי של השימוש ברכב, אלא שנוסח התקנות דהיום, המכמתות את שווי ההטבה לעובד על פי אחוז מסוים משווי הרכב ביום רכישתו (המחיר המקורי של הרכב) תוך שערוכו ליום הראשון של כל שנת מס, בלא התחשבות בפרמטרים נוספים, כגון: היקף הנסועה ברכב והוצאותיו - מחטיא את תכליתן של התקנות הנ"ל.
7. ההנחה העומדת בבסיס תקנות שווי שימוש ברכב, לפיה העמדת רכב צמוד לעובד משרתת בעיקר את העובד, היא הנחה שגויה ומביאה לזקיפת הכנסה דמיונית, שיסודה בשתי שגיאות עיקריות: זקיפה לעובד של מלוא ההוצאות הקבועות בדומה למצב בו העובד היה נדרש לרכוש רכב זהה בסוגו לרכב שהוצמד לו על ידי המעביד, ללא השתתפות כלשהי של המעביד; זקיפת סכום ההוצאות המשתנות כאשר הרכיב הפרטי הוא ניכר ועומד על 16,300 ק"מ בשנה. זקיפת מלוא ההוצאות הקבועות יסודה בהנחה השגויה (לשיטת המערערת) כי הרכב מועמד כולו לרשות העובד ואילו זקיפת ההוצאות המשתנות על פי תקנות שווי שימוש ברכב אינה נכונה מקום בו ניתן לקבוע במדויק את הקילומטראז' של הנסיעות הפרטיות ברכב.
8. הרכב שהוצמד למנהלי המערערת משמש כ"כלי עבודה" והועמד "לרשות המעביד". זאת, מאחר וחלק גדול מעבודת מנהלי המערערת נעשה מחוץ למשרד עורכי הדין ולצורך זה הועמד לרשותם הרכב. קיים הכרח בשימוש ברכבים, לצורך חיסכון בזמן בהתניידות וגם מאחר וחלק מהפגישות עם הלקוחות מתקיימות מחוץ לשעות העבודה השגרתיות. הצמדת הרכב למנהלים היא החלופה הזולה ביותר למערערת לעומת מימון מוניות והסעות שעלותן גבוהה יותר. יתר על כן, נוכח מהות תפקידם של מנהלי המערערת והצורך בזמינות מלאה, לא קיימת זכות ברירה למנהלים האם לקחת את הרכב לביתם אם לאו.
9. כאשר הרכב משמש ככלי עבודה, ההנחה הפרטית של העובד ממנו היא תוצאת לוואי שולית ואינה צריכה לגרוע מחובת המעביד לשאת במלוא ההוצאות הקבועות. על כן, ייחוס ההוצאה הקבועה כולה לעובד יוצרת עיוות. במצב בו המעביד היה מחזיר לעובד הוצאות על שימוש ברכב שבבעלות העובד, הרי שחלק יחסי מהחזר ההוצאות (משתנות וקבועות) לא היה נחשב כשכר עבודה בידי העובד. אין מקום ליצירת אבחנה כזו לעומת זקיפת שווי ההטבה לעובד בגין שימוש פרטי ברכב המעסיק.
10. בפסק הדין בעניין ת"צ 3363-02-11 סראוס פארג'יאן נ' מדינת ישראל רשות המסים (להלן – עניין פארג'יאן) נקבע אמנם כי יש לזקוף את מלוא רכיב ההוצאות הקבועות במסגרת קביעת שווי ההטבה לעובד, אלא שמצב הדברים העובדתי באותו עניין היה שונה מאחר ושם דובר על העובד כנהנה העיקרי והמעביד כנהנה המשני, ואילו במקרה דנן טוענת המערערת כי הנאת העובד היא שיורית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

11. בעידן הטכנולוגי של ימינו ניתן לכמת באופן אמפירי את שווי השימוש ברכב האמיתי ולכן יש להעדיף נתוני אמת על פני אומדנים וממוצעים. לא כל שכן שעה שרשות המיסים עצמה טענה בעבר ששימוש באומדנים ובממוצעים יוצרת מציאות לא מיטבית, אשר לעיתים מיטיבה עם פלוני ולעיתים מרעה עם אלמוני.
12. תקנות שווי שימוש ברכב הן בגדר חזקה הניתנת לסתירה, שכן ברובד הלשוני – לשון התקנות אינה מכילה כל ביטוי אשר סותר או שולל את האפשרות שעסקינן בחזקה הניתנת לסתירה; ואילו ברובד התכליתי – התכלית האובייקטיבית של הטלת מס אמת עומדת בבסיס כל הוראות הפקודה ואילו התכלית הסובייקטיבית של יצירת נורמה אנטי-תכנונית עומדת בבסיס כל החזקות העובדתיות בפקודה. הפסיקה נוטה לראות בחזקות עובדתיות ככאלה הניתנות לסתירה לצורך הקניית מעמד בכורה לתכלית האובייקטיבית של הטלת מס אמת, על פני התכלית הסובייקטיבית.
- במערך האיזונים בין מס אמת לבין שיקולי יעילות ופשטות יש לעמוד על היכולת המעשית לכמת את ההכנסה או ההוצאה באופן מדויק, גם אם היא מטילה מעמסה רבה על הנישום ועל רשות המסים. על כן, פרשנות המובילה למיסוי אמת היא המועדפת ומטעם זה יש לפרש את תקנות שווי שימוש ברכב כקובעות חזקה הניתנת לסתירה.
13. פסק הדין בפרשת ב.ד. מיקוד הינו שגוי הן ביחס לפרשנות הלשונית של התקנות והן ביחס לפרשנות התכליתית. גם הקביעה בפסק הדין בעניין ב.ד. מיקוד לפיה פרשנות הקובעת כי תקנות שווי שימוש ברכב מהוות חזקה הניתנת לסתירה תגרור עומס על גורמי האכיפה ועל עריכת ביקורת ופיקוח – אינה מצדיקה את דחיית הערך של גביית מס אמת. זאת ועוד, קביעה כי התקנות הינן בבחינת חזקה הניתנת לסתירה אינה שוללת את תחולת תקנות שווי שימוש ברכב אלא רק בנסיבות מסוימות ובמקרים חריגים בהן עובדות הבסיס אינן מתקיימות, דהיינו: היקף הנסועה הפרטי הינו נמוך והרכב משמש כ"כלי עבודה". במצב שכזה ניתן יהיה להוכיח את שווי ההטבה בגין השימוש הפרטי ברכב המעביד בדרך אחרת שאינה על פי תקנות שווי שימוש ברכב.
14. כשם שהפסיקה פעלה לצמצום תחולת תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), על אף שמחוקק המשנה ציין בהן מפורשות את גובה הרכיב הפרטי והתבסס חלקית על הנסועה בפועל וההוצאות בפועל, הרי שניתן ללמוד כי גם במקרה הנדון הנוגע לתקנות שווי שימוש ברכב מדובר בחזקה הניתנת לסתירה לצורך הגעה למס אמת. בנוסף, בהסכם הפשרה שבין רפא"ל לרשות המיסים – סתתה רשות המיסים עצמה מהתקנות בניגוד לנטען כי מדובר בכלל מחייב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

15. המערערת אינה תוקפת את סבירותן של תקנות שווי שימוש ברכב אלא את המצב האבסורדי שאליו מביאות התקנות במקרה הנדון. ממילא, ניתן לתקוף דבר חקיקה בערכאה דיונית על דרך של פרשנות והחלת החוק.
- 4 **תמצית טענות המשיב:**
16. יש ליישם את תקנות שווי שימוש ברכב ככתבן וכלשונו על כל הרכבים שהוצמדו למנהלי המערערת. תקנות אלו מהוות כלל משפטי ברור ומחייב אשר יש ליישמו כפשוטו כפי דבר המחוקק.
17. לקונסטרוקציה המשפטית המוצעת על ידי המערערת אין כל בסיס, שכן אין היא יכולה לעתור לביטול תקנות אשר חוקקו כדין ולבקש כי ייקבע "הסדר" אחר תחתן על בסיס טיעון כי התקנות אינן "כלכליות" וממילא טיעון כאמור בדבר העדר "כלכליות" - לא הוכח על ידה ולא הובאה כל חוות דעת מומחה לצורך זה בשום שלב.
18. יש לדחות את טענת המערערת לפרשנות תקנות שווי שימוש ברכב באופן שחישוב שווי השימוש יעשה על פי התוכנה. לשון התקנות ברורה ואינה סובלת פרשנות החולקת על קביעת שווי ההטבה על פי התקנות.
19. תקנות שווי שימוש ברכב אינן קובעות חזקה או תנאים כלשהם אשר בהתקיימם יש לפעול בדרך מסוימת - כפי טיבן של חזקות. התנאי לתחולת תקנות שווי שימוש ברכב קבוע בסעיף 2(2) לפקודה, אשר תחולתו במקרה דנן אינה שנויה במחלוקת. תקנות שווי שימוש ברכב אינן מציבות אופציה לבחירה בדבר דרך החישוב של שווי ההטבה לעובד בגין קבלת רכב צמוד מהמעביד, אלא קובעות כלל ברור כי אם העובד קיבל רכב צמוד לשימוש הפרטי יתווסף להכנסתו שווי השימוש בהתאם לקבוע בתקנות. ממילא, כאשר המחוקק רוצה ליצור חזקה הניתנת לסתירה הרי שעושה הוא זאת מפורשות.
20. הנחת היסוד של המערערת לפיה חישוב שווי ההטבה לעובד לפי תקנות שווי שימוש ברכב פוגע בעובדי המערערת מאחר והללו עושים שימוש תדיר ברכב הצמוד "לטובת המעביד"- אינה נכונה, אינה מבוססת ואף לא הוכחה. אין כל דופי בחישוב אחיד לפי תקנות שווי השימוש ברכב של שווי ההטבה לעובד, בין אם מדובר בעובד המצוי במשרד במשך כל יום העבודה ובין אם מדובר בעובד המספק שירות ללקוחות המעביד באמצעות הרכב הצמוד.
21. שווי השימוש כפי שבא לידי ביטוי בתקנות שווי שימוש ברכב מהווה אומדן מהימן וראוי לכימות שווי טובת ההנאה הכלכלית הניתנת לעובד, מאחר והיא מבוססת על השוואת העלות האלטרנטיבית לעובד ברכישת רכב בעל מאפיינים דומים, בהחזקתו ובתפעולו באופן פרטי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

- 1 שווי ההטבה מכמת את החיסכון בעלויות שנוצר לעובד. מאחר והתקנות קובעות נוסחה
2 המבוססת על חישוב כלכלי המוטה לקולא, הרי ששטייה מהחישוב על פיהן יביא למיסוי
3 בחסר והעובד לא ימוסה על מלוא השווי של טובת ההנאה בגין הרכב שהועמד לרשותו.
4 הנוסחה לקביעת שווי ההטבה כפי שנקבעה בתקנות שווי שימוש ברכב מתבססת על נתוני
5 הלמ"ס וחשובי כלכלנים בכירים. בחישוב שווי ההטבה אין מקום להביא בחשבון את עלויות
6 הרכב למעביד, אלא יש להסתמך על אומדנים ומוצעים ויש לכלול במסגרת שווי ההטבה את
7 מלוא ההוצאות הקבועות.
- 8 22. חישוב שווי טובת ההנאה בגין השימוש הפרטי ברכב על פי התוכנה לוקח בחשבון רק חלק מן
9 ההוצאות הקבועות ברכב ואינו משקף כימות כלכלי אמיתי, שכן חישוב כאמור מתעלם
10 מרכיבים נוספים בטובת ההנאה שנוצרת לעובד בדמות הנוחות התפעולית – חיסכון בזמן,
11 בטרחה, עלויות ותנאים משופרים בביטוח ובדלק – וכן מההטבה הגלומה באופציה להגדלת
12 הנסועה הפרטית. דווקא השימוש בתוכנה יוצר אפליה בין משתמשים שונים בשל התלות בין
13 יחס הנסועה הפרטית לנסועה הכוללת.
- 14 23. ההיסטוריה החקיקתית של תקנות שווי שימוש ברכב ותכליתן מלמדת שהחישוב של שווי
15 השימוש שנקבע בתקנות הנ"ל משקף את כוונת המחוקק וזו מוחרגת מפורשות ממבחן הנהנה
16 העיקרי. מאחר והמערערת אינה חולקת על תחולת סעיף 2(2) לפקודה על עניינה הרי שאין כל
17 מקום לדיון בעניין מבחן נוחות המעביד או נוחות העובד.
- 18 24. המערערת למעשה תוקפת את תקנות שווי שימוש ברכב במטרה להתעלם מהן או לבטלן.
19 הדרך היחידה לעשות כן היא על ידי הגשת עתירה לביטול התקנות.
- 20 25. לפרשנות המוצעת על ידי המערערת אין אחיזה בלשון התקנות, תכלית החקיקה עולה בבירור
21 מהתקנות כאשר יש ליתן עדיפות לתכליות של יציבות וודאות ופשטות. יתר על כן, חקיקת
22 המשנה במקרה הנדון נסמכת על המלצות של ועדת מקצועית של רשות המיסים.
- 23 **דיון והכרעה:**
- 24 **מוטת הכנפיים של המונח "שומת מס אמת":**
- 25 26. בבסיס ערעורה זה של המערערת עומדות שתי הנחות: האחת, כי קבלת עמדתה תוביל
26 לתוצאה של גביית מס אמת לעומת גישת המשיב המבוססת על תקנות שווי שימוש ברכב
27 שאינה מובילה לעמדתה לתוצאת מס אמת; השנייה, המבקשת לתמוך בהנחה הראשונה – כי
28 זקיפת שווי הטבה לעובדים בגין השימוש הפרטי ברכבים על פי תקנות שווי שימוש ברכב
29 יוצרת עיוות, בשל ההפרש הקיים בין סכומי הוצאות הרכב השנתיות שמוציאה המערערת על
30 פי דוחותיה לבין סכומי שווי ההטבה לעובדים בגין הרכבים הצמודים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

- 1 אלא ששתי הנחות אלו של המערערת, הכרוכות זו בזו, אינן אלא הנחת המבוקש.
- 2 27. מלבד העלאת הטענות האמורות – לא עשתה המערערת מאומה, וממילא לא הוכיחה את
3 בסיסן העובדתי או את המסד המשפטי של הנחות אלו או את נכונותן.
- 4 העובדה שצד להליך משפטי טוען טענה – אין בה בטענה שכזו כשלעצמה כדי להפוך אותה
5 לנכונה. כך הם פני הדברים במקרה הנדון.
- 6 28. עמדת המערערת הגורסת כי שימוש בתוכנה יוביל לתוצאת מס אמת לעומת יישום תקנות
7 שווי שימוש ברכב המובילות לתוצאה "שרירותית" או "עיוות" – כלל לא הוכחה, ולעמדת
8 – אין היא נכונה. ככל שתידחה עמדת המערערת – איני סבורה כי יהיה עיוות – כי אין עיוות.
- 9 נישום המבקש להרים את נס הדגל של "מס האמת" נדרש להוכיח כי הדרך שהוא טוען לה
10 היא ורק היא דרך "האמת" וכן כי השומה כנגדה הוא יוצא חוצץ, אינה כזו. מכאן, שעל
11 המערערת להוכיח, תחילה, כי הליכה במשעול המותווה והנטען על ידה אכן מובילה לתוצאה
12 כלכלית רצויה ולתוצאה של חיוב במס אמת. אך בכך אין די. בנוסף, נדרשת המערערת להוכיח
13 כי החישוב של טובת ההנאה לעובד לפי תקנות שווי שימוש ברכב אינו מוביל לתוצאה כלכלית
14 סבירה ונכונה ולגביית מס אמת. עמדתי היא כי המערערת לא עמדה, לא בזה ולא בזה.
- 15 29. לגישתי, בדומה ליתר מושגי השסתום הקיימים במשפט האזרחי, כגון "תום לב",
16 "סבירות" או "תקנת הציבור" (ראו רע"א 294/91 חבר'ה קדישא גחש"א קהילת ירושלים נ'
17 ליונל אריה קסטנבאום, פ"ד מו(2) 464), אשר התכנים הנוצקים אליהם גמישים הם ופנים
18 רבות להם – כך גם המושג "מס אמת", אשר תוכנו נקבע לפי ההקשר הנדרש, בהתאם
19 לנסיבות ובכפוף לאיזונים שונים הנדרשים על פי הצורך.
- 20 כידוע, ה"אמת" בשיטת המשפט האדברסרית אינה אמת מוחלטת, אלא היא ה"אמת" כפי
21 שהוצגה והשתקפה בפני בית המשפט על ידי הצדדים. זוהי ה"אמת" כפי שהדין משקיף עליה.
22 שיטת משפט נאותה מטרתה לקרב, ככל האפשר, את האמת המשפטית לאמת העובדתית, אך
23 אין פירושו של דבר כי בכל מקרה יש רק "אמת" אחת. לפיכך, גם אם נישום יוכיח כי גישתו
24 מובילה לתוצאת מס אמת, עדיין נדרש הוא להוכיח בנוסף כי השומה שהוצאה לו אינה
25 מובילה למס אמת, וכל עוד לא הוכיח זאת אין הוא רשאי לנופף כלל בדגל "מס אמת". כאמור,
26 לדעתי, המערערת כשלה כבר במשוכה הראשונה.
- 27 לעמדתי, יש להתייחס למונח "שומת מס אמת" כמונח-על, אשר מוטת כנפיו מכילה לא רק
28 מצבים בהם הוצאה שומה מדויקת המבוססת על נתוני אמת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

1 אלא, מקום בו מדובר על שומה שנועדה לאמוד ולקבוע שווי של הטבה – כמו במקרה לפניי –
2 שאינה מבוססת על חישובי נתונים (או לא בהכרח רק על חישובי נתונים) אלא גם על כימות
3 והערכה של רכיבים בלתי מוחשיים הקיימים באותה הטבה, הרי ששומה כזו תיחשב אף היא
4 כשומת מס אמת, ככל שתכלול הערכות ואומדנים סבירים ומבוססים. העובדה כי השיטה
5 שביסוד השומה היא שיטה אחידה לכלל הנישומים, או כי היא עשויה לעיתים להיטיב מצבו
6 של נישום אחד ובמצבים אחרים להרע את מצבו של נישום אחר, אין פירושה כי השומה אינה
7 "שומת מס אמת". "האמת" אינה נבחנת בהכרח במשקפיו של נישום אחד קונקרטי, אלא
8 במשקפיהם של כלל הנישומים, בוודאי כאשר השיטה העומדת ביסודה נועדה להשיג מטרות
9 חשובות של יעילות, פשטות, וודאות ובהירות.

10 דומני כי ביטוי לגישה זו ניתן למצוא בהלכת בית המשפט העליון בע"א 8569/06 מנהל מיסוי
11 מקרקעין חיפה נ' אלברט פוליטי (28.5.2008) (להלן – הלכת פוליטי).

12 עלות המעביד לעומת שווי ההטבה לעובד:

13 30. באשר לשיטת החישוב של שווי ההטבה לעובד בגין הרכב הצמוד - סבורה המערערת כי
14 תוצאת מס אמת מושגת כאשר ביחס לכלל ההוצאות שהוצאו על ידה בגין הרכבים
15 המוצמדים למנהליה, נערכת הפרדה בין הוצאות עסקיות לבין הוצאות פרטיות. לגישת
16 המערערת, כימות הרכיב הפרטי מתוך סך כל הוצאות השימוש ברכב (כולל פחת וכולל
17 הוצאות קבועות ומשתנות) על פי היחס שבין כלל ההוצאות לבין הרכיב הפרטי - מהווה את
18 שווי ההטבה לעובד שהינה בגדר הכנסת עבודה אשר בגינה יש לחייבו במס.

19 המערערת אף מוסיפה וגורסת כי לצורך קביעת שווי השימוש לעובד בגין הרכב הצמוד, יש
20 לכמת את טובת ההנאה של המעביד מהשימוש העסקי ברכב לעומת טובת ההנאה של העובד
21 מהשימוש הפרטי בו.

22 31. אינני מקבלת את עמדת המערערת לגבי שיטת החישוב של שווי ההטבה.

23 ראשית, דרך החישוב של המערערת את שווי ההטבה לעובד (המבוססת על התוכנה) הינה
24 פשטנית מדי ואינה כוללת את כל רכיבי טובת ההנאה הנצמחים לעובד המקבל לשימוש
25 הפרטי רכב מהמעביד.

26 במובן זה – דווקא גישת החישוב של המערערת היא זו שאינה גישה כלכלית אמיתית וממילא
27 אינה מביאה לשומת "מס אמת", מאחר ואינה כוללת את מלוא רכיבי ההטבה הרעיונית
28 לעובד המגולמים בעצם העמדתו של רכב לשימוש הפרטי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

- 1 שכן, מעבר להטבה שנוצרת לעובד בשל כך שאינו נושא בהוצאות ביטוח, דלק, תיקונים,
2 חלפים ואחזקה – נוצרת לו גם הטבה בדמות החיסכון בצורך לממן בעצמו (לרבות חיסכון
3 בהוצאות מימון) ולרכוש רכב פרטי לשימושיו האישיים (על דרך של העמדת הון אישי לצורך
4 זה או על דרך של נטילת הלוואה). ברור כי אף לטובת הנאה זו יש שווי כלכלי שאותו יש לכמת
5 ולהביא בחשבון. לעובד אף נוצרת טובת הנאה בשל כך שאינו נדרש להשקיע זמן ומשאבים
6 באחזקתו ותחזוקתו של הרכב, בטיפולים ותיקונים שלו – וכל אלה מבוצעים עבורו על ידי
7 המעביד ובמימונו. בהתאם, יש גם לכמת ולקבוע מהו השווי הכלכלי של טובת הנאה זו. כל
8 זאת לא מצוי בגישה המוצעת על ידי המערער – ובכך נעוץ חסרונה והעדר התאמתה לצורך
9 חישוב שווי ההטבה לעובד.
- 10 שנית, שוויה של הטבה המוענקת לעובד מגלם לא רק את השימוש בפועל שעשה הוא או בני
11 משפחתו, אלא אף את פוטנציאל השימוש בה. שוויו של פוטנציאל זה נקבע בדרך של אומדן
12 והערכה ולא ניתן לקבעו בדרך אחרת. העובד יכול למצות את מלוא הפוטנציאל, למצותו
13 בחלקו, או למצות את ההטבה מעבר לפוטנציאל המוערך. סבירותה של נוסחת החישוב נעוצה
14 בקביעת שווי אשר יהא נכון ביחס למרבית העובדים המקבלים את ההטבה, כאשר בוודאי
15 לא ניתן לשלול אפשרות שביחס לחלק מן העובדים, במצבים או במקרים מסוימים הנוסחה
16 תביא למיסוי מעבר לשימוש שעשו בפועל בהטבה, וביחס לחלק אחר מן העובדים –
17 למיסויים בחסר עקב שימוש מוגבר שעשו בהטבה.
- 18 יתר על כן, מגולמת גם טובת הנאה לעובד הנהנה מזקיפת שווי על בסיס הנחות ומחירים .32
19 זולים יותר הניתנים למעביד הן ברכישת הרכבים והן בשירותי אחזקתם ובביטוחיהם, אשר
20 מקורם ביכולת המיקוח ובכוח הקיים בידי מי שרוכש מוצר (או שירות) בכמות לעומת
21 רוכש פרטי הרוכש מוצר (או שירות) בודד.
- 22 לא נעלמה מעיני טענת המערער כי במקרה הנדון אין בסיס לטיעון שכזה בעניינה, נוכח
23 העובדה שהמערער מחזיקה שני רכבים בלבד ועל כן לא נוצרו לה עלויות מיוחדות הנובעות
24 מהנחות הניתנות למי שמחזיק צי רכבים (סעיף 17.2 לסיומי המערער).
- 25 אלא שגם אם אניח לטובת המערער כי אכן זהו המצב העובדתי בעניינה – אף כי טיעון זה
26 של המערער לא הוכח כלל – הרי שאין בכך כדי לשנות מן התוצאה הכוללת של חישובה
27 הנכון והכלכלי של ההטבה לעובד. זאת, הן בשל כך שמדובר אך באחד הרכיבים של שווי
28 ההטבה והן בשל כך שלא ניתן להעריך את שוויה הכלכלי בצורה מדויקת ויחידנית ביחס לכל
29 עובד ועובד בנפרד. זאת ועוד, אין זה סביר כי תוצאות המס תהיינה תלויות בגודלו של העסק
30 או במספר הרכבים המוחזקים על ידי המעביד לטובת העובדים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

33. זווית הראיה הנכונה לצורך קביעת שווי ההטבה לעובד בגין רכב צמוד שהועמד לרשותו על ידי המעביד היא זווית הראיה של העובד. זווית הראיה של המעביד והעלות הנגרמת לו בשל שימוש של העובד ברכב הצמוד או טובת ההנאה הנגרמת לו עקב השימוש ברכב לצרכי עסקו להבדיל מצרכיו הפרטיים של העובד – כלל אינה ממין העניין לסוגיה הנדונה.
- מכאן, שהשאלה שצריכה להישאל לצורך זה היא במה הוטב מצבו של עובד שקיבל רכב צמוד ממעביד לשימושיו הפרטיים לעומת מצבו של עובד שלא קיבל רכב כזה מהמעביד והוא נדרש לרכוש רכב בעל מאפיינים דומים באמצעיו-הוא ולשאת במלוא העלויות של תחזוקתו, אחזקתו ותפעולו השוטף.
- לפיכך, לגישתי, לצורך קביעת שווי ההטבה לעובד אין מקום להידרש לשאלה מה היקף השימוש העסקי שנעשה ברכב במהלך יום העבודה – בין אם על ידי העובד עצמו בשירות המעביד ובין אם על ידי עובדים אחרים של המעביד. כל השימוש שנעשה ברכב המעביד לצורך עסקו של המעביד – אינו מהווה קריטריון לקביעת שווי ההטבה ואינו משפיע או גורע ממלוא שווי ההטבה הניתנת לעובד בשל קבלת הרכב הצמוד לשימוש הפרטי.
- וראו לעניין זה גם את עמדת כבוד השופט מ. אלטוביה בעניין **פארג'יאן**.
34. יש לזכור כי עניין לנו ברכב צמוד העומד בכל עת לשימוש של העובד. הרכב משמש את העובד במהלך שעות העבודה, לרבות לצרכיו הפרטיים, והוא בוודאי משמש אותו לצרכיו הפרטיים בסוף יום העבודה וכן בסופי שבוע וחגים. עובד זה אינו נדרש לרכוש רכב פרטי, על כל הכרוך בכך, וזו היא טובת ההנאה שיש לאמוד ולקבוע את שוויה הכלכלי. השאלה מה היו עלויותיו של המעביד בקשר לאותו רכב, או מה היחס בין השימוש העסקי ובין השימוש הפרטי ברכב, היא שאלה הרלוונטית למעביד. היא אינה רלוונטית לעובד או לקביעת שווי ההנאה שנגרמה לו בשל כך שהמעביד העמיד לרשותו רכב צמוד.
- לפיכך, אין כל בסיס לטענת המערערת בדבר קיומו של "עיוות" בשל קביעת שוויה של טובת ההנאה לעובד לפי תקנות שווי שימוש ברכב בסכומים העולים על סך כל הוצאות הרכב שנשא בהן המעביד בגין הרכב שהוצמד לעובד. כפי שהובהר, שווי ההטבה נקבע בהתייחס לרכיבים נוספים הנכללים באותה טובת הנאה – קרי: העלות האלטרנטיבית של רכישת רכב פרטי ואחזקתו על ידי העובד כמו גם שקלול טובת הנאה בלתי מוחשית בשל עצם העמדת הרכב לרשות העובד על כל המשתמע מכך. לרכיבים אלה אין כל ביטוי כאשר בוחנים אך ורק את עלויותיו של המעביד.
- ממילא, אין כל קושי מושגי בכך שבמקרים מסוימים הנאתו של העובד מן ההטבה שבהעמדת רכבו של המעביד לשימוש הפרטי, עשויה להיות גדולה יותר מהוצאותיו של המעביד בגין אותו רכב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכס את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

1 שקלול והערכת כלל טובת ההנאה הנצמחת לעובד מן הרכב שהוצמד לו אינה חייבת ואף אינה
2 יכולה להיות בהכרח שוות ערך להוצאות הרכב של המעביד. ה"עיוות" לו טענה המערערת
3 מבוסס, אפוא, על ניסיון, שאין לו אחיזה במציאות, ליצור יחס חד-חד-ערכי בין הוצאות הרכב
4 במישור המעביד לבין שווי ההטבה במישור העובד.

5 החזר הוצאות לעומת שווי שימוש ברכב:

6 35. ראוי להבהיר, כי בענייננו עוסקים אנו בשאלת קביעת שוויה של טובת הנאה של רכב צמוד
7 לעובד לפי סעיף 2(א) לפקודה ולא בהחזר הוצאות לעובד אשר אליו מתייחסת רישת
8 סעיף 2(א) לפקודה. על כן, כל ההפניות שהפנתה המערערת לפסיקה העוסקת באבחנה בין
9 שימוש לטובת המעביד לעומת שימוש לטובת העובד – אינה ממין העניין לנושא הערעור דנן,
10 מאחר ופסיקה זו אינה עוסקת במבחנים לקביעת שוויה של הטבה, אלא במבחנים לצורך
11 אבחנה בין הוצאה שהיא לטובת המעביד לבין הוצאה שהיא לטובת העובד. הוצאות, כידוע,
12 אינן מצריכות אומדן והערכה, גם אם יש לערוך אבחנה בין כאלו שהוצאו לטובת המעביד
13 לבין כאלו שהוצאו לטובת העובד, וזאת להבדיל מקביעת שווי של הטבה.

14 36. זאת ועוד ובהתאמה - איני מקבלת גם את עמדת המערערת לפיה קיים הכרח להצמדת
15 הרכבים למנהליה. ראשית – גם טיעון זה לא הוכח כלל על ידי המערערת; שנית ועיקר – גם
16 אם אקבל את טענת המערערת כי מנהליה נזקקים בהכרח לרכבים לצורך מילוי תפקידם
17 במתן שירותים משפטיים ללקוחות המערערת – אין בכך ולא כלום לעניין הצמדת הרכבים
18 לשימוש הפרטי של מנהלי המערערת. הללו יכולים היו, לו רצו לבחור כך, להחזיר בסוף יום
19 העבודה את הרכב לידי המערערת ולא היו חייבים לקחת את הרכבים לשימוש הפרטי
20 לשעות ולימים שהם מעבר לשעות ולימי העבודה המקובלים. מצב דברים זה נכון לגבי כל
21 סוגי העובדים – בין אם מדובר בטכנאים, אנשי מכירות או אנשי שירות מסוגים שונים
22 הנדרשים להגיע ללקוחות, לעיתים בהתראה קצרה ובין אם עורכי דין דוגמת מנהלי
23 המערערת – אלו גם אלו אינם חייבים לקחת את הרכב שעושים הם בו שימוש לצרכי עבודתם
24 – גם לצרכיהם הפרטיים.

25 כימות שווי ההטבה לעובד לפי תקנות שווי שימוש ברכב:

26 37. מחוקק המשנה קבע בתקנות שווי שימוש ברכב נוסחה לצורך חישוב שוויה של ההטבה לעובד.
27 נוסחת החישוב מבוססת על אומדנים וממוצעים של העלויות שיידרשו לאדם פרטי (שאינו
28 המעסיק אשר אפשר וזוכה גם להנחות כמות ברכישה ובתחזוקה), לצורך רכישת ואחזקת
29 רכב בעל מאפיינים דומים. החישוב מתבסס על מחיר המחירון של הרכב, על אומדן הוצאות
30 הדלק, התיקונים, הטיפולים ועלויות הביטוח לאדם פרטי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

- 1 נוסחת החישוב לוקחת בחשבון את **מלוא** ההוצאות הקבועות (שהרי יש לדמות את המצב
2 למצב שבו אדם פרטי רוכש את הרכב בעצמו ולשימוש) ואת החלק היחסי של ההוצאות
3 המשתנות המשקף את מרכיב הנסועה (הקילומטראז') הפרטית, לפי היחס שבין הנסועה
4 הפרטית לכלל הנסועה העסקית והפרטית יחד. נתונים אלו נלקחים מתוך נתוני הלשכה
5 המרכזית לסטטיסטיקה לעניין נסועה שנתית ממוצעת בכלי רכב פרטיים.
- 6 38. לא מצאתי כל בסיס לטענות המערערת בעניין נוסחת החישוב או סבירותה.
- 7 המערערת מלינה על שלא נעשה חישוב לכל עובד בהתאם לשימוש הפרטי שנעשה על ידי כל
8 עובד ברכב הצמוד. אלא שעל כך יש להשיב בשתיים: ראשית, כאמור, אין די בחישוב הנסועה
9 הפרטית ברכב על מנת לאמוד את שווי ההטבה לעובד במלואה; שנית, לא הוכח כי השימוש
10 באומדן והערכה גורם לעיוות הנטען על ידי המערערת. כאמור, דרך ההסתכלות הנכונה על
11 שיטת החישוב של המערערת, המבוססת על התוכנה, היא כי שיטה זו היא היוצרת עיוות בשל
12 כך שאינה כוללת את מלוא רכיבי ההטבה לעובד. על כן, טענת המערערת לפיה השימוש
13 בתוכנה מביא לחישוב של ההטבה המבוסס על נתוני-אמת – אינה נכונה ולמעשה אף מטעה.
14 אילו המערערת היתה כוללת בעצמה את מלוא רכיבי ההטבה לעובד – כולל אותם רכיבים
15 רעיוניים שפורטו לעיל – ממילא אף היא עצמה לא היתה יכולה להציג תחשיב שאינו מבוסס
16 על אומדן והערכה, שכן לא ניתן לכמת שווי של הרכיבים הרעיוניים (עצם העמדת הרכב
17 לרשות העובד, החיסכון בעלויות, בתשומות ובזמן וכו') - בלא אומדן והערכה.
- 18 ואם באומדן והערכה עסקי, שוב עולה השאלה מדוע יש לבכר את שיטת המערערת על פני
19 השיטה שקבע מחוקק המשנה?
- 20 39. זאת ועוד, וכפי שכבר הובהר לעיל, אינני מקבלת את הגישה הגורסת כי שימוש בנוסחאות
21 חישוב המבוססות על אומדן והערכה מוביל לתוצאה שאינה תוצאת "מס אמת", לא כל שכן
22 מקום שלא ניתן להימנע משימוש באומדן והערכה כאשר עסקי בקביעת שווי של הטבה.
23 לפיכך, תוצאת מס האמת במקרה שכזה היא בקביעת נוסחת חישוב כלכלית סבירה וראויה,
24 שאינה מנותקת מן המציאות, המובילה לבהירות, אחידות, יציבות ועילול. לא מצאתי כי
25 תקנות שווי שימוש ברכב אינן עומדות בקריטריונים אלו. ההיפך הוא הנכון.
- 26 40. לא למותר לציין, כי שיטה זו של מחוקק המשנה לקביעת שווי הטבה אינה ייחודית רק בעניין
27 קביעת שווי הטבה לעובד בשל העמדת רכב צמוד. כך למשל, בשיטה זו נוקטות גם תקנות מס
28 הכנסה (שווי השימוש ברדיו טלפון נייד), התשס"ב-2002. תקנה 2 לתקנות אלו קובעת את
29 שווי השימוש החודשי בטלפון נייד שהועמד לרשות העובד לשימוש האישי - מחצית
30 מההוצאה החודשית או 105 ₪, לפי הנמוך.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

1 דומני כי אף המערערת תסכים כי אין מקום להעלות במקרה זה טענה בדבר קביעה
2 "שרירותית" של שווי ההטבה לעובד בגין השימוש בטלפון הנייד שאינה משקפת, כביכול,
3 גביית מס-אמת, מאחר וייתכן שהעובד לא השתמש בטלפון לצרכיו הפרטיים כפי גובה השווי
4 שנקבע בתקנה 2 הנ"ל, אלא בהיקף נמוך יותר.

5 ברי, כי קביעה "מדויקת" של שווי הטבה זו תצריך בירור ואיתור כל השיחות וההודעות
6 הפרטיות שערך העובד בטלפון הנייד שקיבל ממעבידו ואבחנתן מהשיחות וההודעות
7 העסקיות – משימה מייגעת אשר תשומותיה ועלויותיה אינן מצדיקות את ביצועה ויצא שכרם
8 של כל הנוגעים בדבר בהפסדם.

9 מטעם זה, קבע מחוקק המשנה את נוסחת החישוב הקבועה בתקנה 2 לתקנות שווי השימוש
10 בטלפון נייד על בסיס הנחה, שהינה על פניה הנחה סבירה, כי מחצית מההוצאה החודשית
11 יצאה לטובת ולצרכי המעביד, והמחצית השנייה או עד סכום של 105 ₪ משקף את שווי
12 ההטבה האישית לעובד לצרכי מס.

13 מתכונת חישוב דומה קיימת ביחס לזקיפת שווי ארוחות. מחוקק המשנה קובע שווי הטבה
14 של ארוחה לצרכי מס על בסיס הערכה ואומדן מסוימים, ולא על בסיס הצריכה האישית
15 הפרטנית של כל עובד, האם אכל מנה כזו או אחרת, או האם אכל קינוח או ויתר עליו. הוא
16 הדין בהוצאות כיבוד בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972
17 (וראו לעניין זה: ת"צ 20306-12-13 מהילי בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים
18 ((26.9.2016)).

19 **פרשנות תקנות שווי שימוש ברכב:**

20 41. אבחן עתה גם את טענת המערערת בכל הנוגע לפרשנותן של תקנות שווי שימוש ברכב. כאמור,
21 עמדת המערערת היא כי התקנות קובעות חזקה בדבר שווי טובת ההנאה שיש לייחס לעובד,
22 אשר היא ניתנת לסתירה.

23 אקדים ואבהיר כי עמדתי היא שתקנות שווי שימוש ברכב קובעות כלל משפטי ברור ומחייב,
24 אשר לא ניתן לסטות הימנו. התקנות אינן קובעות חזקה כלשהי, בוודאי לא חזקה הניתנת
25 לסתירה.

26 42. מקום בו לא קיימת מחלוקת – ואמנם לא קיימת כזו – כי מנהליה של המערערת זכו לטובת
27 הנאה בדמות שווי השימוש ברכבים שהועמדו לרשותם, וכי טובת הנאה זו היא בגדר הכנסת
28 עבודה בידם – ברי כי יש למסות הכנסה זו בהתאם להוראת סעיף 2(א) סיפא לפקודה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

- 1 קביעת שווי השימוש ברכב, על פי הוראת סעיף 2(ב) לפקודה, היא בסמכות שר האוצר
 2 ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, ולשון הסעיף ברורה וחד משמעית ואינה מעידה על
 3 אפשרות אלטרנטיבית לקביעת שווי ההטבה מלבד קביעת שר האוצר –
- 4 **"שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, ייקבע את שווי השימוש ברכב או ברדיו**
 5 **טלפון נייד, שהועמד לרשות העובד;"**
- 6 שר האוצר התקין את תקנות שווי השימוש ברכב הקובעות את נוסחת חישוב שווי ההטבה
 7 בדרך של הכפלת המחיר המתואם לצרכן של כל סוג רכב לפי ההגדרה באותן תקנות בשיעור
 8 שווי השימוש הקבוע בתקנות. תקנות שווי שימוש ברכב אושרו על ידי ועדת הכספים של
 9 הכנסת.
- 10 43. כאמור לעיל, תקנה 2(א) לתקנות שווי שימוש ברכב קובעת את נוסחת החישוב של שווי
 11 השימוש ברכב, וזו לשונה:
- 12 **"השווי לכל חודש של השימוש ברכב, למעט אופנוע כאמור בתקנת משנה (ב), שהועמד**
 13 **לרשות העובד, יהא התוצאה המתקבלת מהכפלת המחיר המתואם לצרכן של הרכב בשיעור**
 14 **שווי השימוש..."**
- 15 אין מאום בלשון תקנה 2(א) הנ"ל אשר יכול להוביל, ולו בדוחק, להתייחסות או פרשנות של
 16 תקנה זו כמקימה חזקה הניתנת לסתירה. יתר על כן, המערערת בעצמה לא הסבירה כלל
 17 ועיקר הכיצד זה ניתן בכלל להגיע למסקנה או לפרשנות שכזו. טיעון סתמי לפיו לשון התקנה
 18 אינה שוללת פרשנות בדבר קיומה של חזקה הניתנת לסתירה – לאו טיעון הוא.
- 19 ראו גם פרשת ב.ד. מיקוד פסקאות 40-43 לפסק הדין.
- 20 44. לגישתי, לא זו בלבד שמלשון תקנה 2(א) לתקנות שווי שימוש ברכב עולה כי מדובר בכלל חד-
 21 משמעי וברור לצורך חישוב שווי השימוש ברכב שהועמד לרשותו של עובד, אלא שהדבר אף
 22 נלמד מתוך השוואה להוראות אחרות בדיני המס הקובעות חזקה הניתנת לסתירה.
- 23 מהוראות אלו ברור כי כאשר המחוקק או מחוקק המשנה מבקש לקבוע מונחים או הגדרות
 24 שהינם בגדר חזקות הניתנות לסתירה – הובהר הדבר באופן שאינו משתמע לשני פנים בנוסח
 25 ובלשון שנקטה.
- 26 כך, למשל, נקבעה חזקה ניתנת לסתירה בהגדרת "תושב" או תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה.
 27 פסקאות (א)2 עד (א)4 להגדרת "תושב ישראל" קובעות:
- 28 **"(2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל –**
 29 **(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;**
 30 **(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו**
 31 **בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

- 1 (3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה.
2 (4) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ולפיהם יראו
3 יחיד שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(2) כתושב ישראל, ובלבד שהתקיים
4 בו אחד מאלה..."
5
6 ואמנם, על יסוד הוראה זו בפקודה הותקנו תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם
7 כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006, אשר
8 הלשון והמינוחים שנעשה בהם שימוש במסגרת תקנות אלו – "יראו כתושב ישראל יחיד..."
9 וכדומה – מעידים בבירור על כוונת המחוקק ומחוקק המשנה לאפשר סתירת חזקה זו.
10 מינוחים או לשון דומה – לא קיימים כלל בתקנות שווי שימוש ברכב. ולא בכדי.
- 11 45. ואם האמור לעיל נכון בהתייחס לכלל כלל משפטי הקבוע בדיני המס, הדבר נכון שבעתיים
12 כאשר עניין לנו בכלל משפטי הקובע מתכונת חישוב ספציפית, בנוסחה חישובית או בדרך
13 "מדויקת" אחרת, דוגמת זו שנקבעה בתקנות שווי שימוש ברכב. במקרה זה, הטענה כי מדובר
14 בחזקה הניתנת לסתירה, חרף העובדה שהדבר לא נאמר בפורש, היא, על פניה, טענה שאינה
15 עולה בקנה אחד עם השכל הישר ועם הגיונם של דברים.
- 16 ברור בעיני כי המחוקק לא היה משחית מילותיו לריק בקביעת נוסחת חישוב כה ספציפית,
17 דוגמת זו הנדונה בערעור זה, אם אמנם כוונתו היתה שנוסחה זו תשמש רק כ"ברירת מחדל"
18 וכי ניתן להציג תחתיה איזו דרך חישוב אלטרנטיבית.
- 19 46. יתר על כן, התכלית הברורה והחד משמעית העולה מלשון התקנות היא כי כוונתו של מחוקק
20 המשנה היתה לקבוע מיסוי של השווי הכלכלי הריאלי המגולם בהטבה של רכב צמוד לעובד
21 באופן יעיל, אחיד וברור. אין אפשרות ולא ניתן להסיק כי היתה כוונה כלשהי לאפשר דרך
22 אלטרנטיבית לקביעת שווי ההטבה.
- 23 ראו לעניין זה הלכת פוליטי, פסקאות 32 ו-33 לפסק דינה של כבוד השופטת נאור (כתוארה
24 א.ז).
- 25 47. בשולי הדברים, אך לא בשולי העניין אציון, כי על אף שהמערערת ניסתה להימנע מלטעון
26 ב"רחל בתך הקטנה" טענות כנגד סבירותן של תקנות שווי שימוש ברכב, הרי שבסופו של דבר
27 במהותם של דברים, כאשר נטענות טענות בדבר "שרירותיות" החישוב ו"עיוות" הנוצר
28 כביכול בגינו – משמע שעומדת טענה שכזו בבסיס טענותיה, והיא מהווה למעשה משום
29 תקיפה עקיפה של התקנות.
- 30



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

- 1 אמנם סעיף 76 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב] התשמ"ד 1984 מסמיך כל בית משפט לדון
2 במסגרת הליך המצוי בסמכותו גם בשאלה שמצויה בסמכותו של בית משפט אחר ככל
3 שמדובר בדיון לצורך אותו עניין שבפניו. על כן, בידי בית משפט זה מצויה סמכות לדון
4 בתוקפן של תקנות שווי שימוש ברכב לצרכי הערעור דן.
- 5 עם זאת, בהתחשב בכך שמדובר בסוגיה עקרונית שיכול ותהא לה השפעה על נישומים נוספים
6 ורבים (ראו האמור לעיל בפתח דבר), אינני מוצאת כי ניתן ונכון לאפשר תקיפה עקיפה של
7 תקנות שווי שימוש ברכב באמצעות הערעור דן.
- 8 ממילא, ההלכה הפסוקה קבעה כי דרך המלך לכל המעוניין לחלוק על תוקפה של חקיקת
9 משנה היא על ידי תקיפתה באופן ישיר בבג"צ.
- 10 ראו: רע"פ 4398/99 עינת הראל נ' מדינת ישראל; ע"א 4926/08 נאשף ואיל ושות' נ' הרשות
11 הממשלתית למים ולביוב, פסקה 40 לפסק דינו של כבוד השופט ג'ובראן; ע"א 7958/10
12 פלאפון תקשורת בע"מ נ' מדינת ישראל.
- 13 אמנם, דרך התקיפה העקיפה אינה נשללת כשלעצמה, אך יילקחו בחשבון במסגרת הקביעה .48
14 אם יש לאפשר אותה - נסיבותיו האישיות של המבקש, האם עשה דין לעצמו ולא פעל לפי דבר
15 החקיקה, האם היתה לו אפשרות מעשית לתקוף אותה בתקיפה ישירה, וכן תיבחן השאלה
16 האם חקיקת המשנה לוקה בפגם חוקי או מוסרי כה חמור הגלוי על פני הדברים בכדי להקים
17 את החריג של שימוש בתקיפה העקיפה השמור למקרים מיוחדים ויוצאים מן הכלל.
- 18 ראו: רע"א 125/16 קבלאן נ' המועצה המקומית בית ג'ון, פסקה 8, בג"צ 3483/05 די.בי.אס
19 שרותי לוויין (1998) בע"מ נ' שרת התקשורת, פסקה 20 ו-21.
- 20 איני סבורה כי עניינה של המערערת נופל לגדרם של אותם מקרים חריגים המאפשרים תקיפה .49
21 עקיפה של חקיקת המשנה – קרי של תקנות שווי שימוש ברכב.
- 22 ממילא, מצאתי כי לא נפל פגם בתקנות אלו או בסבירות נוסחת חישוב שווי ההטבה לעובד
23 בשל השימוש הפרטי ברכב שהוצמד לו על ידי המעביד הקבועה בתקנות שווי שימוש ברכב.
- 24 אציין, כי לא מצאתי בטיעונים אחרים שהועלו על ידי המערערת בסיכומיה כדי להשפיע או .50
25 לשנות את מסקנותיי לעיל ואת תוצאות פסק הדין
- 26 ראו: רע"א 20/15 פרץ נ' ורטיס (18.1.2015); רע"א 6509/14 זפט נ' יעקב (3.11.2014).

27



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך - עורכי דין נ' פקיד שומה עכו

תיק חיצוני:

סוף דבר:

1

2

51. לאור כל האמור לעיל – הערעור נדחה.

3

שומות הניכויים שהוצאו למערערת על ידי המשיב לשנות המס שבערעור יעמדו בעינן.

4

המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עו"ד בסך כולל של 40,000 ₪ אשר ישולם

5

בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום

6

המלא בפועל.

7

8

9

ניתן היום, כ"ב ניסן תשע"ח, 07 אפריל 2018, בהעדר הצדדים.

10

אורית וינשטיין, שופטת

11

12

13

14