



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד (רו"ח) יואב ציוני

מערערת

נגד

פקיד שומה חולון  
ע"י ב"כ עו"ד ליאנא ח'ורי נג'אר  
מפרקליטות מחוז ת"א (פיסקאלית)

משיב

2

3

### פסק דין

4

5 בפני ערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומות ניכויים שהוצאו למערערת לשנות המס  
6 2009-2012.

7 עיקר הסוגיות שיידונו בערעור הן זקיפת שווי שימוש ברכב לעובדי המערערת, זקיפת  
8 הוצאות דלק וזיכוי ממס בגין עבודה במשמרות.

9

### רקע כללי

10 1. המערערת עוסקת בתחום הדפוס. לחברה שני מפעלים באזור התעשייה בחולון  
11 ועובדי החברה עובדים שלוש משמרות ביום, פרט לשבתות וחגים.

12 2. המערערת מעסיקה כ- 30 עובדים כאשר בעל המניות בה הוא אסף ארז שמשמש  
13 כמנהלה ביחד עם אחיו, רפי ארז.

14 3. במהלך ביקורת שערך המשיב למערערת ביחס לשנים 2009-2012 נמצא כי המערערת  
15 תבעה הוצאות רכב בהיקף של כ-3 מיליון ש"ח (פרוטוקול דיון מתאריך 3.5.2017  
16 עמוד 84 שורות 29-31; עמוד 100 שורות 27-32). בעקבות זאת, הועבר התיק לחוליית  
17 ניכויים על מנת לבדוק האם יש מקום לזקוף שווי שימוש ברכב לעובדים.

18 4. ביקורת המשיב העלתה, לטענתו, כי המערערת מעמידה לרשות עובדיה רכבים  
19 (להלן: "הרכבים הצמודים") וכן מעניקה להם הטבת שכר בדמות תדלוק רכביהם  
20 הפרטיים. כן מצא המשיב כי המערערת העניקה למנהליה הטבת מס שלא כדין בגין  
21 עבודה במשמרות.

22



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (2005)

### טענות הצדדים

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30

### 5. עיקר טענות המערערת

א. הרכבים הפרטיים שקיימים בחברה הם רכבים תפעוליים שאינם צמודים לעובד כשלהו ומשמשים לביצוע נסיעות עסקיות של סוכני המכירות והובלת מוצרי דפוס; התדלוקים שמצא המשיב בימי שישי ושבת הם מקרים בודדים שנבעו מהצורך הדחוף להסיע עובדים לביתם בסוף יום שישי, ערב כניסת השבת, או מהצורך להביאם מביתם לעבודה במוצאי שבת. המשיב הסתמך על העובדה שלעובדים מסוימים אין רכב פרטי כנימוק לזקיפת שווי רכב אך בסופו של דבר ערך את הייחוס באופן גלובלי ומבלי ליחס רכב ספציפי לעובד ספציפי תוך שהוא קובע שווי רכב גם למי שיש רכב פרטי בבעלותו.

ב. גם אם נעשה שימוש פרטי ברכבי המערערת הרי שמדובר בשימוש שולי וזניח ואין מקום לייחס בגינו שווי שימוש חודשי מלא. לכל היותר, ניתן היה לזקוף שימוש יחסי בגין השימוש הפרטי שהרי אין מחלוקת כי מדובר ברכבים המשמשים את המערערת לפעילותה העסקית.

ג. חלק מהרכבים שהוצמדו לעובדים אינם שייכים למערערת, חלקם הוצמדו למי שאינם עובדים של המערערת, חלקם רכבים המוגדרים ברישיון הרכב כרכבים מסחריים, המשיב הסתמך על רישומי הנהגים בחברת פזומט כאשר ידוע לו כי הרישום בפזומט אינו משקף הצמדה בפועל של רכב לעובד מסוים;

ד. את האבסורד שבשיטת המשיב ניתן להסביר בכך שסכום ההטבה שיוחס לעובדים בגין הרכבים הצמודים עמד על כ- 2 מיליון ש"ח, ולאחר גילום ההטבה על סכום של 3.2 מיליון ש"ח, כאשר בפועל מדובר ברכבים ישנים ששוים אינו עולה על כמה מאות אלפי שקלים.

ה. המשיב עושה שימוש לרעה בסוגיית נטל ההוכחה: במקום שהמשיב יוציא שומה המבוססת על מסה קריטית של ראיות, לאחר חקירה ודרישה, הוא מוציא שומה על בסיס השערות וניחושים ומטיל על המערערת את הנטל לשכנעו אחרת. שומת ניכויים אינה יכולה להיות ברירת מחדל כל אימת שבעל עסק קונה רכב פרטי.

ו. המשיב לא טרח לתשאל אף אחד מעובדי המערערת. למשל, המשיב מייחס רכב צמוד לעובד דוד וינטר כאשר בפועל הוא מתגורר במפעל ואין לו צורך ברכב שיסיעו לביתו. המשיב מייחס שווי רכב לעובדי ייצור המקבלים שכר נמוך, וזאת ללא כל היגיון.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 ז. שומת המשיב המבוססת על ההנחה כי לא ניתן לייחס רכב מסוים לעובד מסוים  
2 משמעה כי מלכתחילה לא ניתן היה להוציא את שומת הניכויים. במקרה זה  
3 מדובר בהוצאה עודפת שיש לתאם אותה במישור חבות המס של המערערת ולא  
4 באמצעות זקיפת שווי שימוש ברכב לעובדים.
- 5 ח. גם אם היה מקום לזקוף שווי בגין הרכבים, לא היה מקום לביצוע גילום של  
6 ההטבה. מי שקיבל את ההטבה הוא העובד ולכן הוא החייב במס. המערערת  
7 אינה אלא צינור להעברת המס באמצעות המנגנון של ניכוי מס במקור אולם  
8 רשאית היא לחזור אל העובד לצורך גביית המס. מכל מקום, אין הצדקה לביצוע  
9 הגילום בהתחשב בשיעורי מס בריאות וביטוח לאומי (תוספת של 12% לשיעור  
10 מס הכנסה).
- 11 ט. תחשיב המשיב מבוסס על קביעת שווי שימוש ברכב על בסיס שיעור של 2.5%  
12 משווי רכב חדש וזאת מבלי לקחת בחשבון את העובדה שרכבי המערערת הם  
13 רכבים ישנים ששוויים הלך ופחת במשך שנות החזקתם. שיטת חישוב זו מייחסת  
14 לעובד הטבה וירטואלית ולא את ההטבה שנוצרה לו בפועל.
- 15 י. המערערת אינה מתדלקת בפזומט נסיעות של עובדים. עובדי החברה נוסעים  
16 ברכבי המערערת שמותקן בהם פזומט בפייט התדלוק.
- 17 יא. ככל שמי מבעלי השליטה במערערת השתמש בכרטיס פזומט ידני לתדלוק רכב  
18 פרטי, הרי שהוא חויב על כך בכרטיס החו"ז האישי שלו וההוצאה לא נדרשה  
19 במערערת. אך אפילו נדרשה ההוצאה, לא היה מקום להוצאת שומת ניכויים  
20 וניתן היה לתאם את ההוצאה במערערת תוך חיוב חו"ז הבעלים (קיימת יתרת  
21 זכות לבעלים בסכום של למעלה ממיליון ש"ח).
- 22 בכל הנוגע לטענת המשיב כי, נעשה שימוש בכרטיס פזומט ידני על ידי עובדי  
23 המערערת, יתכן ונעשה שימוש כאמור ברכבים שכורים שטרם הותקן בהם  
24 פזומט או ברכבים חלופיים שהתקבלו מהמוסד.
- 25 יב. לעניין סוגיית הזיכוי ממס בגין עבודה במשמרות, מנהלי המערערת עובדים  
26 במשמרות כאשר נוכחותם נדרשה לצורך הפעל קווי הייצור במפעל. העובדה  
27 שהמנהלים אינם ממלאים כרטיסי נוכחות, אין בה כדי לשלול מהם את הזיכוי  
28 כאשר עומדות בפני המשיב דרכים חלופיות לבירור אופן עבודתם בפועל.
- 29 יג. טענות נוספות: המדגם שערך המשיב פגום ואינו מייצג; סכומים שנוקפו בשכר  
30 (לרפי ארז) לא נלקחו בחשבון על ידי המשיב ולא הופחתו מהשומה; המשיב  
31 מושתק מהוצאת שומת ניכויים לאור הסכם שומה שערך עם המערערת לשנים  
32 מושא המחלוקת; שומת המשיב מבוססת על רכבים ועובדים של חברות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 קשורות; המשיב יישם שיעור מס שולי מקסימאלי מבלי לברר את שיעור המס  
2 הנכון של העובד.
- 3 **עיקר טענות המשיב** .6
- 4 א. רכבי המערערת הם רכבים פרטיים במשקל של עד 3.5 טון שתקנות שווי שימוש  
5 ברכב חלות עליהם והנטל להוכיח כי רכבים אלה אינם צמודים לעובדיה חל על  
6 המערערת. בנטל זה המערערת לא עמדה.
- 7 ב. המשיב מצא ובדק כי לרוב עובדי המערערת אין כלי רכב פרטיים. בנוסף, נערך  
8 מדגם של תדלוק רכבי המערערת בחודשים יולי-אוגוסט בשנים 2011-2012 על פי  
9 דוחות פזומט וממנו עולה כי כלי רכב של המערערת תודלקו בימי שישי-שבת  
10 למרות שהמערערת אינה פעילה מכניסת השבת ועד צאת השבת.
- 11 ג. המערערת אישרה כי העמידה כלי רכב לשימוש העובדים בסופי שבוע.
- 12 ד. למרות דרישות חוזרות ונשנות, המערערת לא המציאה את יומני נסיעות הרכב  
13 ואת דוחות תיאום הוצאות רכב. המערערת אישרה כי לא ערכה תיעוד מסודר של  
14 הנסיעות ברכבים.
- 15 ה. המשיב ערך ביקור בחניון העסק של המערערת ומצא כי מדובר בחניון פתוח, ללא  
16 שומר וללא מצלמות. בנוסף, ברכבי המערערת לא הותקן איתורן או מכשור  
17 טכנולוגי תואם אחר.
- 18 ו. לאור זאת, המשיב חייב את המערערת בשומת ניכויים בגין שווי שימוש ברכב  
19 בהתאם לתקנות שווי שימוש ברכב תוך גילום הסכומים בהתאם לאחוז המס  
20 השולי הממוצע של העובדים לרבות שיעור ביטוח לאומי ומס בריאות. המשיב  
21 העמיד את שיעור המס הממוצע לחיוב המערערת על הצד המתון.
- 22 ז. בנוסף, המערערת לא זקפה הטבת שכר תדלוק בכרטיסי פזומט ידניים של רכבים  
23 שאינם בבעלותה.
- 24 לפי ממצאי המשיב, תודלק רכבה האישי של מנהלת החשבונות של החברה. כמו  
25 כן תודלק רכב המצוי בבעלות אשתו של סוכן מכירות (שכיר בחברה) מבלי שניתן  
26 הסבר ומבלי שנוהל רישום מפורט של הנסיעות, מטרתן ויעדן.
- 27 ח. המשיב חייב בשווי דלק לשנים 2011-2012 בהתאם לסכומי התדלוק בפועל על פי  
28 דוחות פזומט.
- 29 הוצאות הדלק לשנים 2009-2010 חושבו על בסיס ממוצע הסכומים של השנים  
30 2011-2012 היות שרק משנת 2011 החלה המערערת לעבוד עם חברת פז.
- 31 ט. בחישוב ניכוי המס מעובדיה, המערערת נתנה למנהלים זיכוי בגין עבודה  
32 במשמרות וזאת מבלי שהדפיסו כרטיס נוכחות. המשיב טוען כי זיכוי בגין עבודה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 16-03-40932 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 במשמרות ניתן לעובדי ייצור בלבד ולא למנהלים. בנוסף, תנאי הכרחי לקבלת  
2 זיכוי משמרות הוא הדפסת כרטיס נוכחות.

### דיון והכרעה

### זקיפת שווי שימוש בגין הרכבים הצמודים

### הדין החל

6 .7 סעיף 2(א) לפקודת מס הכנסה מטיל חבות במס על כל תקבול ועל כל טובת הנאה  
7 שמקבל עובד ממעבידו בתמורה לעבודתו. כן קובע הסעיף כי כהכנסת עבודה ייחשב  
8 גם "שווי של שימוש ברכב... שיועמד לרשותו של העובד".

9 .8 בהתאם לסמכותו מכוח סעיף 2(ב) לפקודת מס הכנסה התקין שר האוצר את  
10 תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987 (להלן: "תקנות שווי  
11 השימוש ברכב") הקובעות את אופן חישוב שוויה של טובת ההנאה הניתנת לעובד  
12 שהועמד לשימושו רכב על ידי מעבידו.

13 .9 תקנות שווי השימוש ברכב עברו שינויים במהלך השנים. עם זאת, בכל גלגוליהן של  
14 התקנות, הן כללו נוסחאות חישוב כלליות המגדירות את שווי השימוש.  
15 בתקנות המקוריות משנת 1975 נקבע שווי השימוש על פי סיווגו של הרכב שהועמד  
16 לרשות העובד לפי אחת הקטגוריות שנקבעו בתקנות ובהמשך נקבע שווי השימוש  
17 ברכב על פי קבוצות מחיר, הן אלו הרלבנטיות לענייננו.

18 החל משנת 2010 שונו תקנות שווי השימוש ברכב ונקבע בהן כי שווי השימוש יחושב  
19 לפי השיעור הקבוע בתקנות כשהוא מוכפל במחיר הרכב המוגדר בתקנות.  
20 יצוין כי הנוסח החדש של התקנות אינו מעניינו של ערעור זה שעה שאין מחלוקת כי  
21 כל רכבי המערערת הן משנת ייצור הקודמת לשנת 2010. לאור זאת, אין צורך  
22 להידרש לטענות המערערת המתייחסות לנוסח העדכני של התקנות.

23 .10 תקנות שווי השימוש ברכב קובעות כלל נוקשה לצורך יישומן ודומה כי אין אפשרות  
24 לסטות הימנו. התקנות מציבות נוסחה פשוטה לחישוב שווי השימוש ברכב צמוד  
25 שתכליתה ליצור אחידות ולקבוע מדד יעיל, וודאי וקל, גם אם על חשבון סטייה  
26 מהשווי האמיתי אילו היה מחושב באופן פרטני לכל רכב ורכב.

27 על כך גם עמדו בתי המשפט בפסיקותיהם השונות: ראו, עניין ע"מ (חי')-34518-01  
28 15 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פ"ש חיפה (15.3.2017) (להלן: עניין  
29 מיקוד); ת"צ (ת"א) 3363-02-11 סראוס פארג'יאן נ' מדינת ישראל (23.11.2015)  
30 (להלן: עניין סראוס); ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 נ' פ"ש חדרה (7.8.2017)  
31 (להלן: עניין נווה נטוע).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 מבחינה כלכלית, זקיפת שווי שימוש ברכב צמוד אמורה לשקף את טובת ההנאה  
2 שנוצרה לעובד, שכן הוא אינו צריך לרכוש שרותי הסעה חלופיים. התקנות קובעות  
3 את שווי השימוש ברכב על בסיס מחירו של רכב פרטי אותו היה העובד רוכש אלמלא  
4 הועמד לרשותו הרכב של המעביד (עניין **מיקוד**, 54). עם זאת, מאחר ששווי השימוש  
5 ברכב מחושב במנותק מהיקף השימוש בו בפועל על ידי העובד, אין בהכרח חפיפה  
6 בין שווי השימוש הנקבע על פי התקנות לבין ההטבה בפועל שנצמחה לעובד כתוצאה  
7 מהשימוש ברכב המעביד. בסופו של דבר תכלית התקנות היא לקבוע **"שיטת הערכה**  
8 **בקיורב שביסודה עומד שיקול היעילות"** (עניין **סראוס**, פסקה 4).
- 9 תקנות שווי שימוש ברכב חלות על **"רכב"** כהגדרתו בתקנות מס הכנסה (ניכוי  
10 הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 (להלן: **"תקנות ניכוי הוצאות רכב"**).
- 11 עיון בהגדרה זו ילמדנו כי ההגדרה ממעטת מתוכה **"רכב תפעולי"**, המוגדר כדלקמן:  
12 **"רכב שהתקיים בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה: ... (2) הרכב לא**  
13 **הועמד לרשות עובד כלשהו של המעביד, הוא משמש רק לצורכי המעביד או בעל**  
14 **משלח היד או העסק, לפי העניין, מקום העיסוק של המעביד, או של בעל משלח**  
15 **היד או של בעל העסק, לפי העניין, אינו בבית מגוריו ובתום שעות העבודה הרכב**  
16 **אינו יוצא מחוץ לתחום העיסוק"**.
- 17 הווה אומר, על מנת שרכב יוכר כ"רכב תפעולי", ועל כן ייצא מהגדרת "רכב"  
18 ומתחולת תקנות שווי השימוש ברכב, צריך שיתקיימו בו התנאים המפורטים  
19 בהגדרה, היינו, שהרכב לא הועמד לרשות עובד כלשהו, שהרכב שימש רק לצורכי  
20 המעביד ושבתום שעות העבודה הרכב לא יצא מחוץ למקום העיסוק.
- 21 עוד עולה מלשון התקנות, כי על המעביד להניח את דעתו של פקיד השומה בדבר  
22 התקיימות התנאים הנ"ל, ולא להיפך. ככל שיעלה בידי המעביד לשכנע את פקיד  
23 השומה כי רכב מסוים שבבעלותו הוא "רכב תפעולי", הוא יוכל להימנע מהצורך  
24 לזקוף בגינו שווי שימוש ברכב כהכנסת עבודה בידי עובדו. אם לא יעלה הדבר בידו,  
25 יוגדר אותו רכב כ"רכב" שחלות עליו התקנות ושווי השימוש בו יזקף כהכנסת  
26 עבודה בידי העובד, באופן המחייב את המעביד בניכוי מס במקור מאותה הכנסה.
- 27 יושם אל לב כי בעוד שתקנות ניכוי הוצאות רכב קובעות כי, הוצאות החזקת רכב  
28 שאינו צמוד שהוצאו בייצור הכנסה יותרו בניכוי בשיעורים מסוימים ובהתאם  
29 לחלופות המפורטות בתקנה 2 לתקנות, קובעת תקנה 3 לתקנות כי **"הוצאות החזקת**  
30 **רכב בשל רכב שהמעביד העמיד לרשות עובדו, יותרו בניכוי במלואן"**.
- 31 משילוב הוראות תקנות שווי שימוש ברכב ותקנות ניכוי הוצאות רכב עולה כי רכב  
32 שהועמד לרשות העובד מהווה הכנסת עבודה בידי העובד. לכן, המעביד חייב לזקוף



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (2005)

- 1 את שווי השימוש ברכב לאותו עובד כהכנסת עבודה ולנכות מס במקור מהכנסה זו  
2 בדומה לכל שכר המשולם על ידו לעובדו.  
3 במקביל לזקיפת שווי השימוש ברכב לעובד וניכוי המס בגינה, יהיה זכאי המעביד,  
4 מכוח תקנה 3 הנ"ל לתקנות ניכוי הוצאות רכב, לנכות את **מלוא** הוצאות החזקת  
5 הרכב שהועמד על ידו לרשות עובדו. שוב, בדומה לכל הוצאת שכר אחרת.  
6 14. המערערת עושה שימוש מוטעה במונח "רכב מאגר", כאילו מדובר ב"רכב תפעולי",  
7 ולא היא.  
8 המונח "רכב מאגר" אינו מוגדר בפקודת מס הכנסה או בתקנות מכוחה והוא  
9 מתייחס למצבים בהם המעביד מעמיד לרשות עובדיו רכבים שנועדו לפעילותו  
10 השוטפת, וזאת מבלי שרכב מסוים מוקצה לעובד מסוים, אם כי רכבים אלה עשויים  
11 להימצא בידי עובדים מסוימים בשעות שמעבר לשעות העבודה ומחוץ למקום  
12 העבודה הקבוע.  
13 "רכב מאגר" נמצא, אפוא, בתוך שבין רכב תפעולי לבין רכב צמוד. מחד גיסא, הוא  
14 אינו רכב תפעולי שכן הוא משמש את העובד באופן פרטי. מאידך גיסא, הוא אינו  
15 רכב צמוד העומד לרשותו של העובד ללא הגבלת זמן ומקום (עניין **נווה נטוע**, פסקה  
16 58).  
17 בעקבות הליך משפטי שהתנהל בעניין ה"פ 38987-07-12 **ארגון סגל המחקר במשרד**  
18 **הביטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר – החשב הכללי ואח'**,  
19 רשות המיסים הוציאה הנחיה מקלה הקובעת, כי בכפוף לתנאים שהוגדרו בהנחיה,  
20 ייזקף שווי שימוש בגין "רכב מאגר", **באופן יחסי** ועל פי היקף השימוש החודשי של  
21 העובד, וזאת במקום זקיפת שווי שימוש חודשי מלא (הנחיית רשות המיסים  
22 מתאריך 21.10.2014 בעניין "מיסוי שווי שימוש ברכבי מאגר/איגום", נספח 16  
23 לתצהיר המשיב) (להלן: "**ההנחיה המקלה של רשות המיסים**").  
24 הייחודיות של "רכב מאגר" היא, אם כן, שניתן לזקוף בגינו שווי שימוש באופן יחסי  
25 וזאת חלף יישום הכלל הבינארי לפיו כל עוד הרכב אינו "תפעולי" יש לזקוף בגינו  
26 שווי חודשי מלא.  
27 15. גישת הפסיקה היא, שלא ניתן לקבל טענות בעלמא של המעביד כי רכבים מסוימים  
28 שבהחזקתו הם "רכבים תפעוליים", מבלי שהוא מבסס טענות אלה באסמכתאות  
29 ברורות.  
30 על המעביד להוכיח, כי ייחד, מראש ולא בדיעבד, רכבים מסוימים על מנת שישמשו  
31 לצורכי פעילות העסק וכי קבע נהלים ברורים, הנאכפים בפועל, על מנת להבטיח כי  
32 רכבים אלה לא ישמשו למטרות פרטיות של העובדים ושלא יוצאו מחוץ למקום  
33 העסק לאחר תום שעות העבודה הרגילות (עניין **נווה נטוע**, פסקאות 66-68; עמ"ה (י-)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 16-03-40932 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 (ס 131/08 עיריית מעלה אדומים נ' פקיד שומה ירושלים, פסקאות 21-28 (1.5.2011))  
2 (להלן: עניין מעלה אדומים).  
3 אם המעביד לא יעמוד בנטל ההוכחה המוטל עליו, ולא יניח את דעתו של פקיד  
4 השומה כי הרכבים לא שימשו למטרות פרטיות של העובדים, תעמוד על כנה השומה  
5 המייחסת לעובדים הטבה של שווי רכב צמוד, בהתאם לתקנות שווי השימוש ברכב.  
6 **מן הכלל אל הפרט**  
7 **אופן בניית השומה בעניין זקיפת שווי רכב**
- 8 16. במהלך דיוני השומה אישר רפי ארז, מנהל המערערת, כי היו מקרים בהם המערערת  
9 אפשרה לעובדיה לעשות שימוש ברכביה מחוץ לשעות העבודה: "לגבי כלי רכב  
10 שנסעו בשבתות לפי הרשימה בחודשים יולי ואוגוסט...נתתי את כלי הרכב  
11 לעובדים שעובדים ביום שישי עד שעה מאוחרת ואמורים לחזור במוצ"ש" (מש/8  
12 מתאריך 13.10.2015, נספח 9 לתצהיר המשיב).  
13 רפי ארז אישר זאת גם בחקירתו הנגדית בבית המשפט (פרוטוקול דיון מתאריך  
14 26.4.2017, עמוד 65 שורות 21-26).  
15 17. המשיב החליט לערוך בדיקה מדגמית בנוגע לתדלוק רכבי המערערת בימי שישי-שבת  
16 בחודשים יולי-אוגוסט 2011-2012 על מנת לבדוק אם רכבי המערערת שימשו את  
17 העובדים מחוץ לשעות העבודה.  
18 המשיב קיבל "דוחות פירוט רכישה לרכב" של חברת פזומט (נספחים 12-13 לתצהיר  
19 המשיב) שכללו נתונים על תדלוק רכבי המערערת בהם הותקן פזומט בפיית התדלוק.  
20 בדיקת דוחות אלה העלתה כי רכבים מסוימים של המערערת תודלקו שלא בשעות  
21 הפעילות הרגילות שלה, היינו, בימי שישי לאחר כניסת השבת ובימי שבת לפני  
22 יציאת השבת.  
23 18. המשיב ערך נייר עבודה שבו פרט את המקרים בהם רכבי המערערת, בהם הותקן  
24 פזומט בפיית התדלוק, תודלקו בימי שישי-שבת, מחוץ לשעות העבודה הרגילות,  
25 בחודשים יולי-אוגוסט בשנים 2011-2012 (נספח 14 לתצהיר המשיב).  
26 מנייר העבודה עולה כי, בחודש יולי 2011 נמצאו שני רכבים של המערערת שתודלקו  
27 שלוש פעמים מחוץ לשעות העבודה הרגילות, כדלקמן:  
28 רכב מס' 46-321-60 תודלק ביום שבת בתאריך 2.7.2011 בשעה 9:29.  
29 רכב מס' 76-227-60 תודלק ביום שבת בתאריך 16.7.2011 בשעה 14:23 וכן ביום  
30 שבת בתאריך 30.7.2011 בשעה 13:58.  
31 עוד עולה מנייר העבודה כי, בחודשים יולי-אוגוסט 2012 נמצאו חמישה רכבים של  
32 המערערת שתודלקו תשע פעמים מחוץ לשעות העבודה הרגילות, כדלקמן:





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (2005)

- 1 רכב מס' 46-321-60 תודלק ביום שישי בתאריך 13.7.2012 בשעה 21:26 וכן ביום  
2 שבת בתאריך 25.8.2012 בשעה 15:55.
- 3 רכב מס' 75-988-60 תודלק ביום שישי בתאריך 6.7.2012 בשעה 17:56, ביום שבת  
4 בתאריך 4.8.2012 בשעה 21:24 וכן ביום שישי בתאריך 10.8.2012 בשעה 22:03.
- 5 רכב מס' 47-832-60 תודלק ביום שבת בתאריך 4.8.2012 בשעה 00:01.
- 6 רכב מס' 72-264-69 תודלק ביום שבת בתאריך 4.8.2012 בשעה 12:41.
- 7 רכב מס' 75-412-62 תודלק ביום שבת בתאריך 11.8.2012 בשעה 11:10 וביום שבת  
8 בתאריך 25.8.2012 בשעה 21:12.
- 9 זאת ועוד, המשיב בדק ומצא כי חלק מהעובדים אינם מחזיקים רכבים פרטיים.  
10 מנייר עבודה נוסף שערך המשיב (נספח 15 לתצהיר המשיב) עולים הנתונים הבאים:  
11 העובד מאיר ברדוגו נהג על רכב המערערת מס' 49-637-66 ואין רכב פרטי הרשום על  
12 שמו או על שם אשתו.
- 13 העובד רונן כספי נהג על רכב המערערת מס' 76-227-60 ומחודש אוגוסט 2013 נהג על  
14 רכב מס' 58-876-57. העובד מכר את רכבו הפרטי בתאריך 13.5.2013 ולאשתו אין  
15 רכב הרשום על שמה.
- 16 העובד נתן כספי נהג על רכב המערערת מס' 87-735-29 ואין רכב פרטי הרשום על  
17 שמו (בבעלות אשתו היה רכב עד לתאריך 3.7.2014).
- 18 העובד וינטר דוד נהג על רכב מס' 72-264-69 ואין רכב פרטי שהיה רשום על שמו.  
19 העובד גדעון רונן נהג על רכב מס' 46-253-63 ואין רכב פרטי שהיה רשום על שמו.  
20 העובד ביזאוי אלי נהג על רכב מס' 46-321-60 ואין רכב פרטי שהיה רשום על שמו או  
21 על שם אשתו.
- 22 בהתבסס על נתוני תדלוק רכבי המערערת בימי שישי-שבת ובהתבסס על הנתון לפיו  
23 לחלק מעובדי החברה אין רכבים פרטיים, כאמור לעיל, ולאחר שהמשיב לא השתכנע  
24 כי רכבי המערערת הם רכבים תפעוליים המשמשים אך ורק לצורכי פעילותה  
25 העסקית, נערך נייר עבודה נוסף (נספח 17 לתצהיר המשיב) בו כלל המשיב 14 רכבים  
26 של המערערת בגינם זקף שווי שימוש ברכב לעובדים בהתאם לתקנות שווי השימוש  
27 ברכב.
- 28 חישוב סכומי שווי השימוש נעשה בהתחשב בעובדה שהרכבים יוצרו עד לשנת הייצור  
29 2009 ובהתאם לנוסח תקנות שווי שימוש ברכב הרלוונטיות, כדלקמן:  
30 בשנת 2009 נזקף שווי שימוש ברכב בסכום כולל של 370,000 ש"ח;  
31 בשנת 2010 נזקף שווי שימוש ברכב בסכום כולל של 527,350 ש"ח;  
32 בשנת 2011 נזקף שווי שימוש ברכב בסכום כולל של 655,930 ש"ח;  
33 בשנת 2012 נזקף שווי שימוש ברכב בסכום כולל של 487,800 ש"ח.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 16-03-40932 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 בסך הכול נזקף שווי שימוש לעובדי המערערת בסכום כולל של 2,041,080 ש"ח.
21. יצוין כי בתוך רשימת 14 הרכבים שבטבלת שווי שימוש ברכב ישנם שישה רכבים  
3 לגביהם לא נמצא כי תודלקו בימי שישי-שבת ולא נמצא כי הם מוחזקים על ידי מי  
4 שאין בבעלותו רכב פרטי: רכב מס' 11-004-51, רכב מס' 31-126-66, רכב מס' 78-  
5 492-60, רכב מס' 38-322-51, רכב מס' 64-165-56 ורכב מס' 27-666-66.
- 6 על שישה רכבים אלה יישם המשיב את תוצאות המדגם שערך בנוגע ליתרת הרכבים.  
7 22. לצורך חישוב החבות במס בגין הצמדת 14 רכבי המערערת לעובדים, היה על המשיב  
8 להיזקק לשיעור המס השולי של כל עובד ועובד.  
9 ברם, מאחר שלמשיב לא היו נתונים ביחס לזהות העובדים שלהם הוצמדו הרכבים  
10 (שהרי המערערת כפרה בטענה זו), נאלץ המשיב לקבוע את אחוז המס השולי של  
11 העובדים על בסיס חומר חלקי שהיה בפניו (שמות העובדים על פי דוחות פוזמט ועל  
12 פי טבלת הרכבים).  
13 בדיקה זו העלתה כי שיעור המס השולי של העובדים לשנים 2009-2011 עמד בממוצע  
14 על שיעור של 23%, ללא שווי רכב, ועל שיעור של 30% בתוספת שווי רכב; בשנת  
15 2012 עמד שיעור המס השולי הממוצע של העובדים על שיעור של 21% ובתוספת שווי  
16 רכב עמד שיעור המס השולי הממוצע על 30%.  
17 מאחר שחישוב המס התבסס על חומר חלקי ולא מדויק, המשיב בחר להקל עם  
18 המערערת והעמיד את שיעור המס השולי של העובדים על שיעור מס ממוצע של  
19 25%.  
20 23. במסגרת שומת הניכויים שהוצאה למערערת, מושא ערעור זה, המשיב גילם את  
21 סכום שווי השימוש ברכב שיש לזקוף לעובדים לפי שיעור של 37% (25% שיעור המס  
22 השולי הממוצע של העובדים, כמוסבר לעיל, בתוספת 12% שיעור ביטוח לאומי ומס  
23 בריאות).  
24 לאחר הגילום, שווי שימוש ברכב מגולם שנזקף לעובדי המערערת עמד על הסכומים  
25 הבאים:  
26 587,302 ש"ח לשנת 2009.  
27 837,063 ש"ח לשנת 2010.  
28 1,041,159 ש"ח לשנת 2011.  
29 774,286 ש"ח לשנת 2012.  
30 ובסך הכול הסכום המגולם הכולל של שווי שימוש ברכב עמד על סכום של 3,239,810  
31 ש"ח לכל שנות השומה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 סכומי המס בהם חויבה המערערת חושבו על פי תוצאת המכפלה של סכומי השווי  
2 המגולמים בשיעור המס השולי הממוצע של 25%. סכום זה עמד על סכום כולל של  
3 809,952 ש"ח (ראו, נספח 10 לתצהיר המשיב).  
4 **שומת המשיב מבוססת דיה**
- 5 24. המערערת טוענת כי שומת המשיב מבוססת על "ניחושים והשערות" (סעיף 5  
6 לסיכומים) ושהיא נקבעה "באופן שרירותי וסתמי" (סעיף 9 לסיכומים).  
7 וכלשונה של המערערת: "יושב פקיד המס במשרדו וקובע שומה באופן שרירותי  
8 וסתמי אלא אם יוכיחו לו אחרת!". היעלה על הדעת? ... במקום לאסוף ראיות בצורה  
9 פוזיטיבית, הפך פקיד המס את הביקורת על ראשה וכעת הוא דורש מהנישום  
10 להוכיח לו שלא היה צריך לזקוף שווי" (סעיף 9 לסיכומים).  
11 דברים אלה מחייבים אותנו לבדוק האם אכן כזעקתה: האם שומת המשיב מבוססת  
12 על אדנים סבירים או שמא, היא בלתי מבוססת ושרירותית, כטענת המערערת.
- 13 25. אקדים ואומר כי הגעתי למסקנה שהשומה מושא המחלוקת מבוססת דיה ואין  
14 בסיס לטענת המערערת כי מדובר בשומה סתמית ושרירותית.
- 15 26. אפתח בכך, שבנסיבות העניין, לא מוטלת על המשיב החובה להצדיק את השומה  
16 (ראו נוסח סעיף 155 לפקודת מס הכנסה המטיל על המשיב את החובה להצדיק את  
17 השומה כאשר המערער ניהל פנקסים קבילים).  
18 יצוין כי במהלך חקירתו הנגדית של רפי ארז התברר כי, פנקסי המערערת הוכרו  
19 כבלתי קבילים לשנות המס 2008-2009 על פי הסכם שומה שנחתם בין המשיב  
20 למערערת בתאריך 14.1.2016 (פרוטוקול דיון מתאריך 26.4.2017 עמ' 45 משורה 14  
21 עד עמ' 48 שורה 21).  
22 בכל מקרה, אין מחלוקת כי, השאלות הנדונות בערעור הן במהותן שאלות לבר  
23 פינקסיות, היינו, שאלות שהתשובות להן לא נמצאות בפנקסי המערערת (למשל,  
24 איזה שימוש נעשה ברכבים, מתי נסעו בהם וכיו"ב) כך שלא מוטלת על המשיב  
25 החובה להצדיק את השומה.  
26 עוד אציין כי, גם אם הייתה מוטלת על המשיב החובה להצדיק את השומה, אין  
27 מדובר בהצדקת השומה בראיות מדויקות ודי להראות כי השומה עומדת במבחני  
28 סבירות והגיון המניחים את הדעת (ע"א 4230/00 דוד רצון נ' פקיד שומה נתניה  
29 (29.9.2003); ע"א 4493/12 צדוק ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים 1  
30 ((13.4.2014)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 למרות שהמשיב אינו מחויב בהצדקת השומה, ברור לכל, כי המשיב אינו רשאי  
2 להוציא למערערת שומת ניכויים בלתי מבוססת שכל כולה נשענת על הנחות  
3 והשערות.  
4 כך, לא ניתן לבסס שומה על זקיפת שווי שימוש ברכב לעובדים רק משום שבבעלות  
5 המערערת רכבים פרטיים בהם משתמשים העובדים.  
6 חובת ההוכחה המוטלת על המעביד "להניח את דעתו" של המשיב כי הרכבים  
7 שברשותו הם רכבים תפעוליים, אין משמעותה כי המשיב רשאי לצאת מתוך נקודת  
8 מוצא שכל רכב פרטי שברשות המעביד הוא רכב צמוד, אלא אם יוכח בפניו אחרת.  
9 המשיב נדרש לבסס את שומתו בראיות, ולו ראשוניות, שיש בכוחן ללמד כי הרכבים  
10 שימשו את העובדים באופן פרטי ומחוץ לשעות העבודה.  
11 רק לאחר שיעמוד המשיב בנטל ראשוני זה, יעבור נטל הראיה אל עבר המערערת  
12 לשכנעו אחרת.  
13 28. בענייננו, המשיב בדק ומצא כי חלק מרכבי המערערת תודלקו בימי שישי ושיבת,  
14 לאחר שעות העבודה.  
15 ממצא עובדתי זה נגזר ממדגם שערך המשיב בחודשים יולי-אוגוסט בשנים 2011-  
16 2012 ודי בו כדי לבסס את אותה מסקנה **ראשונית** לפיה אותם רכבים תודלקו מחוץ  
17 לשעות העבודה גם בתאריכים נוספים באותן שנים, וזאת עד שתבוא המערערת  
18 ותשכנע את המשיב אחרת, על פי הנתונים שאמורים להיות בידה.  
19 כאן המקום לציין כי לפי לשון תקנות ניכוי הוצאות רכב, די בכך שהרכב תודלק  
20 מחוץ לשעות העבודה כדי להוציאו מגדר "רכב תפעולי", שכן לא מתקיים לגביו  
21 התנאי כי שימש "רק לצורכי המעביד".  
22 29. המערערת טוענת כי המשיב אינו רשאי לזקוף שווי שימוש חודשי מלא על בסיס  
23 כמות התדלוקים שמצא (שלוש פעמים בשנת 2011 ותשע פעמים בשנת 2012).  
24 לטענתה, חלק מהתדלוקים שמצא המשיב ניתן להצדיק בצורך להסיע את העובדים  
25 מהמפעל הממוקם באזור התעשייה בחולון לביתם ביום שישי אחר הצהריים  
26 ובהסעתם מביתם לעבודה במוצאי שבת (כזכור, מפעל המערערת עובד על בסיס  
27 שלוש משמרות ביממה). לאור זאת, לטענת המערערת נותר מספר קטן של תדלוקים  
28 שנעשו בסופי שבוע (3 תדלוקים בשנת 2011 ו-3 תדלוקים בלבד לשנת 2012, סעיפים  
29 46-47 לסיכומי המערערת) ולא ניתן על בסיסו לזקוף שווי שימוש מלא בגין הרכבים.  
30 30. אין בידי לקבל את טענת המערערת.  
31 המשיב היה רשאי להסתמך על מדגם המבוסס על בדיקת תדלוק רכבי המערערת  
32 בחודשי הקיץ של חלק משנות השומה מושא הערעור.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 משמצא המשיב כי חלק מרכבי המערערת תודלקו מחוץ לשעות העבודה הרגילות,  
2 מבלי שניתן הסבר מניח את הדעת לתדלוקים בימי שישי בערב או בימי שבת  
3 בצהריים, הוא היה רשאי להניח כי אותם רכבים היו צמודים לעובדים גם בשאר  
4 חודשי שנות השומה, אלא אם תבוא המערערת ותשכנעו אחרת. המערערת לא  
5 הצליחה להציג טעם סביר לתדלוקים שנעשו בימי שישי-שבת (סעיף 46 לסיכומי  
6 המערערת).
- 7 יש לזכור כי, המשיב לא זכה לשיתוף פעולה פורה מצד המערערת (ראו תרשומות  
8 דיוני השומה, מש/8), לא הומצאו לו יומני רכב ודוחות תיאום הוצאות רכב ובשנת  
9 2009 נקבעו פנקסי המערערת כבלתי קבילים.
- 10 זאת ועוד, בנסיבות בהן המידע הרלוונטי על השימוש שעשו העובדים ברכבי  
11 המערערת היה מצוי בידה, נראה לי כי המשיב פעל נכון כאשר זקף שווי רכב לשנים  
12 2009-2010 על בסיס מדגם שהתבסס על דוחות חברת פז לשנים 2011-2012,  
13 משהתברר כי המערערת החלה לעבוד עם פזומט רק משנת 2011.
- 14 31. אזכיר שוב, כי על פי לשון תקנות ניכוי הוצאות רכב, די בכך שרכב תודלק מחוץ  
15 לשעות העבודה כדי להוציאו מגדר "רכב תפעולי", שכן לא מתקיים לגביו התנאי כי  
16 שימש "רק לצורכי המעביד".
- 17 מכאן, שבכל הנוגע לרכבים שהיו חלק מהמדגם, לא מתקיים התנאי בתקנות לפיו  
18 שימשו "רק" לצורכי המעביד, ודי בכך כדי להצדיק את קביעת המשיב כי יש לזקוף  
19 בגינם שווי חודשי מלא. לגבי הרכבים האחרים, לא מצאתי מניעה להחיל עליהם את  
20 תוצאות המדגם, כהנחה ראשונית, תוך העברת נטל הראיה לעבר המערערת להניח  
21 את דעתו של המשיב, באמצעות הנתונים שבידה, כי אין מקום לזקוף בגינם שווי רכב  
22 מלא.
- 23 32. העובדה שממצאי המשיב התבססו על מדגם שנערך לגבי חודשים יולי-אוגוסט  
24 בשנות המס 2011-2012 בלבד אינה מפחיתה מתוקף השומה לשאר חודשי שנות המס  
25 שבמחלוקת (וראו בהקשר זה: ע"מ (מנהליים חי') 10331-12-08 **דורון אלוש נ' ממונה**  
26 **מנהל מס ערך מוסף חיפה** (10.10.2013); עמ"ה (מחוזי חיפה) 497/03 **סעאבנה יוסף**  
27 **ח'אלד נ' פקיד שומה חדרה** (14.8.2007); ע"א 8945/06 **דניאל בוסקילה נ' מדינת**  
28 **ישראל – מנהל מע"מ באר שבע** (16.3.2010)).
- 29 בנסיבות העניין, ובהתחשב בכלל ממצאי המשיב שיפורטו להלן, לא מצאתי פסול  
30 ביישום תוצאות המדגם על השנים הנוספות ולא מצאתי כי המדגם בלתי סביר או  
31 בלתי מייצג.
- 32 33. יובהר, כי פתוחה הייתה הדלת בפני המערערת להציג ראיות על מנת לסתור את  
33 קביעת המשיב בדבר הצמדת הרכבים לעובדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 רק לדוגמה, המערערת יכלה להראות כי שלוש הדגימות שנבדקו בשנת 2011 הן  
2 "חריג שבחריג" בהתחשב במספר הכולל של תדלוק רכביה בשאר ימות אותה שנה.  
3 המערערת גם יכלה להביא ראיות לפיהן לא היו תדלוקים נוספים בסופי השבוע  
4 האחרים באותה שנה. המערערת לא הצביעה על קושי המונע ממנה להציג את מפת  
5 תדלוק רכביה לאותה שנה שכן, דוחות פזומט המלאים אמורים להיות ברשותה  
6 (פרוטוקול דיון מתאריך 3.5.2017 עמ' 83 שורות 29-30).  
7 העובדה שהמערערת נמנעה מעשות כן עשויה ללמד כי נתונים אלה לא היו בעדה,  
8 ולכן נמנעה מלהציג אותם.
- 9 34. למערערת ניתנו כמה הזדמנויות להניח את דעתו של המשיב בסוגיית תדלוק רכביה  
10 מחוץ לשעות העבודה.  
11 למשל, בדיוני השומה התבקשה המערערת להציג אסמכתאות לביסוס טענותיה  
12 (תרשומות דיוני השומה, מש/8) וגם בשלב הדיון בבית משפט ניתנה לה ההזדמנות  
13 לכך (ראו פרוטוקול דיון של ישיבת קדם משפט מתאריך 20.9.2016).  
14 אלא, שהמערערת בחרה שלא לעשות כן, משיקוליה שלה.  
15 הלכה היא כי כאשר בעל-דין נמנע מהבאת ראייה הנמצאת בחזקתו – קמה חזקה  
16 שאילו הובאה הראייה, היא הייתה פועלת נגדו (השוו, ע"א 548/78 שרון נ' לוי, פ"ד  
17 לה(1) 736, 760 (1980); רע"א 3489/09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' חברת ציפוי  
18 מתכות עמק זבולון בע"מ (11.04.2013); ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר  
19 בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקה 34 (26.8.2014)).
- 20 35. יתירה מכך, המשיב לא הסתפק בממצאים הנוגעים לתדלוק רכבי המערערת בסופי  
21 שבוע אלא מצא בנוסף כי, לעובדים שנהגו בחלק מרכבי המערערת לא היה רכב פרטי  
22 הרשום על שםם או על שם בנות זוגם.  
23 מכאן הסיק המשיב, מסקנה שאינה בלתי סבירה בהתחשב במיקום המפעל באזור  
24 התעשייה בחולון, כי אותם רכבים, שנהגו בהם עובדים שלא היה ברשותם רכב פרטי,  
25 שימשו אותם כרכבים צמודים.  
26 לאור זאת, המשיב זקף שווי שימוש ברכב גם בגין רכבים אלה תוך שהוא מתבסס על  
27 דוחות פזומט בעניין זהות העובדים שנהגו באותם רכבים (נספח 15 לתצהיר המשיב).  
28 יצוין כי לגבי חלק מהרכבים שבטבלת שווי שימוש ברכב (נספח 17 לתצהיר המשיב)  
29 חלים שני ממצאיו של המשיב, היינו, גם הממצא שתודלקו בסוף השבוע וגם הממצא  
30 שנהגו בהם עובדים שלא היה ברשותם רכב פרטי (לדוגמה, רכב מס' 76-227-60, רכב  
31 מס' 72-264-69, רכב מס' 46-321-60).
- 32 36. צודקת המערערת כי, עצם העובדה שאין לעובד כזה או אחר (או לבת זוגו) רכב פרטי,  
33 אין בה לבדה ללמד כי אותו עובד עשה שימוש פרטי ברכביה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (2005)

- 1 אולם יש בעובדה זו, ביחד עם המדגם שנערך לגבי תדלוקי הרכבים בסופי שבוע, כדי  
2 לבסס הנחה, הניתנת לסתירה בידי המערערת, כי העובדים עשו שימוש פרטי  
3 ברכביה.
- 4 הנחה זו אינה, כמובן, סוף פסוק מבחינת המערערת ואין בה ללמד כי כלה ונחרצה  
5 עם המשיב לזקוף שווי שימוש ברכב ויהי מה, אולם כוחה עמה להעביר את נטל  
6 הראיה לעבר המערערת על מנת שתנסה לשכנע אחרת, באמצעות ראיות שאמורות  
7 להיות ברשותה. תוצאה זו היא נכונה וראויה בהתחשב בעובדה שהעובדות הנוגעות  
8 לתמונת השימוש ברכבי המערערת אמורות להיות בידה.
- 9 כך, למשל, לא ברור מדוע המערערת נמנעה מלהעיד את עובדיה על מנת שיציגו בפני  
10 בית המשפט את התמונה המלאה בדבר אופן השימוש ברכבים. העובד היחיד שהגיש  
11 תצהיר עדות מטעמה היה מר דוד וינטר וגם אז התברר כי הוא לא היה עובד שלה  
12 בשנות המס שבמחלוקת.
- 13 משנמנעה המערערת מלהביא את עובדיה לעדות, אין לה אלא להלין על עצמה ואין  
14 בידי בית המשפט להושיעה. מחדל זה יהיה בעוכריה ויקים חזקה כי לו היו העובדים  
15 מובאים כעדים מטעמה, היה בעדותם לפעול לחובתה ולהרע את מצבה ולכן נמנעה  
16 מלהביאם.
- 17 למען שלמות התמונה אציין כי, בתוך הרשימה של 14 הרכבים בגינם זקף המשיב .37  
18 שווי שימוש ברכב (נספח 17 לתצהיר המשיב), ישנם 6 רכבים לגביהם לא נמצאה  
19 אותה ראשית ראיה המלמדת כי נעשה בהם שימוש פרטי על ידי העובדים.
- 20 בגין רכבים אלה לא נמצא תדלוק בסוף השבוע וגם לא נמצא כי נהג בהם עובד שאין  
21 ברשותו רכב פרטי ולא הוצגה אינדיקציה ספציפית המלמדת על הצמדתם לעובדים  
22 (מדובר ברכבים הבאים: רכב מס' 11-004-51; רכב מס' 31-126-66; רכב מס' 78-  
23 492-60; רכב מס' 38-322-51; רכב מס' 64-165-56; רכב מס' 27-666-66).
- 24 המשיב הניח כי רכבים אלה שימשו את העובדים באופן פרטי על בסיס תוצאות  
25 המדגם שערך בנוגע ליתרת הרכבים (שמונת הרכבים) והתמונה הכללית המצטיירת.
- 26 לאחר שנתתי דעתי לעניין הגעתי למסקנה כי המשיב פעל כדין כאשר יישם את .38  
27 תוצאות המדגם גם על רכבים אלה תוך שהוא מטיל על המערערת את הנטל לשכנעו  
28 אחרת.
- 29 כאמור, הנתונים הרלוונטיים הנוגעים לתמונת השימוש ברכבים הם בידי המערערת  
30 ולכן מן הראוי שהיא תישא בנטל שכנועו של המשיב.
- 31 טענת המערערת כי, על המשיב לבסס את שומתו ב"מסה קריטית" של ראיות (סעיף  
32 10 לסיכומים), אינה סבירה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 טענת המשיב כי, תוצאות המדגם היו מיושמות "לטוב או לרע", היינו, ככל שלא היו  
2 נמצאים תדלוקים בסופי שבוע בשנים 2011-2012 הוא היה נמנע מזקיפת שווי  
3 שימוש ברכבי המערערת (פרוטוקול דיון מתאריך 3.5.2017 עמ' 84 שורות 22-21), יש  
4 בה לחזק את סבירות המדגם ואת היותו מייצג את שנות השומה.  
5 בל נשכח שלפי ממצאי המשיב, המערערת ניכתה בספריה את הוצאות החזקת  
6 הרכבים שבטבלת השווי ולכן היה עליה להתכבד ולשכנעו כי הוצאות אלה, אותם  
7 ביקשה בניכוי, שימשו לצרכים עסקיים בלבד.
- 8 39. ודוקו, המשמעות המעשית של יישום תוצאות המדגם על רכביה הנוספים של  
9 המערערת אינה אלא קביעת הנחה עובדתית המעבירה את הנטל לעבר המערערת  
10 להראות שרכבים אלה לא שימשו את עובדיה באופן פרטי. הנחה זו אינה סוף פסוק  
11 מבחינת המערערת, ולא מצאתי סיבה מספקת להכביד על המשיב יתר על המידה  
12 בביסוס השומה בנסיבות בהן הוא לא זוכה לשיתוף פעולה פורה מצד המערערת,  
13 שבידיה הנתונים הרלוונטיים.
- 14 אף לא התרשמתי שהמשיב אטם אזניו מלשמוע את הסברי המערערת. להיפך,  
15 הפרוטוקולים של דיוני השומה (מש/8) מלמדים כי המשיב נתן למערערת הזדמנויות  
16 חוזרות ונשנות לשכנעו כי אין מקום לזקוף לעובדים שווי רכב. הזדמנות נוספת  
17 ניתנה גם בשלב הדיונים בבית המשפט.
- 18 40. איני מקבלת את טענת המערערת כי המשיב עשה שימוש לרעה בסוגית נטל ההוכחה.  
19 המערערת טוענת כי היא נדרשת להתמודד עם הקושי הכרוך בהוכחת נתון שלילי  
20 (סעיפים 9-10 לסיכומיה, פרוטוקול דיון מתאריך 12.12.2016 עמ' 7 שורות 20-18)  
21 אולם לא ברור מדוע היא נמנעה מלעשות את הצעד המתבקש מאליה ולהזמין לעדות  
22 את עובדיה על מנת שיעידו על השימוש שעשו ברכבים ועל מנת שתוצג בפני בית  
23 המשפט התמונה העובדתית כהווייתה. מחדלה של המערערת לעשות כן, ללא סיבה  
24 מוצדקת, מותיר את שומת המשיב, הסבירה על פניה, על כנה.
- 25 41. יתירה מכך, אף אם הייתי מקבלת את טענת המערערת כי לא ניתן להסתמך על  
26 המדגם שערך המשיב, ואינני מקבלת טענה זו, קיימות אינדיקציות נוספות עליהן  
27 הצביע המשיב המבססות את סבירותה של השומה, כמפורט להלן.
- 28 42. נציג המשיב העיד כי ערך ביקור בחניון המערערת על מנת להתרשם באופן בלתי  
29 אמצעי מהאופן בו מבוצע הפיקוח על איסור שימוש פרטי ברכבים מחוץ לשעות  
30 העבודה.
- 31 המשיב מצא כי הרכבים חונים בחניון פתוח שניתן להיכנס ולצאת ממנו באין מפריע,  
32 ללא שומר בכניסה לחניון וללא מצלמות המתעדות כניסות ויציאות של רכבים  
33 (פרוטוקול דיון מתאריך 3.5.2017 עמ' 81 שורות 9-8, 10-13).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 16-03-40932 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 עוד נמצא כי המערערת לא מנהלת תיעוד על השימוש ברכביה, אין ניהול של יומן  
2 רכב (עמוד 81 שורה 2) ולא הותקן איתורן או מכשור טכנולוגי אחר ברכבים (שם,  
3 עמ' 81 שורות 16-18).
- 4 עובדות אלה חיזקו אצל המשיב את המסקנה, כי בהעדר פיקוח ואכיפה מצד  
5 המערערת, ניתן להניח (אלא אם תונח דעתו אחרת) כי העובדים השתמשו ברכבים  
6 באופן פרטי. מסקנה זו אינה בלתי סבירה ומבוססת על השכל הישר ועל ניסיון  
7 החיים.
- 8 43. בנוסף, המערערת ביטחה את רכביה ביטוח חובה וביטוח צד ג' בסופי שבוע על אף  
9 שבסופי השבוע היא אינה פעילה והרכבים אינם אמורים לצאת את שטח המפעל  
10 (פרוטוקול דיון מתאריך 26.4.2017 עמ' 69 שורות 13-14).
- 11 44. רפי ארז, מנהל המערערת, העיד כי לכל אחד מסוכני המכירות של המערערת יש רכב  
12 ספציפי עליו הוא נוסע ונהוג לכנות את הרכב לפי שמו של אותו סוכן (שם, עמ' 56  
13 שורות 5-7, עמ' 58 שורות 20-30 וכן ראו עדותו של העובד דוד וינטר עמ' 14 שורות  
14 21-23: "**כל אחד מהסוכנים יודע את הרכב שלו**", עמ' 15 שורות 3-5).
- 15 45. רפי ארז העיד כי לא ננקטו צעדים על מנת לוודא שלא ייעשה שימוש פרטי ברכבים.  
16 לדבריו, יש לו אמון מלא בעובדיו ודי לו בכך: "**אני מאמין בעיניים עצומות שגם אם**  
17 **הוא, אני בכוונה מקצין ואומר, גם אם הוא גנב אותי במאה שקל, באהבה. מהלב**"  
18 (שם, עמוד 69 שורות 2-3).
- 19 46. בדיקות נוספות שערך המשיב העלו כי רכבי המערערת תודלקו בסמוך למקום  
20 מגוריהם של העובדים: לדוגמה, תדלוקים שבוצעו בסמוך למקום מגוריו של העובד  
21 אלי ביזאוי בעיר נתניה ותדלוקים שבוצעו בסמוך למקום מגוריו של העובד מאיר  
22 ברדוגו במזכרת בתיה (פרוטוקול דיון מתאריך 26.4.2017 עמ' 56 שורות 15-16).  
23 עובדות אלה התבררו מבדיקה מדגמית של חודשי יולי-אוגוסט לשנים 2011-2012  
24 (נספחים 12-13 לתצהיר המשיב).
- 25 47. אוסיף לכך את העובדה שהמשיב נהג באופן זהיר ולא זקף שווי שימוש ברכב בגין כל  
26 הרכבים של המערערת וזאת על אף הגידול המשמעותי בהוצאות הרכב שלה לאורך  
27 שנות השומה (פרוטוקול דיון מתאריך 3.5.2017 עמ' 93 שורות 13-17).  
28 כמו כן, בטבלת שווי שימוש ברכב שערך המשיב (נספח 17 לתצהיר המשיב) מופיעים  
29 שני רכבים של המערערת, דגמי דימלר וסקודה, בגינם לא נזקף שווי רכב. נציג  
30 המשיב הסביר שנמנע מזקיפת שווי בגינם מהטעם שלא היו ברשותו מספרי הרכבים  
31 ולכן בחר לנקוט עמדה מקלה (שם, עמ' 84 שורות 15-16).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 כפועל יוצא מכל האמור לעיל, הגעתי למסקנה כי השומה שנערכה למערכת  
2 מבוססת על אדנים סבירים, ואף למעלה מכך.  
3 המשיב ערך מדגם ממנו הסיק כי רכבים מסוימים של המערכת תודלקו בימי  
4 שישי-שבת בחודשי הקיץ של השנים 2011-2012 וכן מצא שלעובדים מסוימים של  
5 המערכת אין רכבים פרטים הרשומים על שמם.  
6 ממצאים נוספים של המשיב העלו כי למערכת לא היה נוהל מסודר של תיעוד  
7 הנסיעות ברכביה ולא היה לה מנגנון אכיפה לאיסור השימוש הפרטי ברכבים.  
8 המערכת טענה כי היא סומכת על יושרם של עובדיה אולם למטרה הנבחנת  
9 בערעור לא ניתן להסתפק בכך.  
10 המשקל המצטבר של כלל הראיות שהוצגו לעיל הביאני למסקנה כי שומת המשיב  
11 מבוססת דיה על מנת להעביר לכתפי המערכת את הנטל להניח את דעתו של  
12 המשיב כי רכביה לא היו צמודים לעובדיה.  
13 ברם, כפי שניווכח להלן, המערכת לא הצליחה להפריך את ממצאי המשיב ולא  
14 עלה בידה לסתור את מסקנותיו.  
15 המערכת לא שכנעה כי אין לזקוף שווי רכב
- 16 49. לאחר שהמשיב הציג תשתית ראייתית סבירה לביסוס השומה, עבר הנטל לכתפי  
17 המערכת להניח את דעתו כי רכביה לא הועמדו לרשות עובדיה מחוץ לשעות  
18 העבודה הרגילות. חוששני כי בנטל זה לא הצליחה המערכת לעמוד.
- 19 50. המערכת אינה חולקת על כך שבוצע שימוש ברכביה שלא בשעות פעילותה  
20 וההסברים שסיפקה, על מנת להסביר את סיבת התדלוקים בסופי השבוע ובסמיכות  
21 למקום מגורי העובדים, אינם מספקים.  
22 כך, למשל, דוד וינטר שהעיד מטעם המערכת טען כי ביצע תדלוק ביום שבת ברכב  
23 המערכת לצורך תיקון צמיג (פרוטוקול דיון מתאריך 26.4.2017 עמ' 11 משורה 21  
24 עד עמ' 12 שורה 2). דא עקא, שבידי מר וינטר לא הייתה כל אסמכתא לביצוע אותו  
25 תיקון בצמיג (שם, עמ' 18 שורות 19-12). גם בדיקה שערך המשיב בעקבות עדות זו  
26 העלתה כי, לא רק שאין כל היגיון בביצוע תדלוק בעיר ראשון לציון כאשר הנסיעה  
27 לתיקון הצמיג נערכה מהעיר חולון (מיקומו של מפעל המערכת) לעיר יפו (מיקום  
28 המוסד), אלא שמקום התדלוק נעשה סמוך לכתובתו הרשומה של מר וינטר במשרד  
29 הפנים (פרוטוקול דיון מתאריך 3.5.2017 עמ' 76 שורות 30-25; עמ' 107 שורות 23-  
30 24; מש/9).
- 31 המערכת אף לא הצליחה לסתור את הנתונים אודות תדלוק רכביה בסמוך למקום  
32 מגוריהם של העובדים אלי ביזאוי (נתניה) ומאיר ברדוגו (מזכרת בתיה).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 המערערת לא הביאה לעדות אף לא אחד מעובדיה, פרט לשני מנהליה (אסף ורפי  
2 ארז), על מנת שימסרו עדות, ממקור ראשון, על השימוש שנעשה ברכבים.  
3 בכל הנוגע למר דוד וינטר שהובא לעדות מטעם המערערת, התברר במהלך עדותו כי  
4 הוא לא היה עובד של המערערת במרבית שנות המס הרלוונטיות ורק כיום הוא  
5 אחראי על רכביה (פרוטוקול דיון מתאריך 26.4.2017 עמ' 12 שורות 21-24).  
6 לפי ההלכה, מקום בו בעל דין נמנע מלהביא עד רלוונטי, הימנעות זו פועלת לחובתו  
7 ומקימה חזקה שעד זה היה תומך בגרסת הצד שכנגד (ע"א 465/88 הבנק למימון  
8 ולסחר בע"מ נ' מתתיהו (12.9.1991); ל' קדמי "על הראיות" חלק שלישי, עמ' 1649).  
9 מכאן, שאילו עובדי המערערת היו באים להעיד, חזקה שהיה עולה מעדותם כי  
10 השתמשו ברכבי המערערת לצרכיהם הפרטיים מחוץ לשעות העבודה, ומכך ביקשה  
11 המערערת להימנע ולכן נמנעה מזימונם לעדות.
- 12 רפי ארז אישר בעדותו כי המערערת לא ניהלה יומן רכב (שם, עמ' 62 שורות 7-8).  
13 העובדה שהמערערת לא ערכה רישומים ביומן רכב או בתיעוד אחר של פרטי הנסיעה  
14 ברכביה מלמדת כי היא לא נקטה בפעולות מינימאליות על מנת לוודא היכן נמצאים  
15 רכביה בכל רגע נתון ואיזה שימוש נעשה בהם, האם לצורכי העסק או לצרכים  
16 פרטיים.
- 17 המערערת לא הוכיחה קיומו של נוהל עבודה מסודר ביחס לשימוש ברכבים.  
18 דוד וינטר ציין בתצהירו כי המערערת הנחתה את עובדיה על איסור השימוש ברכביה  
19 לצרכים פרטיים (סעיף 6 לתצהירו), וכי הקפידה על אכיפת ההנחיה (באותו סעיף),  
20 אולם מעבר לאמירה של הדברים, לא הובאה כל אסמכתא לביסוס הטענה, לא  
21 הוצגה כל הנחיה לעובדים ולא הובאו הוכחות לאכיפתה.
- 22 מעדותו של רפי ארז עולה כי בעיקרו של דבר הוא נתן אמון בעובדיו והסתמך על  
23 יושרם (שם, עמ' 69 שורות 2-3). עדות זו משקפת את הלך רוחם של מנהלי  
24 המערערת, שלא סברו כי עליהם לנקוט אמצעים על מנת לוודא שהעובדים יימנעו  
25 משימוש ברכבים למטרות פרטיות.
- 26 מנהלי המערערת לא היו רשאים להסתפק באמון שנתנו בעובדים. דרכם של בני אדם  
27 להפר איסורים, גם כשהם ניתנים, קל וחומר כאשר אינם ניתנים, בן בנו של קל  
28 וחומר, כאשר ניתן להסיק מהתנהלות מנהלי המערערת כי הם לא התנגדו לשימוש  
29 הפרטי שעשו העובדים ברכבים.
- 30 לסיכום חלק זה, המערערת לא הוכיחה כי ערכה בדיקות על מנת לוודא שלא נעשה  
31 שימוש פרטי ברכביה; החניון לא היה סגור בסופי שבוע; לא הוצב שומר בפתח



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 החניון; לא הותקן איתורן ברכבים; המערערת לא ביצעה רישום הולם של יעד  
2 הנסיעות ומטרתן; לשיטת המערערת האמון שנתנה בעובדיה ייתר את הבדיקות.  
3 בנסיבות אלה לא ניתן לומר כי המערערת הקפידה על קיומם של תהליכים  
4 המוודאים הקפדה על אי ביצוע נסיעות פרטיות ולא ניתן לומר כי בנתה מערך  
5 ביקורת אפקטיבי השולל נסיעות פרטיות.  
6 יתירה מכך, הגורם המשמעותי ביותר שהיה יכול לפזר את מסך הערפל במחלוקות  
7 בין הצדדים הם עובדי המערערת שרק הם יכלו למסור מידע עובדתי מלא לגבי אופן  
8 השימוש ברכבים. ברם, המערערת לא הביאה אף לא עובד אחד שלה לעדות, ונראה  
9 כי לא בכדי. לגבי העובד דוד וינטר, התברר במהלך חקירתו כי כלל לא עבד  
10 במערערת אלא בחברה קשורה ולא שימש בתקופה הרלוונטית כאחראי על הרכבים.  
11 מי שהיה אחראי על רכבי המערערת בתקופה הרלוונטית היה העובד זרח מימון,  
12 שלא הובא לעדות.  
13 לאור כל זאת, אין למערערת אלא להלין על עצמה, שכן עולה מהתמונה המצטיירת  
14 כי היא אפשרה לעובדיה לעשות שימוש ברכביה, שלא לצורך פעילותה בלבד, ועל כן  
15 היא נדרשת כיום לנכות מס במקור בגין שימוש זה.  
16 המערערת אינה זכאית להנחיה המקלה של רשות המיסים
- 17 56. המערערת טוענת כי רכביה הם "רכבי מאגר", וככל שנמצא כי נעשה בהם שימוש  
18 פרטי, יש לזקוף בגינו שווי רכב יחסי ואין לזקוף שווי שימוש חודשי מלא. המערערת  
19 מסתמכת על ההנחיה המקלה של רשות המיסים (נספח 16 לתצהיר המשיב).  
20 57. ההנחיה המקלה של רשות המיסים קובעת כי "אם הרכב נותר בידי העובד ללילה  
21 לצורך חניה בביתו באופן חד פעמי בחודש, ביום שבו עבד העובד עד לשעות הלילה,  
22 לא בסופי שבוע (החל מיום ה' בערב), באופן אקראי ולא שיטתי – אין לזקוף שווי  
23 לעובד".  
24 עוד קובעת ההנחיה כי במקרים של שימוש ברכב מאגר יותר מפעם אחת בחודש "אם  
25 לא מדובר ברכב הנותר ביד העובד לסוף שבוע יש לזקוף שווי יחסי על פי היחס  
26 שבין מספר הימים שהרכב נותר ברשות העובד ללילה לבין מספר הימים בחודש",  
27 וכל זאת בתנאים המפורטים בהנחיה.  
28 58. ייאמר מיד כי המערערת לא הוכיחה כי רכביה הם "רכבי מאגר".  
29 המאפיין העיקרי של "רכב מאגר" הוא שנעשה בו שימוש לצורך הפעילות השוטפת  
30 של המעביד כאשר הוא אינו מוקצה לעובד מסוים ולא נעשה בו שימוש מחוץ לשעות  
31 העבודה הרגילות ומחוץ למקום העבודה הקבוע.  
32 העובדות בענייננו מלמדות, כאמור, כי רכבי המערערת הוצמדו לעובדיה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (2005)

- 1 אך אפילו הייתי הולכת כברת דרך עם המערערת ומניחה לטובתה כי רכביה הם בגדר  
2 "רכבי מאגר", היא אינה עומדת בתנאים שנקבעו בהנחיה המקלה של רשות המיסים  
3 (ראו התנאים המפורטים בסעיפים א'-ו' להנחיה). די בכך שאציין כי תנאי מרכזי  
4 לתחולת ההקלה הוא כי הרכבים לא היו בידי העובדים בסופי שבוע.  
5 בנסיבות אלה, המערערת אינה זכאית ליהנות מזקיפת שווי רכב באופן יחסי.  
6 59. יובהר כי הנחיית רשות המיסים עניינה בהקלה ואין בה לשנות מהוראות הדין.  
7 כאמור, לשון התקנות דווקנית ועל פיה, רכב שלא שימש "רק לצורכי המעביד" דינו  
8 כדין רכב שהועמד לרשות העובד ובגיננו יש לזקוף שווי שימוש חודשי מלא.  
9 לכן, אין ממש בטענת המערערת כי יש לזקוף לה שווי יחסי. אף לפי ההנחיה המקלה,  
10 אין לזקוף לה שווי שימוש יחסי, שכן היא אינה עומדת בתנאיה (סעיף ו' להנחיה).  
11 למעלה מן הצורך אציין כי, אף אם היה מקום לקבל את טענת המערערת על זקיפת  
12 שווי יחסי, היא לא הבהירה מהו אותו שווי שימוש יחסי שיש לזקוף לעובדיה ולבית  
13 המשפט אין את הכלים לקבוע שווי זה במקומה.  
14 60. המערערת מלינה על כך שהמשיב משתמש במונח "רכב צמוד" כבמילת קסם תוך  
15 שהוא מעמיס על כתפיה את הנטל להוכיח אחרת. אולם דומה כי דווקא המערערת  
16 היא זו שמצפה כי המשיב יקבל את טענתה כי רכביה הם "רכבי מאגר" אלא אם  
17 יעלה בידו לסתור זאת. בכך נתפסה המערערת לכלל טעות.  
18 61. לסיכום, המערערת אינה זכאית ליהנות מההנחיה המקלה של רשות המיסים,  
19 המתירה זקיפת שווי רכב באופן יחסי, מן הטעם שהיא אינה עומדת בתנאיה  
20 ומשום שלא סתרה את עמדת המשיב לפיה הרכבים צמודים לעובדים. למעלה מן  
21 הצורך אציין, כי המערערת כלל לא הבהירה מה לגישתה שווי השימוש היחסי שיש  
22 לזקוף לעובדיה ודי בכך כדי לדחות את טענתה בעניין זה.  
23 הטענה כי יש לתאם הוצאות רכב בחברה חלף זקיפת שווי לעובדים  
24 62. המערערת טוענת כי, אף אם ייקבע שרכביה שימשו את העובדים מחוץ לשעות  
25 העבודה, אין מקום לזקוף בגינם שווי שימוש ולחייבה בתשלום מס בשומת ניכויים,  
26 אלא, לכל היותר, יש לתאם את הוצאות הרכב בשומת המס שהוצאה לה.  
27 63. טענה זו לא ניתן לקבל.  
28 64. כאמור לעיל, הגעתי לכלל מסקנה כי המערערת לא הצליחה לסתור את עמדת המשיב  
29 לפיה רכביה המפורטים בטבלת השווי (נספח 17 לתצהיר המשיב) הועמדו לרשות  
30 עובדיה. משכך, היה מקום לזקוף לאותם עובדים טובת הנאה בדמות שווי רכב צמוד  
31 בהתאם לשווי הקבוע בתקנות שווי השימוש ברכב.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (2005)

- 1 בכל הכבוד, לא ניתן "להסתפק" בתיאום הוצאות הרכב בשומת המס של המערערת  
2 משהוברר כי נצמחה לעובדים הכנסת עבודה החייבת בתשלום מס הכנסה. מה גם  
3 ששומת המס של המערערת אינה מושא המחלוקת שבפניי ולכן אין בסמכותי לקבוע  
4 דבר בנוגע אליה.
- 5 65. הטיב להסביר זאת נציג המשיב (המפקח מר שאול נחום) עת נשאל בחקירתו הנגדית  
6 על ידי ב"כ המערערת: "למה לא נקטת בדרך אחרת, במקום את הוצאות הדלק  
7 לעשות עליהן שווי וכל דבר שלא מצאת לעשות שווי, למה לא פשוט תיאמת חלק  
8 מההוצאות? כתיאום, לא כשווי".
- 9 וזה היה הסברו (פרוטוקול דיון מתאריך 3.5.2017 עמ' 100 שורות 16-20):  
10 "אין דבר כזה, מפני שברגע שהמעביד נותן לעובד כסף או שווי כסף, הוא צריך  
11 לחייב אותו במס. את העובד. אם אני מתאם את ההוצאה הזאת, מה המשמעות של  
12 התיאום? החברה משלמת את המס, נכון? אם אני מתאם לחברה הוצאה, אני מגדיל  
13 לה את הרווח ואז החברה משלמת את המס, במקום העובד. לא יתכן למשל  
14 שהחברה תשלם מש(כ)ורת לעובד, לא תחייב אותו במס, ויגידו 'או.קי, תתאמו את  
15 ההוצאה הזאת'".
- 16 הטענה כי אין לייחס שווי רכב בגין הטבה שאינה ניתנת לייחוס ספציפי
- 17 66. המערערת טוענת (בסעיפים 13-14 לסיכומיה) כי, לאור העובדה שהמשיב זקף שווי  
18 רכב לעובדים באופן גלובלי, ולא ייחס רכב מסוים לעובד מסוים, היה עליו ליישם את  
19 הוראת סעיף 32(11) לפקודת מס הכנסה ולא להתיר את ניכוי הוצאות החזקת רכב  
20 בבירור הכנסתה החייבת של המערערת, וזאת מבלי לזקוף שווי שימוש ברכב  
21 לעובדים.
- 22 לטענתה, סעיף 32(11) לפקודת מס הכנסה נועד בדיוק למצבים בהם לא ניתן לייחס  
23 את טובת ההנאה מהשימוש ברכב באופן אישי לעובד פלוני. במקרה זה היה מקום  
24 שלא להתיר את ההוצאה בשומת המס של המערערת, מחד גיסא, ולא לזקוף הכנסת  
25 עבודה בידי העובדים, מאידך גיסא.
- 26 67. המשיב טוען (בסעיפים 38-41 לסיכומיו) כי טענה זו של המערערת מהווה הרחבת  
27 חזית אסורה.
- 28 לגוף העניין טוען המשיב כי, סעיף 32(11) לפקודה עניינו בניכוי ההוצאה אצל  
29 המעביד ולא בזקיפת שווי שימוש לעובד. זקיפת שווי שימוש אמורה לשקף את טובת  
30 ההנאה שצמחה לעובד ומיסויו בגינה ואילו סעיף 32(11) לפקודה מתייחס להוצאות  
31 המעביד שאינן מותרות בניכוי. המערערת דרשה את ניכוי הוצאות הרכבים  
32 שבבעלותה (פרוטוקול דיון מתאריך 3.5.2017 עמ' 79 שורות 28-30) ולא ביצעה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 תיאום של ההוצאות בדוח התאמה למס (שם, עמ' 84 שורות 29-31) ומכאן שטענת  
2 המערערת עומדת בניגוד לדיווחיה שלה עצמה.
- 3 ככל שהמערערת טוענת כי היה מקום ליישם את סעיף 11)32 לפקודה ולא לייחס  
4 הכנסת עבודה לעובדיה, היא לא הייתה רשאית לדרוש את אותו סכום כהוצאה  
5 בספריה.
- 6 הצדק עם המשיב. 68.
- 7 ככלל, דרך המלך היא אכן יישום הוראת סעיף 11)32 לפקודה בכל מקרה בו לא ניתן  
8 לייחס את טובת ההנאה מהשימוש ברכב לעובד מסוים.
- 9 במקרה בו לא ניתן לייחס שימוש ברכב מסוים לעובד פלוני, אין להתיר את הוצאת  
10 החזקת הרכב בבירור הכנסתו החייבת של המעביד, מחד גיסא, ובהתאמה אין לזקוף  
11 שווי שימוש ברכב כהכנסת עבודה בידי העובד, מאידך גיסא.  
12 אולם בענייננו המצב שונה.
- 13 ראשית ועיקר, הגעתי לכלל מסקנה כי רכבי המערערת עמדו לרשות עובדים  
14 מסוימים ולכן בדין נזקף לעובדים שווי שימוש ברכב כך, שמבחינה מהותית, אין  
15 מקום ליישם את סעיף 11)32 לפקודה.
- 16 העובדה שהמשיב נאלץ לקבוע את חבות המס של העובדים על בסיס גלובאלי,  
17 בנסיבות בהן לא זכה לשיתוף פעולה מצד המערערת שהנתונים הרלוונטיים היו  
18 בידיה, אין בה לשנות. שיטת החישוב בה נקט המשיב אינה מלמדת כי וויתר על  
19 טענתו כי הרכבים היו צמודים לעובדים מסוימים.
- 20 שנית, המערערת בעצמה לא יישמה את הוראת סעיף 11)32 לפקודה ומה לה כי  
21 תלין?
- 22 לא ברור איך טענה זו של המערערת מתיישבת עם דיווחיה לרשות המיסים במסגרתן  
23 תבעה הוצאות רכב, בסכומים הולכים וגדלים מידי שנה.
- 24 יתירה מכך, טענה זו של המערערת עשויה הייתה להחיל עליה את הסנקציה שבסעיף  
25 181 לפקודת מס הכנסה (מקדמות בשל הוצאות עודפות).
- 26 מכל מקום, מסכימה אני עם המשיב שמדובר בטענה חדשה שזכרה לא בא בדיוני  
27 השומה ובכתבי הטענות בערעור ובכל מקרה נראה כי היא נוגעת לשנות מס  
28 שהתיישנו זה מכבר בשומות המס של המערערת שאינן בפניי ואינני מוסמכת לקבוע  
29 בהן דבר (מש/6).
- 30 המערערת מוסיפה וטוענת כי שיטת החישוב הגלובאלית בה נקט המשיב גרמה  
31 לניכוי מס במקור משורה של עובדים וירטואליים שלא יוכלו לייחס לעצמם את אותו  
32 ניכוי מס במקור כמקדמה על חשבון המס בו הוא חייבים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (2005)

- 1 גם טענה זו אינני מוצאת לקבל משום שלא ברור לי מהו אותו "עיוות מס" שנוצר  
2 לעובדים והמערערת לא פרטה מהי אותה חבות במס המיוחסת להם ממנה הם  
3 מבקשים לקזז את המס שנוכה במקור.  
4
- 5 **טענת המערערת בעניין אי התחשבות בירידת ערך הרכבים**
- 6 73. המערערת טוענת, שאף אם הולכים לשיטת המשיב ומייחסים שווי רכב לעובד, היה  
7 על המשיב לבצע את החישוב תוך התחשבות בשווי השוק של רכבי המערערת מבלי  
8 להניח כי מדובר ברכבים חדשים. לשיטת המערערת, התחשיב שערך המשיב  
9 המבוסס על שיעור קבוע של 2.5% ממחירו של רכב חדש, בהתעלם מהירידה בערך  
10 רכבי המערערת לאורך השנים, גרם למיסוי שאינו מס אמת.  
11 74. אינני מוצאת לקבל את הטענה.  
12 75. ראשית, חוששני כי המערערת נתפסה לכלל טעות. אין מחלוקת כי הנוסח של תקנות  
13 שווי השימוש החדשות אינו רלוונטי לערעור שכן כל רכבי המערערת הם משנת ייצור  
14 שעד שנת 2009.  
15 76. שנית, גם לגוף העניין אין לקבל את טענת המערערת. שיעור שווי השימוש הקבוע  
16 בתקנות שווי שימוש ברכב על פי נוסחן החדש (בתחילה מיום 1.1.2010), כבר מגלם  
17 בתוכו את טענות המערערת בדבר ירידת ערך הרכב, וזאת מבלי לקבוע מסמרות  
18 בעניין זה החורג מגבולות הדיון שבפניי.  
19 77. שלישית, ככל שלמערערת טענות כלפי הנוסח הרלוונטי של התקנות, אין לי אלא  
20 לחזור על שנקבע בפסיקה, כי תקנות שווי השימוש ברכב קובעות כלל נוקשה לצורך  
21 יישומן ולא ניתן להוכיח את שווי ההטבה שנצמחה לעובד בדרכים אחרות (עניין  
22 **מיקוד, עניין סראוס**).  
23 מחוקק המשנה ביכר **ביודעין** מדד יעיל, וודאי וקל לחישוב של שווי ההטבה  
24 שתתווסף להכנסת העובד בעקבות העמדת הרכב לשימוש, על פני בדיקה פרטנית של  
25 שווי השימוש ברכב שנוצר לכל עובד ועובד.  
26 ממילא, לא ניתן לומר כי החישוב על פי תקנות שווי השימוש ברכב פועל בהכרח  
27 לרעת הנישומים, שכן יהיו נישומים שלגביהם השווי על פי התקנות יהיה נמוך מעלות  
28 רכישת שירותי הסעה חלופיים ויהיו נישומים שלגביהם המצב יהיה הפוך.  
29 78. במאמר מוסגר אציין, כי שווי זקיפת ההטבה לעובדים על פי תקנות שווי השימוש  
30 ברכב עומד על סכום כולל של 2,041,080 ש"ח (לפני גילום לצורכי מס) וסכום זה  
31 נמוך מסכום הוצאות החזקת רכב שתבעה המערערת בדוחותיה העומד על סכום של





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 כ- 3 מיליון ש"ח (פרוט הוצאות הרכב שתבעה המערערת בספריה מפורטים  
2 בפרוטוקול הדיון מתאריך 3.5.2017 עמ' 90 שורות 24-26; ראו גם עמ' 79 שורות 28-  
3 (29).  
4
- 5 **טענת המערערת בעניין גילום השווי**
- 6 79. המערערת טוענת כי אף אם מניחים שיש מקום לזקוף שווי רכב, לא היה מקום לבצע  
7 גילום של שווי השימוש. משמעות הגילום היא שהמערערת נתנה לעובד הטבה גבוהה  
8 מזו המגולמת בהעמדת הרכב לרשותו. בנוסף, לא היה מקום לגלם את השווי תוך  
9 לקיחה בחשבון מס נוסף בשיעור של 12% בגין דמי ביטוח לאומי ומס בריאות.  
10 80. גם טענה זו אין בידי לקבל.  
11 81. העובדים קיבלו טובת הנאה "נטו" בדמות רכב צמוד כאשר שוויה של הטבה זו נקבע  
12 על פי תקנות שווי שימוש ברכב. מאחר שמדובר בהטבה בשווה כסף היה צורך לגלם  
13 את שוויה על מנת שלאחר תשלום המס החל בגינה (המשולם מתוך הכנסתו במזומן  
14 של העובד) יעמוד סכום ההטבה על שווי רכב צמוד נטו.  
15 הגילום אינו מגדיל את שווי השימוש ברכב הנזקף לעובד, הנותר קבוע על פי תקנות  
16 שווי השימוש ברכב, אלא אך נועד לממן את המס המשולם בגינו.  
17 לאור זאת, צדק המשיב כאשר גילם את שווי ההטבה בהתחשב בשיעור המס הכולל  
18 החל על עובד, הווה אומר, לרבות ביטוח לאומי ומס בריאות (עמ"ה 1184-06 אליל  
19 2000 שיווק וניהול בע"מ נ' פקיד שומה רחובות (27.6.2013) (להלן: עניין אליל)).  
20 82. מקובלים עלי הדברים שנאמרו על ידי כב' השופטת א' וינשטיין בעניין נווה נטוע  
21 (פסקה 78), כי הגילום אינו פועל יוצא של שומת הניכויים אלא הוא אינהרנטי  
22 להכנסת עובד שאינה במזומן כדוגמת זקיפת טובת הנאה בגין רכב צמוד (לעיון  
23 והרחבה ראו שם פסקאות 79-80).  
24 83. עוד טוענת המערערת כי, המשיב לא היה רשאי לקבוע את שיעור המס לצורך חישוב  
25 גילום שווי ההטבה על בסיס שיעור המס השולי הממוצע של כלל העובדים, אלא היה  
26 עליו לקבוע את שיעור המס הספציפי של כל עובד ועובד שנזקף לו שווי רכב.  
27 84. איני מקבלת טענה זו.  
28 המשיב נאלץ לקבוע את שיעור המס באופן ממוצע, בליט ברירה, משלא עמדו בפניו  
29 נתונים מדויקים אודות העובדים להם הוצמדו הרכבים. מאחר שהמשיב נאלץ לקבוע  
30 את שיעור המס על בסיס חומר חלקי, הוא הקל עם המערערת והעמיד את שיעור מס



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 הכנסה לצורכי גילום על שיעור מופחת של 25%, במקום על שיעור של 30% (ראו  
2 חישוב שיעורי המס בנספח 18 לתצהיר המשיב וסעיפים 13-14 לתצהיר המשיב).  
3 סכום ההטבה נקבע לפי שווי שימוש ברכב מגולם בשיעור מס של 37% (25% מס  
4 הכנסה ועוד 12% ביטוח לאומי ומס בריאות) כאשר לצורך חיוב המערערת בניכוי  
5 מס במקור, הועמד שיעור המס על 25% בלבד.

### התייחסות לטענות נוספות של המערערת

7 85. המערערת מתייחסת בסיכומיה (סעיפים 26-32) לכלי רכב ספציפיים בגינם נפלו  
8 לטענתה טעויות בטבלת השווי שערך המשיב (ראו נספח 17 לתצהיר המשיב ונספח  
9 א1 לתצהירו של רפי ארז).

10 לאחר שבחנתי טענות אלה נחה דעתי כי גם דינן להידחות, כמוסבר להלן.

11 86. בעניין שני רכבים (רכב מס' 78-492-60 ורכב מס' 64-165-56) לגביהם טוענת  
12 המערערת כי מדובר ברכבים מסחריים ולכן לא חלות עליהם תקנות שווי רכב (ראו  
13 רישיונות הרכבים שצורפו כנספחים 7 ו-8 לנספח א1 לתצהירו של רפי ארז), דעתי  
14 עם המשיב.

15 המשיב בדק ומצא כי מדובר ברכבים שמשקלם הכולל נמוך משלושה וחצי טון  
16 ובהסתמך על כך קבע, בצדק, כי הם נחשבים בגדר "רכב" לפי תקנות ניכוי הוצאות  
17 רכב (אליהן מפנות תקנות שווי השימוש ברכב) (בעניין רכב מס' 78-492-60 ראו:  
18 פרוטוקול דיון מתאריך 3.5.2017 עמ' 95 שורות 21 עד סוף העמוד ובהמשך עמודים  
19 96-97 וכן עמ' 98 שורות 30-32 ועמ' 99 שורות 29-30; בעניין רכב מס' 64-165-56  
20 ראו שם, עמ' 100 שורות 1-9).

21 גם טענת המערערת, כי בגין רכב מס' 78-492-60 נדרשו הוצאות רכב על פי כרטיס  
22 הנהלת חשבונות נפרד בסכום של 252,438 ש"ח בעוד שנוקף בגינו שווי רכב בסכום  
23 של 527,350 ש"ח, אין בה לשנות. כפי שהוסבר לעיל, אין יחס ישיר בין גובה הוצאות  
24 החזקת הרכבים במערערת לבין גובה ההטבה שנוקפת לעובדים. הטיב להסביר זאת  
25 נציג המשיב: **"הסכומים שאותם זקפתי שווי הם נקבעו בתקנות השווי רכב צמוד**  
26 **של מס הכנסה. אין קשר בכלל בין הסכומים האלה שנקבעו בתקנות לסכומי**  
27 **ההוצאה לכל רכב... והסכומים האלה שבתקנות נקבעו בהתאם להנאה שהייתה**  
28 **לעובד מזה שיש לו רכב שהוא נוסע אתו הביתה, ולא בהתאם לסכום ההוצאה**  
29 **שהייתה למעביד..."** (שם, עמ' 94 משורה 27 עד שורה 2 בעמ' 95).

30 87. המערערת טוענת כי המשיב ייחס שווי רכב לעובדים שכלל לא עבדו במערערת אלא  
31 בחברות הקשורות לה: אלי ביזאווי, רוני כספי וזרח מימון שעבדו בחברת לירמא



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 16-03-40932 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 והחלו לעבוד במערערת רק החל מחודש יולי 2010; העובד מאיר ברדוגו שהחל לעבוד  
2 במערערת רק החל מחודש אוקטובר 2010.  
3 בנוסף לכך, המערערת טוענת כי המשיב ייחס שווי בגין רכב מרצדס מס' 27-666-66  
4 למרות שאינו רכב של החברה אלא נמצא בבעלותו של אסף ארז, מנהל המערערת  
5 (סעיף 6 לתצהירו של אסף ארז, סעיף 52 לסיכומי המערערת).  
6 בכל הכבוד, איני מוצאת כי יש בטענות אלה כדי לסייע למערערת. 88  
7 המערערת אישרה בעצמה כי הייתה נוהגת לרכוש כלי רכב מבלי להעבירם על שמה  
8 וזאת כדי למנוע ירידת ערך עקב העברת בעלות נוספת (סעיף 38 לסיכומי המערערת,  
9 סעיף 35 לתצהירו של רפי ארז).  
10 ועיקר, המערערת ניכתה בדוחותיה את הוצאות רכבים אלה (פרוטוקול דיון מתאריך  
11 3.5.2017 עמ' 79 שורות 28-30; עמ' 90 שורות 24-28; עמ' 93 שורות 15-17; יצוין כי  
12 בגין רכב מרצדס נזקף שווי רק בגין השנים 2010-2011).  
13 וכך הסביר נציג המשיב:  
14 **"קודם כל שמענו שהחברה קנתה כלי רכב ולא העבירה אותם על שמה..."**  
15 **(פרוטוקול דיון מתאריך 3.5.2017 עמ' 102 שורה 12).**  
16 **ובהמשך: "אבל דרשו הוצאות עבורה... כל הרכבים האלה, מה שזה, מה שיש לי**  
17 **פה זה או על פי לפי רשימה שהחברה עצמה המציאה למפקח בשלב א', או מתוך**  
18 **הפזומט..." (שם, עמ' 102 שורות 14, 16-17).**  
19 **וכן: "...בכל מקרה, מאחר והיה ידוע לי שהחברה רוכשת כלי רכב ולא מעבירה**  
20 **אותם על שמה, והיא דורשת הוצאות רכב גם ובפזומט גם כן תדלקה, אז כמוכן**  
21 **שזקפתי שווי עבורו" (שם, עמ' 103 שורות 5-7).**  
22 בעניין טענת המערערת כי המשיב זקף שווי גם למי שלא היו עובדי החברה, אין 89  
23 למערערת אלא להלין על עצמה.  
24 משניכתה המערערת הוצאות בגין רכבים אלה, הרי אף אם הוחזקו על ידי עובדים  
25 של חברות קשורות, בדין זקף בגינם המשיב שווי רכב, מששוכנעתי כי הרכבים  
26 הועמדו לרשות אותם עובדים:  
27 **"אתה רק מאשר את הבלגן הגדול שהיה בחברה. בלגן בין רכבים. חברה אחת**  
28 **לחברה אחרת. בלגן בין עובדים, חברה אחת לחברה אחרת. וגם זה בכלל, כפי**  
29 **שאמרתי לך, אני הוצאתי את השומה לחברה, לא לעובדים. ככה שאין שום, גם אם**  
30 **מדובר בעובדים אחרים, אני הוצאתי (ש)את השומה לחברה. לא לעובדים"** (נציג  
31 המשיב, שם, עמ' 104 שורות 1-4; בהתייחס לעובד דוד וינטר ראו גם פרוטוקול דיון  
32 מתאריך 26.4.2017 עמ' 57 שורות 10-13).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 90. ולבסוף, המערערת טוענת כי לרפי ארז נזקף שווי שימוש ברכב בשנת 2009 בסכום  
2 של 20,400 ש"ח ויש להתחשב בכך בעריכת השומה. אלא, שאם המערערת מבקשת  
3 תיקון של השומה, היה עליה להמציא מסמכים ונתונים של פרטי הרכב שהיה צמוד  
4 לרפי ארז. נתונים אלה לא הומצאו על ידה ולפי עדות נציג המשיב, כלל לא נוכה מס  
5 בגין זקיפת אותו שווי (פרוטוקול דיון מתאריך 3.5.2017 עמ' 86 שורות 6-12).
- 6 91. לסיכום, לא מצאתי כי על המשיב לבטל את זקיפת השווי בשומת הניכויים בגין  
7 הרכבים הנ"ל.  
8 זקיפת הכנסת עבודה בגין "שווי דלק"
- 9 92. סוגיה שנייה השנויה במחלוקת בערעור היא קביעת המשיב כי היה על המערערת  
10 לזקוף שווי דלק לעובדיה ולנכות מס במקור בגין הטבה זו.  
11 לטענת המשיב, המערערת משלמת לעובדיה עבור דלק מבלי שהוכיחה כי הוצאות  
12 הדלק משמשות לנסיעות לצורכי פעילותה השוטפת. לפיכך, היה עליה לזקוף  
13 לעובדים הטבת שכר תדלוק ולנכות בגינה מס במקור.
- 14 93. המשיב קיבל לידיו תדפיסים של חברת פז בנוגע לשנים 2011-2012 המפרטים את  
15 התדלוקים שבוצעו באמצעות כרטיסי תדלוק של המערערת (נספחים 19 ו-20  
16 לתצהיר המשיב "דוח ריכוז חודשי של מוצרי דלק").  
17 התדלוקים בוצעו באמצעות כרטיסי פזומט ידניים ברכבים שאינם רשומים על שם  
18 המערערת אלא רשומים על שמם של עובדיה ושל אנשים אחרים.  
19 על מנת לסבר את האוזן, אציין כי סכומי התדלוקים עומדים על סכום של 72,918  
20 ש"ח לשנת 2011 ועל סכום של 106,540 ש"ח לשנת 2012 (נומינאלי). סכומים אלה  
21 גולמו בשיעור מס של 37% ועל הסכום המגולם הוחל שיעור מס ממוצע של 25%, על  
22 דרך ההקלה, ובדומה לאופן בניית השומה בסוגיית זקיפת שווי רכב.  
23 בהקשר זה יצוין כי המערערת החלה לעבוד עם חברת פז רק בשנת 2011 ולטענת  
24 המשיב בשנים 2009-2010 המערערת תדלקה את רכביה בתחנת דלק ספציפית.  
25 מאחר שלא הומצאו לו תדפיסים ביחס להוצאות הדלק בשנים 2009-2010, ומשלא  
26 שוכנע כי התנהלות המערערת בשנים אלה הייתה שונה מהתנהלותה בשנים 2011-  
27 2012, קבע המשיב כי יש לחייב את המערערת במס בגין שנים אלה לפי ממוצע  
28 הסכומים שהוצאו על ידה בשנים 2011-2012, היינו, לפי סכום של 89,729 ש"ח בכל  
29 אחת מהשנים 2009-2010 (נומינאלי).
- 30 94. המשיב טוען כי המערערת לא סיפקה הסברים לתדלוקים אלה ולא הציגה  
31 אסמכתאות להוכחת טענתה כי מדובר בתדלוק רכבים לצורך ביצוע פעילותה  
32 השוטפת. בהעדר הוכחה כאמור, הניח המשיב כי תדלוק הרכבים נעשה לצרכים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 פרטיים של עובדי המערערת (ואחרים) באופן המחייב זקיפת הכנסת עבודה לעובדים  
2 וניכוי מס במקור בגינה.
- 3 המשיב בדק ומצא כי רכבה האישי של מנהלת החשבונות בחברה תודלק על חשבון  
4 החברה, באמצעות כרטיס פזומט ידני. רפי ארז אישר בדיוני השומה (מש/8 מתאריך  
5 13.10.2015) כי רכב מס' 57-779-65 על שם גורנסקי מילנה, מנהלת החשבונות  
6 בחברה, תודלק על חשבון המערערת. טענת המערערת כי מדובר בנסיעה לתחנת  
7 מע"מ בבת-ים לצורכי טיפול בעניינה, לא הוכחה באסמכתאות ונותרה בגדר אמירה  
8 בעלמא.
- 9 עוד מצא המשיב כי על חשבון המערערת תודלק רכב המצוי בבעלות אשתו של סוכן  
10 מכירות (שכיר במערערת) מבלי שניתן הסבר מניח את הדעת לפשרו של תדלוק זה.
- 11 95. המערערת טוענת כי אינה מתדלקת בכרטיסי פזומט נסיעות פרטיות של עובדים וכי  
12 עובדי החברה נוסעים ברכבי המאגר לצורך מילוי תפקידם; כרטיסי הפזומט הידניים  
13 לא היו מחולקים לעובדים ונמצאו במשרדי ההנהלה; ככל שמי מבעלי השליטה  
14 במערערת השתמש בפזומט ידני לתדלוק נסיעה פרטית, הוא חויב על כך בחו"ז  
15 האישי שלו וההוצאה לא נזקפה בספרי המערערת.
- 16 בנוסף, המשיב בחר להתעלם מהעובדה שבשנות המס הרלוונטיות נזקפו למנהלי  
17 המערערת סכומים עקב החזרי הוצאות ועל כן היה עליו להפחית סכומים אלה  
18 מסכום השומה.
- 19 למערערת טענות ספציפיות בנוגע לטבלת תדלוק הרכבים (כמפורט בסעיף 38  
20 לסיכומיה).
- 21 96. נשאלת השאלה, מה נצרכה המערערת לכרטיסים ידניים לצורך תדלוק רכבים כאשר  
22 לטענתה יש ברשותה רכבי מאגר, בהם מותקן פזומט, שנועדו לשמש אותה בפעילותה  
23 השוטפת?
- 24 97. רפי ארז, מנהל המערערת, הסביר בחקירתו הנגדית כי תדלוק הרכבים נעשה הן  
25 ברכבי המערערת שהייתה בהם "טבעת" (הכוונה לפזומט שהותקן בפיית התדלוק של  
26 הרכב) והן ברכבים אחרים באמצעות כרטיס פזומט ידני.
- 27 רפי ארז העיד כי למערערת היו "3 או 4" כרטיסי פז ידניים (פרוטוקול דיון מתאריך  
28 26.4.2017 עמ' 64 שורות 24-26) וכאשר נשאל מדוע היה צורך בכרטיס ידני, נוסף על  
29 הפזומט שהותקן בפיות התדלוק של רכבי המערערת, הסביר כי: **"יש הרבה פעמים**  
30 **שנגיד יש רכבים שאין להם פזומט למשל עכשיו שמו רכב במוסך עכשיו לא מזמן**  
31 **קיבלנו רכב חלופי, יוצאים איתו לנסיעות, חוזרים איתו, שיהיה כרטיס זמין.."**  
32 (שם, עמ' 65 שורות 12-14) (ראו גם סעיף 38 לסיכומי המערערת).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 דא עקא, שהמערערת לא הוכיחה כי הרכבים המופיעים בדוחות התדלוק הידני של  
2 פז (נספחים 19-20 לתצהיר המשיב) הם רכבים חלופיים או מושכרים, וכאמור  
3 המשיב מצא כי נעשו תדלוקים גם ברכבים פרטיים של עובדים ושל אחרים, כך  
4 שבסופו של דבר נותרנו עם שורה ארוכה של רכבים המתודלקים על חשבון  
5 המערערת, באמצעות כרטיסי פזומט ידניים, מבלי שהמערערת הצליחה להוכיח כי  
6 מטרת התדלוק הייתה עסקית, מבלי שהוצג רישום מסודר של יעד הנסיעות ומבלי  
7 שהוברר מדוע יש צורך בתדלוק ידני כאשר לטענת המערערת יש ברשותה רכבי מאגר  
8 המשמשים אותה בפעילותה העסקית.
- 9 זאת ועוד, עדותו של רפי ארז לפיה הכרטיסים הידניים נמצאים בידי המנהלים  
10 ומשמשים אותם (עמ' 64 שורות 24-28), אינה עולה בקנה אחד עם העובדה,  
11 שבדוחות התדלוק הידני של פז מופיעים שמותיהם של עובדים (כגון זרח מימון,  
12 ביזאווי אלי, נתן כספי בדוח לשנת 2011; דוד וינטר, רונן גדעון, זיתוני שלמה בדוח  
13 לשנת 2012). עובדה זו גם אינה מתיישבת עם הצהרתו של רפי ארז (בסעיף 31  
14 לתצהירו) כי "המערערת אינה מתדלקת בפזומט נסיעות של עובדים. עובדי החברה  
15 נוסעים ברכבי המאגר לצורך מילוי תפקידם" ואף אינה מתיישבת עם עדותו של  
16 אסף ארז, בעלים ומנהל במערערת, לפיה כלל לא השתמש בכרטיס התדלוק הידני  
17 (שם, עמ' 36 שורות 19-20).
- 18 98. לאור זאת, המשיב היה רשאי להסתמך על דוחות פז (נספחים 19-20 לתצהיר  
19 המשיב) לצורך זקיפת שווי דלק לעובדי המערערת.  
20 אם המערערת טוענת שתדלוקים אלה בוצעו לצורך פעילותה העסקית, היה עליה  
21 להתכבד ולהוכיח זאת, ואין די בטענות סתם.  
22 אלא שהמערערת לא הוכיחה, לא בהליכים שנוהלו בפני המשיב במסגרת דיוני  
23 השומה ולא במסגרת הדיון בערעור, כי התדלוקים באמצעות כרטיסי פזומט הידניים  
24 נועדו לשמש לפעילותה העסקית. המערערת לא הציגה ולו בדל ראיה להוכחת  
25 טענותיה בהקשר זה.
- 26 99. אין כל מחלוקת כי המערערת לא ניהלה רישום מסודר של יעדי הנסיעות ומטרתן  
27 ולא ניהלה מנגנון של ביקורת ואכיפה על מנת לוודא שתדלוק הרכבים באמצעות  
28 כרטיסי פזומט נעשה לצורכי עבודה ולא לצרכים פרטיים.  
29 רפי ארז השיב בשלילה לשאלת ב"כ המשיב האם נערך תיעוד כלשהו לנסיעות  
30 העובדים שתודלקו על חשבון המערערת:  
31 "עו"ד חן: העובד לא ממלא טופס של מרחק נסיעה, זמן נסיעה, עלות נסיעה?.. עד,  
32 מר רפי ארז: לא" (שם, עמ' 67 שורות 22-23).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 בהעדר תיעוד מסודר ובהעדרו של מנגנון אכיפה לא ניתן לדעת אם אותם תדלוקים  
2 בוצעו לצורך פעילותה העסקית של המערערת.  
3 כאמור, נטל ההוכחה בעניין זה, בדומה לסוגיה בעניין זקיפת שווי שימוש ברכב,  
4 רובץ לפתחה של המערערת ועליה להרימו. כך מן הראוי שיהיה שכן למערערת  
5 היכולת להציג בפני בית המשפט את התמונה האמיתית והמלאה בדבר אופן תדלוק  
6 הרכבים.
- 7 100. יתירה מכך, מעדותו של רפי ארז עולה כי, מלבד השימוש בכרטיסי פזומט ידניים,  
8 המערערת החזירה לעובדיה כספים בגין הוצאות תדלוק הרכבים (שם, עמ' 67 שורות  
9 27-29):
- 10 **"עו"ד חן: ציינת שכאשר עובדים מגיעים לעבודה בימי שישי ובמוצאי שבת**  
11 **המערערת משלמת להם על תדלוק של הרב.**  
12 **עד, מר רפי ארז: אוקיי".**  
13 **ובהמשך (עמ' 68 שורות 19-20):**
- 14 **"עד, מר רפי ארז: "יש מצב שהם באים עם הרכבים הפרטיים ואז אני מחזיר להם**  
15 **את הכסף".**
- 16 101. במסגרת העדויות מטעם המערערת התברר כי לא קיים נוהל מסודר של החזר  
17 הוצאות דלק לעובדים.  
18 כך, למשל, מעדותו של דוד וינטר עולה כי, הוא לא קיבל חשבונית (או מסמך אחר)  
19 המעידה על גובה הוצאת הדלק בה עמד בנסיעה שביצע לכאורה לצורך תיקון צמיג  
20 ברכב של המערערת:
- 21 **"עו"ד חן: באוגוסט 2012 נסעת ליפו. יש לך אסמכתא כלשהי על כך? קבלה**  
22 **שתיקנת צמיגים? עד, מר וינטר: שם הכול משולם במזומן, ביפו אין כזה דבר של**  
23 **קבלות" (שם, עמ' 18 שורות 12-13).**
- 24 102. חיזוק לכך ניתן למצוא בעדותו של אסף ארז, בעל מניות ומנהל במערערת (שם, עמ'  
25 38 שורות 19-28):
- 26 **"עו"ד חן: האם המצאת למערערת מסמכים בנוגע לאותם החזרי הוצאות שהרגע**  
27 **דיברת עליהם?**  
28 **עד, מר אסף ארז: אני לא זוכר בדיוק על מה הדברים האלה....**  
29 **עו"ד חן: למי אתה מציג את הקבלה?**  
30 **עד, מר אסף ארז: מנהלת החשבונות.**  
31 **עו"ד חן: למנהלת החשבונות. ואתה ממלא טופס מסוים או שרק מחזיר לה כל**  
32 **תדלוק?...?**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 עד, מר אסף ארז: לא, בדרך כלל לא. בדרך כלל בעבודה שלי אני אוגר אוגר אוגר,  
2 מוריד לה את זה בשקית והיא עושה את הניהול שלה".
- 3 103. גם עדותו של רפי ארז, מנהל המערערת, תומכת במסקנה כי המערערת החזירה  
4 הוצאות דלק לעובדיה מבלי לוודא שהתדלוק שימש לנסיעות לצורכי פעילותה.  
5 יצוין כי בתחילת עדותו טען רפי ארז כי "אין דבר כזה" (שם, עמ' 67 שורה 1) כאשר  
6 השיב לשאלה, האם יתכן שעובד המערערת נסע עם רכבו הפרטי לצורך נסיעה  
7 עסקית. בהמשך שינה את גרסתו וטען כי יתכנו מקרים כאלה וככל שמתקבלת  
8 חשבונית בגין ההוצאה, היא נמסרת למנהלת החשבונות.  
9 ברם, מנהלת החשבונות, אשר לטענת המערערת מרכזת את הוצאות התדלוקים, לא  
10 הובאה לעדות מטעמה על מנת לתמוך בטענתה זו. מחדל זה יוצר חזקה כי עדותה של  
11 מנהלת החשבונות, לו הייתה ניתנת, הייתה פועלת לחובת המערערת. מכל מקום, אף  
12 אם מנהלת החשבונות ריכזה את חשבוניות ההוצאות, אין זה תחליף לתיעוד מסודר  
13 של פרטי הנסיעות (מרחק, יעד, זמן) ואין בכך ללמד כי מטרת התדלוקים הייתה  
14 עסקית.
- 15 104. עולה מהאמור, שכספים ששילמה המערערת לעובדיה בגין החזר הוצאות דלק  
16 נחשבים טובת הנאה העולה כדי "הכנסת עבודה" לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה,  
17 משלא הוכח כי שימשו את העובדים לצרכים עסקיים, ולכן היה על המערערת לנכות  
18 מס במקור גם בגין סכומים אלה.  
19 יודגש כי המשיב לא זקף הכנסה בגין החזר הוצאות התדלוק לעובדים והסתפק  
20 בזקיפת שווי דלק על פי דוחות התדלוק הידני של פז (נספחים 19-20 לתצהיר  
21 המשיב).
- 22 105. המערערת טוענת כי המשיב כלל בתחשיביו זקיפת שווי דלק גם בגין רכבים שאינם  
23 של המערערת (ראו הדוגמאות שבסעיף 38 לסיכומי המערערת).  
24 איני מוצאת בטענה זו ממש.  
25 ראשית אציין כי, זקיפת שווי דלק נעשתה על ידי המשיב בגין רכבים פרטיים  
26 שתודלקו באמצעות כרטיס פזומט ידני ועל פי הרשימות שהומצאו לו מחברת פז. אין  
27 לבלבל נתון זה עם זקיפת שווי רכב צמוד בגין רכבים של המערערת שהועמדו לרשות  
28 עובדיה ובהם מותקן פזומט בפיתת התדלוק של הרכבים.  
29 נציג המשיב העיד כי "אין כפילות בין כלי הרכב אשר חויבו בגין תדלוק הרכבים,  
30 לבין כלי הרכב שבגינם חויבה המערערת בזקיפת שווי שימוש לעובדים" (סעיף 19  
31 לתצהיר המשיב וכן ראו פרוטוקול דיון מתאריך 3.5.2017 עמ' 105 שורה 14),  
32 והמערערת לא הוכיחה אחרת.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 שנית, רפי ארז אישר בחקירתו כי "כרטיס התדלוק יכול לתדלק כל רכב, זה לא חייב  
2 להיות רכב של המערערת" (פרוטוקול דיון מתאריך 26.4.2017 עמ' 66 שורות 12-13)  
3 וכן "כשאני הולך לתדלק עם כרטיס תדלוק אני מקיש את המספר של הרכב" (שם,  
4 עמ' 70 שורות 7-9). בנוסף, רפי ארז העיד כי גם אם נעשתה טעות בהקשה שגויה של  
5 ספרה מסוימת ממספר הרכב עדיין מדובר בסכום שהחברה הוציאה ואין טעות  
6 בדוחות של פז, וכדבריו: "לא, התדלוק נעשה. הטעות היא במספר של האוטו" (שם,  
7 עמ' 70 שורה 15). דברים אלה מדברים בעד עצמם.  
8 שלישית, המערערת מאשרת כי אינה מעבירה את הבעלות ברכבים על שמה במשרד  
9 הרישוי כדי לשמור על שווי הרכב (סעיף 38 לסיכומי המערערת, סעיף 35 לתצהירו  
10 של רפי ארז). לאור זאת, ובהעדר מנגנון מסודר של תיעוד ואכיפה בעניין נחיצות  
11 התדלוקים לפעילותה, מה לה כי תלין על המשיב אשר נאלץ לערוך את הביקורת  
12 בעניינה כ"סומא באפילה".
- 13 106. יש לדחות גם את טענת המערערת כי, אף בהנחה שמדובר בהוצאת תדלוק פרטית  
14 של בעלי המערערת, היה על המשיב להתחשב בעובדה שבמאזן החברה קיימת  
15 לטובתם יתרת זכות בסכום הגבוה ממיליון ש"ח (סעיף 37 לתצהירו של רפי ארז).  
16 לטענת המערערת, ככל שאכן קיימת הוצאה פרטית היה מקום לייחס אותה להקטנת  
17 יתרת החו"ז של המנהלים במערערת תוך ביטול במקביל של דרישת ההוצאה בספרי  
18 המערערת. לשיטתה, לא ניתן לטעון כי ניתנה למנהלים טובת הנאה חייבת במס שעה  
19 שהחברה חייבת להם כספים.
- 20 אלא שהמערערת "שכחה" לציין כי לבעלים כלל לא עומדת יתרת זכות ולכן נשמט  
21 הבסיס מתחת הטענה. מהעדויות שהוצגו בפני בית המשפט ומעדותו של רפי ארז  
22 (שם, עמ' 73 משורה 3 עד עמ' 74 שורה 9) עולה כי יתרת הזכות של בעלי המניות  
23 בוטלה במסגרת הסכם שומה שנחתם בין המערערת לבין המשיב בגין שנות המס  
24 הנדונות, הסכם שקיבל תוקף של פסק דין (מש/6).  
25 מכל מקום, יש לזכור כי המחוקק הטיל את החובה לנכות מס במקור על כל מי  
26 שמשלם הכנסת עבודה (סעיף 164 לפקודת מס הכנסה) ודינה של המערערת אינו  
27 שונה. המערערת אינה רשאית לטעון בדיעבד כי ניתן לרפא את הפגם של אי זקיפת  
28 שווי דלק באמצעות תיאום הוצאות הדלק בשומת המס שלה או באמצעות חיוב  
29 החו"ז של המנהלים. ממילא שומות המס של המערערת אינן בפניי, איני מוסמכת  
30 לקבוע בהן דבר וספק רב אם ניתן לתקן.
- 31 107. המערערת מוסיפה וטוענת, אם כי יש לציין שהיא עושה זאת לראשונה בסיכומיה  
32 (בסעיף 49), כי גם אם יש לייחס למנהליה שווי דלק בגין שימוש פרטי, היה על



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 המשיב לקחת בחשבון כי בכל השנים הרלוונטיות לשומה נזקפו למנהלים בתלושי  
2 השכר סכומים עקב החזר הוצאות ועל כן יש להפחית סכומים אלה מסכום השומה.  
3 בכל הכבוד הראוי, אין בטענה זו ממש. גם אם אניח בצד את טענתו המוצדקת של  
4 המשיב כי טענה זו מהווה הרחבת חזית אסורה מצד המערערת ועל כן אין להידרש  
5 לה, המערערת כלל לא הוכיחה בגין מה בוצע החזר ההוצאות למנהלים בתלושי  
6 השכר ואם מדובר בהחזר בגין דלק, אוכל או כל דבר אחר. זאת בפרט נוכח עדותו של  
7 אסף ארז כי אינו זוכר בגין מה היו החזרי ההוצאות (שם, עמ' 38 שורה 21).
- 8 108. המערערת מסתמכת בסיכומיה על פסקי הדין בעניין אליל ובעניין עמ"ה 2/90  
9 סנונית הנדסה בע"מ נ' פ"ש ירושלים (25.8.1992) (להלן: עניין סנונית), אולם  
10 חוששני כי אין בהם לסייע לה.
- 11 בעניין אליל טענה המערערת כי עובדיה העמידו לרשותה את רכביהם הפרטיים  
12 לצורך ביצוע העבודה ולכן אין לראות בהוצאות הדלק שהחזירה להם משום הכנסת  
13 עבודה החייבת בניכוי מס במקור. בית המשפט קבע כי כאשר עובד מבצע את עבודתו  
14 באמצעות רכבו הפרטי, אין לראות בהחזר הוצאות דלק משום הכנסת עבודה בידו.  
15 אולם באותו מקרה נקבע כי המערערת לא הצליחה להוכיח את היקף השימוש ברכבי  
16 העובדים לצורכי העבודה ולכן ערעורה נדחה.
- 17 בעניין סנונית, בית המשפט המחוזי הגיע למסקנה עובדתית שהחברה החזירה  
18 למנהליה הוצאות שהוציאו מכיסם הפרטי במסגרת ייצור הכנסתה. כלומר, מדובר  
19 במקרה שונה שאין ללמוד ממנו לענייננו (בערעור שהוגש לבית המשפט העליון בעניין  
20 סנונית הצדדים התפשרו).
- 21 109. לאור כל האמור לעיל, דין טענות המערערת בעניין הוצאות תדלוקי הרכבים  
22 להידחות.
- 23 המערערת טוענת כי לא היה מקום לזקוף שווי דלק לעובדים מכיוון שהוצאות  
24 התדלוק שימשו לפעילותה השוטפת.
- 25 אלא, שהמערערת לא הביאה ראיות לכך שהוצאות הדלק הוצאו כולן בייצור  
26 הכנסתה העסקית ולא הפריכה את טענת המשיב כי מדובר בהוצאות פרטיות של  
27 העובדים. לא למותר לציין כי מנהלת החשבונות, אשר לפי טענת המערערת ריכזה  
28 את ההוצאות, כלל לא הובאה לעדות, ולא בכדי.
- 29 בנסיבות בהן לא הוברר די הצורך מדוע יש ברשות המערערת כרטיסי פזומט  
30 ידניים, בנוסף על פזומט המותקן בפיינת התדלוק של רכביה, וכאשר המערערת לא  
31 ניהלה רישום נאות המבחין בין נסיעות עסקיות לפרטיות, לא ניתן לסייע לה.
- 32 גם אם הייתי מניחה לטובת המערערת כי בין הוצאות התדלוק היו גם כאלה  
33 ששימשו אותה לצרכים עסקיים, ולכן אין לזקוף בגינן שווי דלק לעובדים, לא הוכח



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 בפניי מה היה חלקן של אלה מכלל ההוצאות. לבית המשפט אין את הכלים לקבוע  
2 איזה חלק מההוצאות היה עסקי ואיזה פרטי ואין הוא רשאי להחליף את שיקול  
3 דעת פקיד השומה בשיקול דעתו. בנסיבות אלה, ועם כל הרצון הטוב, לא ניתן  
4 לסייע למערערת.

5 יצוין כי המשיב לא זקף הכנסה בגין החזר כספי של הוצאות דלק לעובדים  
6 והשומה כללה רק את התדלוקים שבוצעו באמצעות כרטיסי פזומט ידניים  
7 ובהסתמך על דוח ריכוז מוצרי דלק של חברת פז (נספחים 19-20 לתצהיר המשיב).  
8 כמו כן, אין כפילות בין הרכבים שחויבו בשווי שימוש לבין הרכבים שחויבו  
9 בזקיפת שווי דלק.

### סוגית העבודה במשמרות

11 110. סוגיה שלישית השנויה במחלוקת בערעור נוגעת לזיכוי שנתנה המערערת למנהליה,  
12 אסף, רפי ומיטל ארז, בגין עבודה במשמרות במסגרת חישוב ניכוי המס במקור.

13 111. המשיב טוען כי זיכוי בגין עבודה במשמרות (משמרת שנייה או שלישית) ניתן לעובדי  
14 ייצור בלבד, ולא למנהלים. בנוסף, תנאי הכרחי לקבלת זיכוי משמרות הוא הדפסת  
15 כרטיס נוכחות ואין מחלוקת שהמנהלים לא הדפיסו כרטיס נוכחות.

16 112. לאור זאת, המשיב חייב את סכומי הזיכוי שניתנו למנהלים בגילום לפי שיעור המס  
17 השולי שלהם לכל אחת משנות המס (סעיף 14 להודעה המפרשת את נימוקי השומה,  
18 נספחים 21-24 לתצהיר המשיב הכוללים תדפיסים ממחשבי המשיב בעניין זיכוי  
19 ממס בגין העבודה במשמרות).

20 סכומי הזיכוי המגולמים לצורך חיוב המנהלים במס עומדים בשנות המס על  
21 הסכומים הבאים (נומינאלי): 2009 – 13,013 ש"ח; 2010 – 11,057 ש"ח; 2011 –  
22 62,553 ש"ח; 2012 – 36,240 ש"ח.

23 113. המערערת טוענת כי המערערת היא חברה יצרנית ועבודת מנהליה היא עבודה

24 יצרנית. המנהלים הם מנהלי עבודה העובדים במשמרות ועבודתם מתבצעת על רצפת  
25 הייצור. לכל הפחות, עבודתם במשמרת השנייה או השלישית הייתה חיונית להפעלת  
26 קווי הייצור במפעל ונוכחותם בעבודה בשעות המשמרת הייתה נחוצה לביצוע עבודת  
27 הייצור. גם מיטל ארז עובדת בעבודה ייצורית בתחום הדפוס (עבודת מעבדה).

28 המערערת אינה חולקת על העובדה שמנהליה לא החתימו כרטיסי נוכחות. לטענתה,  
29 מדובר בדרישה בלתי סבירה הפוגעת במרקם היחסים בעבודה ובמעמדם של  
30 המנהלים בפני העובדים. המשיב לא טרח לבצע בדיקה על מנת לעמוד מקרוב על  
31 אופן עבודתם של המנהלים וביטל באופן גורף את כל סכומי הזיכוי בגין עבודה  
32 במשמרות מבלי להפעיל שיקול דעת.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (2005)

114. גם בסוגיה זו אני מוצאת כי דין טענות המערערת להידחות.
115. תקנות מס הכנסה (שיעור המס על הכנסה בעד עבודה במשמרות), התשמ"ז-1986 (להלן: **תקנות עבודה במשמרות**) מעניקות הטבת מס בשיעור של 15% בגין עבודה במשמרות של עובדים במפעלי תעשייה שפעילותם העיקרית היא ייצורית (ראו תקנה 2(א) לתקנות).
116. לפי תקנה 2(א) לתקנות עבודה במשמרות, ההטבה תינתן רק לסוגי העובדים הבאים: העובדים בייצור, עובדי המנהלה ועובדי השירותים שבעל המפעל הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי עבודתם במשמרת השנייה או השלישית חיונית להפעלת קווי הייצור במפעל.
117. עוד עולה מתקנה 2(א) לתקנות עבודה במשמרות כי, הטבת המס ניתנת למפעל תעשייתי שעיקר פעילותו היא ייצורית. לצורך הגדרת המונח "פעילות ייצורית", מפנה התקנה למשמעות המונח בחוק עידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט-1969 (להלן: **חוק העידוד**).
118. אמת המידה שעל פיה ייקבע מתי פעילות תיחשב "ייצורית" נקבעה בשורה ארוכה של פסקי דין שקצרה היריעה מלפרטם, ואינני סבורה שהדבר נדרש, שכן אף אם אניח כי פעילות המערערת הגיעה לכדי "פעילות ייצורית", לא יהיה בכך לסייע לה. זאת משום, שהמערערת לא הייתה רשאית לתת לעובדיה את הטבת המס מבלי שהתקיימו התנאים הברורים שנקבעו למתן ההטבה על פי הקבוע בתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993 (להלן: **תקנות ניכוי ממשכורת**).
119. תקנות ניכוי ממשכורת קובעות בהגדרת "משכורת בעד עבודת משמרות" כי תנאי למתן ההטבה הוא "**רישום שעות העבודה וימי העבודה במשמרת שניה או שלישית המבוססים על כרטיסי נוכחות מודפסים בשעון או על פי רישום שאישר מראש פקיד השומה...**".
- בענייננו אין כל מחלוקת כי מנהלי החברה לא הדפיסו כרטיסי נוכחות (סעיף 34 לסיכומי המערערת).
- לא הוברר על סמך מה טוענת המערערת כי הדפסת כרטיסי נוכחות הייתה עשויה לפגוע במעמדם של מנהלי החברה, אך אפילו כך, לא ברור מדוע לא נוהל על ידה רישום חלופי של שעות העבודה במשמרות וככל שנוהל, מדוע לא הוצג לבית משפט.
120. זאת ועוד, תקנות עבודה במשמרות קובעות כי ההטבה תינתן רק לעובדים שעבדו במשמרת שנייה או שלישית ולא השתכנעתי כי תנאי זה מתקיים לגבי מנהלי המערערת.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 המערערת הגישה ניירות עבודה (מש/1-מש/4) המרכזים את העובדים שעבדו  
2 במשמרות בשנות המס. ברם, ספק בעיניי אם ניתן להסתמך על ניירות אלה לאור  
3 הסתירות שנתגלעו בין הכתוב בהן לבין עדויות המנהלים בבית המשפט.  
4 לדוגמה, לפי ניירות העבודה, אסף ארז עבד בשנים 2010-2012 במשמרת שנייה  
5 ושלישית (מש/2-מש/4). לפי עדותו בבית המשפט, משמרת שנייה היא בין השעות  
6 16.00-24.00 ואילו משמרת שלישית היא בין השעות 7.00-24.00 (פרוטוקול דיון  
7 מתאריך 26.4.2017, עמ' 29 שורה 26). אולם, אסף ארז העיד כי לא היה נוכח לאורך  
8 מלוא שעות המשמרות (שם, עמ' 30 שורות 19-14).  
9 גם רפי ארז, אשר לפי ניירות העבודה עבד במשמרת שנייה ושלישית בשנים 2009,  
10 2011, 2012 (מש/1, מש/3, מש/4) העיד כי לא הייתה נוכחות מלאה של מנהלי  
11 המערערת בעבודה בשעות אלה (שם, עמ' 49 שורה 30 עד עמ' 50 שורה 9).  
12 בכל הנוגע למיטל ארז הדברים אף מתחדדים שכן למרות שהיא מופיעה בניירות  
13 העבודה כמי שעבדה במשמרות שנייה ושלישית בשנים 2010-2011 (מש/2-מש/3),  
14 עולה מהעדויות כי היא כלל לא הייתה עובדת של המערערת אלא של חברה קשורה  
15 וכי עבודתה במעבדה לא הייתה במערערת כי אם בחברת פוטו ליין הקשורה  
16 למערערת (שם, עמ' 42 שורות 13-16, 25-27; עמ' 49 שורות 15-28).  
17 121. זאת ועוד, לפי תקנות עבודה במשמרות, הטבת הזיכוי במס תינתן רק ל"עובדים  
18 בייצור" או רק לעובדים שעבודתם "חיונית להפעלת קווי הייצור במפעל". המערערת  
19 לא הוכיחה כי המנהלים עסקו בפעילות ייצורית או שעבודתם הייתה חיונית להפעלת  
20 קווי הייצור במפעל. מהעדויות עולה כי רפי ארז עסק בפן הניהולי של החברה  
21 ובענייני הכספים שלה (שם, עמ' 26 שורה 13, עמ' 27 שורות 8-10).  
22 לפי דברי הסבר על תקנות מס הכנסה ניכוי ממשכורת (מש/7), בסעיף 13(א)(4), "לא  
23 יינתן זיכוי לעובדים בניהול כללי, כספים, גזברות, חשבונות, שיווק, קניה, מכירה  
24 או כל בעל תפקיד כללי אחר".  
25 122. אין גם מקום לקבל את טענת המערערת כי, המשיב שגה כאשר חייב את רפי ארז  
26 בשיעור מס שולי של 45% בגין שנת 2011 בגין ביטול זיכוי משמרות. המשיב פעל נכון  
27 כאשר יישם את תקנה 5 לתקנות ניכוי ממשכורת הקובעת כי, עובד שלא הצהיר על  
28 הכנסות אחרות שהיו לו בשנת המס, ינוכה ממנו מס בשיעור המרבי.  
29 123. לסיכום הדברים, מכל הטעמים לעיל עולה כי המערערת לא הייתה רשאית להעניק  
30 למנהליה את ההטבה במס בגין עבודה במשמרות: המנהלים לא הדפיסו כרטיס  
31 נוכחות, לא הוכח כי עבדו במשמרות שנייה ושלישית, לא הוכח כי פעילותם הייתה  
32 פעילות ייצורית או כזו שנועדה לשרת פעילות ייצורית ולכן המערערת לא הייתה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 16-03-40932 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 רשאית לתת להם את הטבת הזיכוי ממס בגין עבודה במשמרות. משנתנה את  
2 ההטבה, היא מחויבת לזקוף בגינה שכר עבודה ולנכות ממנה מס במקור.

3

4

5

6

### טענת המערערת בדבר מניעות והשתק בהוצאת השומה

7 124. בסעיף 50 לסיכומי המערערת מועלית טענה לפיה המשיב היה מנוע ומושתק  
8 מהוצאת שומת ניכויים למערערת וזאת לאור העובדה שנחתם בין המערערת לבין  
9 המשיב הסכם שומת מס הכנסה לשנות המס 2008-2012 (מס/6).

10 125. לטענת המשיב, טענה זו, אשר הייתה ידועה לנציגי מערערת כבר מראשית דיוני  
11 השומה מושא הערעור, נטענה לראשונה בסיכומים ולכן מהווה הרחבת חזית אסורה.  
12 מאחר שהמערערת בחרה שלא להעלות את הטענה, אף לא בשלב ההשגה, הרי שהיא  
13 מנועה ומושתקת מלטעון אותה כעת.

14 126. הצדק עם המשיב.

15 המערערת אינה רשאית להעלות טענות לראשונה בשלב הסיכומים, מבלי לקבל את  
16 רשות בית המשפט.

17 גם לגוף העניין אין ממש בטענה. להווי ידוע כי הסמכות להוציא שומת ניכויים לפי  
18 סעיף 167 לפקודת מס הכנסה והסמכות להוציא שומת מס הכנסה לפי סעיף 145  
19 לפקודה, הא בהא לא תליא. שומת ניכויים מהווה הליך עצמאי שאינו תלוי בשומת  
20 הכנסתו של הנישום עצמו.

21 בנוסף, המערערת לא פרטה, ולא נשמעו ראיות בשאלה, האם הוצאת שומת ניכויים  
22 הייתה "על השולחן" בעת שהתקיימו הדיונים לחתימת הסכם הפשרה בעניין שומות  
23 המס שלה ומה היה הדין ודברים בינה לבין המשיב בהקשר זה, אם בכלל, ולכן אין  
24 באפשרותי להתייחס לכך.

25

### סוף דבר

26 הערעור נדחה במלואו.

27 המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט בסכום של 65,000 ש"ח.

28 בפסיקת ההוצאות לקחתי בחשבון את מורכבותו של ההליך שכלל נתונים רבים, טענות  
29 מורכבות ודיונים מסועפים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

11 מרץ 2018

ע"מ 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 בישיבות קדם המשפט הובהר למערערים הרף המשפטי והראייתי הגבוה הניצב בפניהם  
2 ולמרות זאת בחרו לנהל את ההליך. זוהי כמובן זכותם המלאה ואין לבוא עימם בטרזניה על  
3 מימושה.

4 עם זאת, על הוצאות המשפט לשקף את המורכבות הדיונית והראייתית שנלוותה לצורך  
5 כתיבת פסק הדין ועל כן הן נקבעו בהליך זה על הצד הגבוה.

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

ניתן היום, כ"ד אדר תשע"ח, 11 מרץ 2018, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

21

22

23

24

25

26

27