



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ  
נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

**בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין**

**המערערת:**  
החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה  
בישראל בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד יוסי דולן

נגד

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

### פסק דין

1

2

**פתח דבר:**

3 בערעור זה מועלית, בפעם החמישית בפני מותב זה, סוגיית פרשנותן של תקנות מס הכנסה (שווי  
4 השימוש ברכב) התשמ"ז-1987 (להלן – **תקנות שווי השימוש או התקנות**) והשאלה האם תקנות שווי  
5 השימוש מהוות כלל משפטי מחייב בקביעת שווי ההטבה לעובד בגין שימוש ברעב שהועמד לרשותו  
6 על ידי מעבידו – כפי עמדת המשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – **המשיב**) או שמא תקנות שווי השימוש  
7 מהוות חזקה הניתנת לסתירה – כפי עמדת המערערת, החקלאית אג"ש לביטוח ולשירותים וטרינריים  
8 למקנה (להלן – **המערערת**).

9 בית משפט זה הכריע בסוגיה זו בפסק הדין נשוא ע"מ (חי') 17-06-11574 **חכם את אור זר עורכי דין נ'**  
10 **פקיד שומה עכו** [7.4.2018] (להלן – **פרשת חכם את אור זר**), בפסק הדין נשוא ע"מ (חי') 17-01-45527  
11 וע"מ 17-02-35853 **גולד פרזול בע"מ וו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה** [7.6.2018]  
12 (להלן – **פרשת גולד פרזול**), בפסק הדין נשוא ע"מ (ת"א) 17-10-23405 **ג.א.ש. – ש.ב. בע"מ נ' פקיד**  
13 **שומה גוש דן** [10.4.2018] (להלן – **פרשת ג.א.ש.**) וכן בפסק הדין נשוא ע"מ (חי') 15-01-958 **נווה נטוע**  
14 **1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה** [7.8.2017] (להלן – **פרשת נווה נטוע**).

15 בכל פסקי הדין האמורים קבעתי כי לא ניתן לסטות ממתכונת החישוב הקבועה בתקנות שווי  
16 השימוש, המהוות כלל משפטי מחייב.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ  
נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **אקדים כבר ואומר, כי לא מצאתי בערעור דנן כל שוני – עובדתי או משפטי - המצדיק פסיקה שונה**  
2 **מן הפסיקה שניתנה בכל פסקי הדין הקודמים שבהם הועלתה הסוגיה לדיון.**
- 3 אוסיף גם ואציין, כי פסקי דין באותה סוגיה ניתנו גם על ידי מותבים נוספים, אשר כל אחד מהם חזר  
4 וקבע כי תקנות שווי השימוש אינן בגדר חזקה הניתנת לסתירה, אלא קובעות הן כלל משפטי מחייב.
- 5 ראו: ע"מ (חי) 15-01-34518 ב.ד. **מיקוד תקשורת וביטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה** [15.3.2017]  
6 מפי כבוד השופט ר. סוקול; ע"מ (נצ') 17-02-644 **פלד קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה**  
7 **עפולה** [30.1.2018] מפי כבוד השופטת ע. הוד. בנוסף ניתן לאחרונה פסק הדין בע"מ (ת"א) 13243-01-  
8 **15 אור חי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חולון** [16.7.2018] מפי כבוד השופט מ. אלטוביה.
- 9 בערעור זה הוסכם בין הצדדים (ראו פרוטוקול הדיון מיום 19.3.2018) כי תידון הסוגיה המשפטית  
10 העקרונית בעניין פרשנות תקנות שווי השימוש כאמור לעיל, ורק ככל שתתקבל עמדת המערערת  
11 בסוגיה המשפטית - הרי שהדיון בשאלה העובדתית, ביחס לאמינות התחשיב החלופי שבו עשתה  
12 המערערת שימוש לצורך דיווח על שווי ההטבה לעובדיה בגין רכב צמוד, באמצעות תוכנת ה-Save-  
13 Tax (להלן – **התוכנה**) והאפשרות להשתמש בתוכנה כאמצעי אלטרנטיבי לקביעת שווי ההטבה לעובד  
14 בגין רכב צמוד – יוחזר לשלב השגה בפני המשיב.

### 15 **העובדות הרלבנטיות:**

- 16 1. המערערת היא אגודה חקלאית שיתופית, העוסקת בהענקת שירותים וטרינריים ללקוחותיה,  
17 שהם בעיקר בעלי רפתות, דירי כבשים ועיזים המצויים בקיבוצים ובמושבים ברחבי הארץ.  
18 לצורך מתן שירותיה אלו מעסיקה המערערת, בין היתר, רופאים וטרינריים. השירות הניתן  
19 על ידי המערערת ללקוחותיה הוא בכל שעות היממה ובמהלך כל ימות השנה. הרופאים  
20 הווטרינרים המועסקים על ידי המערערת מצויים בכוננות גם מעבר לשעות העבודה בהיקף  
21 של פעמיים בשבוע ושבת אחת פעם בחודש.
- 22 2. המערערת מחזיקה צי של רכבים (כ- 50 רכבים) אותם העמידה והצמידה לרשות עובדיה,  
23 וביניהם אותם וטרינרים שהועסקו על ידה. העובדים ומנהלי המערערת קיבלו רכבים חדשים  
24 והללו הוחלפו כל 4-5 שנים. מדובר בכלי רכב גדולים, טנדרים, רכבי הסעות וג'יפים 4X4  
25 המתאימים לנסיעה בתנאי שטח, אשר בהם מותקן ארגז ייעודי לנשיאת ציוד רפואי ותרופות,  
26 כאשר ליד ביתו של העובד הוצב על ידי המערערת מחסן תרופות וציוד רפואי, ממנו מצטייד  
27 העובד בכל יום בציוד הנחוץ לו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ  
נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אין מחלוקת כי הרכבים הצמודים שימשו את עובדי המערערת ומנהליה לצרכי עיסוקה של  
2 המערערת, וכי המערערת חייבה את הרופאים הווטרינרים לקחת רכב צמוד. אין גם מחלוקת  
3 כי הרכבים הצמודים שימשו את עובדי המערערת ומנהליה גם לצרכיהם הפרטיים.
- 4 בשנות המס שבערעור – 2012-205 (להלן – **שנות המס שבערעור**) זקפה המערערת לעובדיה  
5 שווי שימוש בגין הרכבים הצמודים שלא על פי תקנות שווי השימוש אלא לפי נתוני התוכנה,  
6 אשר אינם תואמים את החישוב לפי תקנות שווי השימוש. בשל כך, הוציא המשיב למערערת  
7 שומות ניכויים בצווים לשנות המס שבערעור.
- 8 על פי העובדות כפי שהוצגו במסגרת דיון ההוכחות (שאינן שנויות במחלוקת), המערערת  
9 גילמה חלק מהמס בגין שווי ההטבה לעובדיה, באופן שהעובד נשא ב- 55% מהמס בגין שווי  
10 ההטבה של הרכב הצמוד ואילו המערערת נשאה ב- 45% מהמס בגין שווי ההטבה האמורה  
11 לעובדיה.
- 12 מן העובדות כפי שהוצגו בתצהירי המערערת ובדיון ההוכחות (ראו בעיקר מוצג מע/4) – עולה  
13 כי ביחס לחלק מעובדי המערערת, אשר נזקף להם על ידי המערערת שווי שימוש על פי  
14 התחשיב שערכה לפי התוכנה, הגיע שווי השימוש בתלושי השכר שלהם בחודשים מסוימים  
15 לכמעט כפליים משווי השימוש שהיה נזקף להם אילו החישוב היה נעשה על פי תקנות שווי  
16 השימוש. אלא שבחישוב השנתי יצא כי חישוב שווי ההטבה לעובדים בגין הרכבים הצמודים  
17 על פי תקנות שווי השימוש הינו גבוה מהחישוב שנעשה על ידי המערערת על פי נתוני התוכנה.
- 18 על פי גישת המשיב המערערת ניכתה מס בגין שווי שימוש ברכב בחסר, כך שהפער בין שווי  
19 השימוש שזקפה המערערת בפועל לעובדיה בשנות המס שבערעור על פי התוכנה לבין שווי  
20 השימוש ברכבים שהיה אמור להיזקף על פי תקנות שווי השימוש ברכב עומד על סך של  
21 5,511,094 ₪.
- 22 סך כל הוצאות הרכבים שהיו למערערת בשנות המס שבערעור נמוך מסכום שווי השימוש  
23 ברכבים שנזקף לעובדים לפי תקנות שווי השימוש.
- 24 **תמצית טענות המערערת:**
- 25 זקיפת שווי שימוש ברכב לעובדים על פי תקנות שווי השימוש גורמת לעיוות ולתשלום מס על  
26 הכנסה שלא נוצרה כלל לעובדים, לא כל שכן בנסיבות העובדתיות הקיצוניות של המערערת  
27 הדומות לעובדות התיאורטיות שהוצגו במסגרת פרשת **גולד פרוזל**.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ראייה לכך גם ניתן למצוא בדיונים שהתקיימו בשנה האחרונה בוועדת הכספים של הכנסת
- 2 לרבות בדיון מיום 27.6.18, בסוגיה של שווי השימוש ברכב, מהם עולה כי וועדת הכספים
- 3 פנתה לרשות המיסים על מנת שזו האחרונה תתקן את תקנות שווי השימוש על מנת למנוע
- 4 עיוות באותם מקרים שבהם נוצר עיוות.
- 5 מאחר ומדובר בכלי רכב ייעודיים שנועדו לשמש בעבודה ברפתות, חוות בקר ודירים, הרי
- 6 שהללו הוקצו לעובדים לצורכי עיסוקה של המערערת ועל כן מדובר בהוצאה לנוחות המעביד
- 7 ואין המדובר בטובת הנאה לעובד במשמעות סעיף 2(2) סיפא לפקודה. השימוש שעשו
- 8 העובדים בכלי הרכב לצרכיהם הפרטיים – הוא מינורי, ועל כן יש לכמת את שווי השימוש
- 9 הפרטי ורק אותו יש לייחס כהכנסה לעובדי המערערת.
- 10 שווי השימוש ברכב על פי התקנות נקבע על פי נוסחה ליניארית מסוימת, המבוססת בעיקר
- 11 על שווי הרכב. מדובר בנוסחה שרירותית שאין בינה לבין שווי השימוש הנגזר משימוש של
- 12 העובד ברכב – ולא כלום, שכן כל עובד עושה שימוש אחר ברכב. על שיטת אומדן זו נמתחה
- 13 ביקורת בפסיקה בשל כך שהיא מובילה לגביית מס שאינו מס אמת.
- 14 בפסיקת בית המשפט העליון קיימים מקרים שבהם אושרה סטייה מנוסחה שנקבעה בחוק
- 15 על מנת להגיע לתשלום מס אמת.
- 16 העיוות המוביל לתשלום מס שאינו מס אמת בא לידי ביטוי בעובדה כי כלל הוצאות הרכב
- 17 בפועל (הקבועות והמשתנות) היו במקרים רבים נמוכות משווי ההטבה בגין השימוש ברכב,
- 18 ובחלק מן המקרים מדובר היה בשווי שימוש שהיה קרוב להוצאות הרכב בפועל. על פי
- 19 החישוב שערך חשב המערערת יוצא כי לכאורה סך ההוצאות העסקיות של המערערת בגין
- 20 הרכבים עומד על 27.5%. לאור העובדה כי על פי תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, תשלוי-  
21 1976 (להלן – **תקנות מע"מ**) ניתן לראות בשני שלישים מהוצאות הרכב כהוצאות עסקיות,  
22 שתשומותיהן ניתנות לניכוי – אין זה סביר שההוצאות העסקיות על פי נוסחת תקנות שווי  
23 השימוש תעמודנה על 27.5% בלבד.
- 24 תקנות שווי השימוש חורגות מחישוב סביר ויוצרות יש מאין הכנסה נוספת לעובדים, ולא
- 25 ניתן ליישם את הנוסחה הקבועה בהן על העובדות הרלבנטיות למערערת.
- 26 לחילופין, על פי מסכת העובדות שבערעור, יש להחיל על המערערת את ההוראות בעניין רכבי
- 27 מאגר/איגום, על פי ההסדר שבה"פ 38987-07-12 ארגון סגל המחקר במשרד הביטחון  
28 וברפא"ל נ' משרד האוצר (להלן – פרשת רפא"ל).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ  
נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

14. לחלופי חילופין, אין להטיל על המערערת קנס בגין אי ניכוי לפי סעיף 191א לפקודה.  
1 המערערת פעלה בכנות ובתום לב, ומשמצאה כי יישום תקנות שווי השימוש יוצר עיוות וחוסר  
2 מידתיות – קיבלה חוות דעת משפטית שעל פיה ניתן לייחס שווי הטבה לעובדים שלא על פי  
3 תקנות שווי השימוש.  
4
- 5 המערערת פעלה על פי אותה חוות דעת משפטית ויידעה את המשיב בזמן אמת על פעולותיה  
6 – היינו על התקנת התוכנה בכלי הרכב שבבעלותה ועל כוונתה למדוד את שווי השימוש ברכב  
7 באמצעות התוכנה חלף השימוש בתקנות שווי השימוש.  
8
- תמצית טענות המשיב:**
15. העובדות נשוא הערעור דנן אינן שונות במהותן מן העובדות בכל הערעורים אשר בהן כבר  
9 הוכרעה הסוגיה נשוא ערעור זה ונדחתה העמדה בה אוחזת המערערת כאן.  
10
16. מתכונת החישוב שנקבעה בתקנות שווי השימוש מהווה כלל משפטי מחייב אשר לא ניתן  
11 להתנות עליו. התקנות הותקנו על ידי שר האוצר מכוח הסמכות לפי סעיף 2(2) לפקודה, והן  
12 כוללות חישוב נורמטיבי לקביעת שווי טובת ההנאה לעובד מרכב צמוד. מתכונת החישוב  
13 הקבועה בתקנות היא על פי אומדן מהימן של שווי ההטבה המבוסס על השוואה לעלות  
14 אלטרנטיבית של עובד הרוכש את אותו הרכב באופן פרטי, כשהוא נושא במלוא העלויות של  
15 תחזוקתו ותפעולו השוטף. בנוסף יש לכמת את החיסכון בעלויות (קבועות ומשתנות) שנוצר  
16 לעובד כתוצאה מקבלת הרכב הצמוד ממעסיקו.  
17
17. עלויות המעסיק בפועל בגין הרכבים אינן העלויות שאותן יש להביא בחשבון בקביעת שווי  
18 ההטבה לעובד בגין הרכב הצמוד. למעסיק יש עלויות ייחודיות שאינן זהות לרכישת רכב  
19 באופן פרטי על ידי עובד. כך, המעסיק נהנה מהנחות במחיר ברכישת צי רכבים, מהנחות  
20 בעלויות דלק, ביטוחים וכיוצ"ב. מאידך, נדרש המעסיק להוצאה בגין העסקת צוות לתיקונים  
21 וטיפולים שוטפים, החזקת מלאי חלפים וכדומה.  
22
18. קביעת העלות האלטרנטיבית מחייבת היסמכות על אומדנים וממוצעים, שכן כך ניתן להגיע  
23 באופן הקרוב ביותר לכימות הכלכלי האמיתי של טובת ההנאה לעובד.  
24
19. הערך הכלכלי של המרכיב הפרטי בשימוש ברכב הצמוד מחושב על פי עלות החזקת רכב  
25 בבעלות פרטית ועל כן יש לקחת בחשבון את מלוא ההוצאות הקבועות (החזר הון, ביטול,  
26 אגרות, רישוי וכד') וחלק יחסי מההוצאות המשתנות (דלק, תיקונים, טיפולים, חלפים וכו')  
27 בהתאם ליחס שבין הנסועה הפרטית לכלל הנסועה של הרכב (עסקית ופרטית).  
28



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ  
נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

20. אין מקום להסתמך בקביעת שווי השימוש ברכב צמוד על הוצאות המעביד, שכן מטרת התקנות היתה קביעת שווי ההטבה בידי העובד. כמו כן, הוכח במסגרת דיון ההוכחות כי המערערת קיבלה הנחות קבועות על הוצאות הרכב, שעובד פרטי לא היה מקבלן, על כן אין להשתמש כלל בנתוני הוצאות של המעסיק שאינן רלבנטיות לעניין זקיפת שווי לעובד.
- יתר על כן, המערערת לקחה בחשבון הוצאותיה פחת בשיעור של 15% בשנה, כאשר לגבי חלק מן הרכבים שהופחתו כליל לא נלקחה בחשבון הוצאה קבועה כלשהי בגין רכישת הרכב. בשל הפער בין אופן חישוב הפחת על ידי המערערת לבין הנחת המוצא של התקנות בדבר החלפת הרכבים כל שלוש שנים ובהתאם ניכוי פחת של 33% שנתי – נוצר פער בין החיובים השונים. יתרה מזו, הוצאות המעביד כוללות 2/3 מע"מ ואינן כוללות את חלק ההטבה המשקף את העלות האלטרנטיבית של רכישת הרכב, מימונו ותחזוקתו, ואילו הוצאות העובד כוללות 100% מע"מ. על כן, החישוב האלטרנטיבי של המערערת אינו משקף מס אמת ואינו מכמת את השווי הכלכלי האמיתי של טובת ההנאה לעובד.
21. באשר לטענת המערערת לעניין רכבי מאגר – מדובר בטענה עובדתית חדשה שלא הועלתה בשלב הדיון השומתי, וממילא היה על המערערת להביא ראיות לעניין זה וכאלו לא הובאו. להיפך – כל העדים מטעם המערערת טענו כי הרכבים היו צמודים ונעשה בהם שימוש פרטי. עצם השימוש שעשתה המערערת בתוכנת ה-SAVETAX מעידה על כך שאין מדובר ברכבי מאגר.
22. באשר לטענת המערערת לעניין קנס אי הניכוי לפי סעיף 191א לפקודה – המערערת לא הוכיחה כלל כי בהתנהלותה לא היתה התרשלות. המבחן הרלבנטי לעניין סעיף 191א לפקודה הוא קיומו של הצדק סביר, והנטל להוכיחו מונח על כתפי המערערת. מבחן תום הלב אינו רלבנטי. המערערת החליטה באופן מודע ויזום לפעול שלא על פי תקנות שווי השימוש, תוך נטילת החוק לידיה וניכוי חלקי בלבד של המס במקור. לבחירתה זו אין הצדק סביר. נישום אינו יכול לבחור לקחת את החוק לידיה ולשלם מיסים בניגוד להוראות החוק, לפי אמות מידה שהוא קובע לעצמו. הסתמכות על חוות דעת משפטית או אחרת אינה יוצרת "הצדק סביר" לפעולות המערערת.
- 26
- 27
- 28



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ  
נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

### דיון והכרעה:

- 1
- 2 23. כפי שכבר הובהר בפתח הדברים – גם דינו של ערעור זה להידחות.
- 3 בניגוד לעמדת המערערת – לא מצאתי ייחודיות בעובדות הנוגעות לפעילותה של המערערת
- 4 או לשימוש ברכביה, המצדיקה התייחסות שונה לעניינה או לטענותיה, לעומת כל המקרים
- 5 שנדונו והוכרעו על ידי בפרשת **חכם את אור זך**, בפרשת **גולד פרזול**, בפרשת **ג.א.ש** ובפרשת
- 6 **נווה נטוע**.
- 7 לא ראיתי כל שוני עובדתי בין מצבם של עובדי המערערת להם הוצמד רכב, לבין – למשל –
- 8 מצבם של עובדי חברת מעליות, המקבלים רכב צמוד מהמעביד.
- 9 גם במקרה של עובדי חברת מעליות, נרכשים על ידי חברות מעליות שכאלו, על פי רוב, רכבים
- 10 מסוג טנדרים למיניהם, אשר בהם נמצאים ארגז כלים וציוד הנדרש לטכנאי העובד. גם
- 11 במקרה של חברת מעליות המספקת שירות 24/7 נדרשים הטכנאים ו/או עובדים אחרים
- 12 לזמינות ו/או לכוננות לאחר שעות העבודה.
- 13 מכאן, שבין אם מדובר בוטרינר הנדרש לתת טיפול רפואי לפרה ובין אם מדובר בטכנאי
- 14 מעליות הנדרש לחלץ אדם תקוע במעלית – לא קיימת שונות עובדתית בין תנאי ומתכונת
- 15 העבודה של עובדים אלו, ולמצער – לא קיימת שונות עובדתית משמעותית.
- 16 אלו גם אלו נדרשים לזמינות ולכוננות מעבר לשעות העבודה, אך – וזה העיקר לענייננו – אלו
- 17 גם אלו נוטלים את הרכבים שהוצמדו להם על ידי המעביד לביתם לאחר שעות העבודה –
- 18 **וברי כי קיימות שעות שהן מעבר לשעות העבודה, שהרי אין להניח כי מדובר בעובדים בתנאי**
- 19 **עבדות** – ובשעות אלו שלאחר שעות העבודה, לרבות בסופי שבוע וחגים, יכולים הם להשתמש
- 20 ברכבים הצמודים לצרכיהם הפרטיים, לפי רצונם וצרכיהם. שימוש זה כולל הגעה למקום
- 21 העבודה וחזרה ממנו לביתם של העובדים – שימוש, אשר על פי הדין הינו שימוש פרטי.
- 22 24. כפי שקבעתי הן בפרשת **חכם את אור זך** והן בפרשת **גולד פרזול**, גם במקרה הנדון נחסך
- 23 מאותם עובדים אשר קיבלו את הרכבים הצמודים הצורך לרכוש רכב לשימוש הפרטי
- 24 ונחסכו מהם העלויות הקבועות וחלק מן העלויות המשתנות.
- 25 זאת ועוד, אינני מקבלת לחלוטין את טענת המערערת לפיה הרכבים ניתנו לעובדים להנאתה
- 26 ורווחתה של המערערת. אכן, העובדים עושים שימוש במהלך שעות העבודה ברכבים
- 27 הצמודים – חלקם יותר חלקם פחות.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ  
נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אך כפי שקבעתי כבר בפרשת **חכם את אור זך** (ראו פסקאות 33 ו-34 לפסק הדין) – היקף  
2 השימוש העסקי שנעשה ברכב המוצמד במהלך יום העבודה אינו קריטריון רלבנטי לצורך  
3 קביעת שווי ההטבה לעובד בגין הרכב הצמוד, ואין בו כדי להשפיע לחיוב או לשלילה על שוויה  
4 של טובת ההנאה לעובד בגין השימוש הפרטי.
- 5 יתר על כן, ספק גדול אם ניתן לומר כי לעובדים נצמחה טובת הנאה זניחה כתוצאה מן  
6 השימוש הפרטי ברכבים הצמודים, וזאת לאור הראיות כפי שהובאו בפניי. די לעיין בטבלה  
7 מוצג מע/4, המעידה על שוויה של טובת ההנאה שנצמחה לעובדים. בטבלה זו ישנו פירוט של  
8 16 רכבים, שמות העובדים, חודשים מסוימים שבהם נבדקו נתוני טובת ההנאה מהרכב  
9 הצמוד, והפער בין שווי לפי תקנות שווי השימוש לבין השווי על פי החישוב של התוכנה.
- 10 בטבלה זו ניתן לראות כי לעובדים אליהם מתייחסת הטבלה מע/4 נצמחה טובת הנאה  
11 משמעותית – אשר הגיעה אפילו לפי החישוב על פי התוכנה, ביחס לעובדים מסוימים, כדי  
12 כפליים מהשווי הפוטנציאלי של טובת ההנאה שהיה נזקף להם אילו היה נעשה החישוב על  
13 פי תקנות שווי השימוש.
- 14 זאת ועוד, בפסקי הדין בעניין **חכם את אור זך** ו- **גולד פרוזל**, הבהרתי כי אין כל בסיס לטענה  
15 בדבר קיומו של "עיוות" בקביעת שווי השימוש לפי תקנות שווי השימוש, שכן אין מקום  
16 להשוואה או להיסמכות על עלויות הרכב בהן נשא המעביד לצורך קביעת שווי ההטבה לעובד.
- 17 **קביעת שווי ההטבה לעובד נעשית בראי עיניו של העובד מקבל ההטבה**, אשר נחסך ממנו  
18 הצורך לרכוש לעצמו רכב פרטי. המבחן הוא במה הוטב מצבו של אותו עובד שקיבל לשימוש  
19 הפרטי רכב צמוד ממעבידו לעומת עובד שלא קיבל רכב שכזה והוא נדרש לרכוש בעצמו רכב  
20 בעל מאפיינים דומים תוך שהוא נושא בכל העלויות של רכישתו, אחזקתו ותחזוקתו.
- 21 שווי טובת ההנאה כולל לא רק את החיסכון שחוסך העובד בהוצאות דלק, ביטוח, תיקונים,  
22 חלפים ואחזקת הרכב, אלא קיימת לעובד גם טובת הנאה מעצם העובדה שנחסך ממנו הצורך  
23 להוציא הוצאות למימון רכישת הרכב ונחסכו ממנו תשומות, משאבים וזמן הכרוך באחזקת  
24 רכב ובטיפול בו. רכיבים אלו, שהינם בלתי מוחשיים – מצריכים כימות על דרך של אומדן  
25 והערכה. בתוך כך יש לגלם גם את **פוטנציאל השימוש הפרטי** וכן יש לזקוף את שווי טובת  
26 ההנאה שלא על בסיס של הנחות ומחירים זולים יותר הניתנים למעביד, דוגמת המערערת,  
27 שהינו בעל יכולת מיקוח גדולה יותר מול ספקי מוצרים ושירותים, שלא כמו העובד הפרטי.
- 28 במקרה הנדון – הדברים אף מקבלים ביטוי מוחשי במסד העובדתי שהוצג בפניי.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 על פי מוצג מע/4 – ניתן להיווכח כי ישנם עובדים אשר ממצים את פוטנציאל השימוש ברכב  
2 הצמוד אף מעבר לשווי ההטבה שבתקנות שווי השימוש בחודשים מסוימים ואילו בחודשים  
3 אחרים אינם ממצים את מלוא הפוטנציאל. בנוסף, הוכח בפני כי המערערת מנצלת את יכולת  
4 המיקוח שלה כדי לקבל תנאים והנחות ברכישת שירותים (ביטוחים, טיפולים, תיקונים) וכן  
5 ברכישת דלק. ראו עדותו של מר יהודה בנימים קליין מטעם המערערת בחקירתו הנגדית  
6 בעמוד 14 לפרוטוקול שורות 18-22.
- 7 מכאן, וכפי שכבר קבעתי בעבר לא פעם, אין בסיס להשוואה שמבקשת המערערת לייצר בין  
8 הוצאותיה-היא בגין הרכבים לבין שוויה של טובת ההנאה לעובד שהוצמד לו רכב, ובהתאם  
9 אין בסיס לטענה בדבר קיומו של "עיוות" במתכונת חישוב טובת ההנאה לעובד לפי תקנות  
10 שווי השימוש.
- 11 תשומת לב רבה הוקדשה בטיעוני ובסיכומי המערערת לסוגיית הוצאות הפחת שהיו  
12 למערערת בשל הרכבים שהוצמדו לעובדיה.
- 13 לא מצאתי כי בהידרשות לסוגיית הפחת יש כדי לקדם את טיעוני המערערת. ההיפך הוא  
14 הנכון. כפי שהבהרתי בפסק הדין בעניין **גולד פרזול**, הוצאות הפחת הן דוגמה מצוינת לכך  
15 שההוצאות הרלבנטיות למעביד אינן קורלטיביות כלל או בהכרח לרכיבים הרלבנטיים לצורך  
16 קביעת שווי טובת ההנאה לעובד מהרכב הצמוד.
- 17 אשר לטענת המערערת לפיה בית המשפט העליון בפסיקתו (ע"א 5359/92 **ורה שכטר נ' מנהל**  
18 **מס שבח מרכז** [19.9.1996] (להלן – **פרשת ורה שכטר**) וע"א 1527/97 **אינטרבילדינג חברה**  
19 **לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1** [16.3.1999] (להלן – **פרשת אינטרבילדינג**) איפשר במקרים  
20 מסוימים לסטות מנוסחת חישוב שנקבעה בחוק לצורך הגעה לתוצאת מס אמת – גם טענה  
21 זו נדונה במסגרת פסק הדין בעניין **גולד פרזול** (ראו פסקאות 44-48 לפסק הדין), והבהרתי כי  
22 אין מקום לגזירה השווה שמבקשת המערערת לגזור מפרשת **ורה שכטר** ומפרשת  
23 **אינטרבילדינג** לסוגיה נשוא הערעור. זאת, מאחר ופסקי הדין האמורים עוסקים במצב  
24 דברים בו קיים הסדר חקיקתי הקובע "נוסחה" שנועדה להביא לתוצאה הקרובה ביותר ככל  
25 האפשר לנורמה הקבועה בדין (בין אם הנורמה היא קביעת מועד גמר השבחה לפי סעיף 47(2)  
26 לחוק מיסוי מקרקעין ובין אם הנורמה היא הוראת סעיף 17 לפקודה). בנסיבות מסוימות,  
27 כאשר ההסדר החקיקתי מביא לתוצאה הסוטה באופן משמעותי מהנורמה, וכאשר קיים  
28 עיגון לשוני לאפשרות לחריגה מההסדר החקיקתי על מנת להתקרב לנורמה – קבע בית  
29 המשפט העליון כי מדובר באותם מקרים בחזקה הניתנת לסתירה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ  
נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לעומת זאת, בענייננו תקנות שווי השימוש קובעות בעצמן את הנורמה, וכאשר אין אנו  
2 עוסקים ב"נוסחה" שנועדה לקרב לתוצאת "אמת" – שכן לא הוכחה תוצאת "אמת" דווקא  
3 בשימוש במתכונת החישוב על פי תוכנת ה-SAVETAX – ומקום בו בלשון של תקנות שווי  
4 השימוש אין כל אינדיקציה לקיומה של אפשרות להתייחס אליהן כאל חזקה הניתנת לסתירה  
5 - הרי שאין בסיס בדין לסטייה ממתכונת חישוב טובת ההנאה לעובד בגין הרכב הצמוד לפי  
6 תקנות שווי השימוש.
- 7 ראו לעניין זה גם הקביעה בפסקה 49 לפסק הדין בעניין **גולד פירזול**, בדבר האבחנה העולה  
8 מפסיקת בית המשפט העליון בפרשת ע"א 8569/06 **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט**  
9 **פוליטי** [28.5.2008] (להלן – **פרשת פוליטי**) בין הסדר הקובע את הנורמה עצמה – שאין  
10 לסטות ממנו, לבין הסדר שמטרתו לקרב אל הנורמה.
- 11 28. על כן, לא נותר אלא לחזור ולקבוע כי תקנות שווי השימוש קובעת כלל משפטי מחייב ואין  
12 ולא ניתן לראות בהן חזקה הניתנת לסתירה.
- 13 אדגיש בנוסף, כי המערערת עצמה בסיכומי התשובה מטעמה הפנתה את בית המשפט לעובדה  
14 כי ועדת הכספים של הכנסת התכנסה בשנה האחרונה מספר פעמים לדיון בתקנות שווי  
15 השימוש. עוד טענה המערערת, כי העולה מדיוניה של ועדת הכספים הוא כי זו האחרונה  
16 סבורה כי על רשות המיסים לתקן את תקנות שווי השימוש כדי למנוע עיוות, מקום שנוצר  
17 עיוות. דומני, כי דווקא טיעונה זה של המערערת הוא המחזק עוד יותר את העמדה המובילה  
18 לדחיית ערעורה.
- 19 **ככל שמחוקק המשנה ימצא לנכון לתקן את תקנות שווי השימוש או להחליפן בתקנות**  
20 **חדשות היוצאות מתוך מתכונת חישוב אחרת או שונה מזו המצויה בתקנות הנוכחיות – הרי**  
21 **שהרשות נתונה בידיו, במסגרת סמכותו ובהתאם להליכי חקיקת-המשנה, לעשות כן. עם**  
22 **זאת, אין זה מתפקידו של בית משפט זה להיכנס בנעליו של מחוקק המשנה ולקבוע כלל**  
23 **אחר במקומו של הכלל המשפטי הקיים והתקף.**
- 24 29. אשר לטענתה החלופית של המערערת, לפיה יש להחיל עליה את ההוראות בעניין רכבי  
25 מאגר/איגום על פי הסדר הפשרה בפרשת **רפא"ל** – אף טענה זו, אין בידי לקבל.
- 26 ראשית, אציין כי הטענה החלופית אינה יכולה לדור בכפיפה אחת עם הטענה הראשית של  
27 המערערת בדבר היות הרכבים צמודים. מרגע שהמערערת טענה עובדתית כי הרכבים הוצמדו  
28 לעובדיה, והיא אף נהגה בהם ככאלו וחייבה את עובדיה בשווי טובת ההנאה בגין הרכב



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ  
נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הצמוד (גם אם לא לפי תקנות שווי השימוש) – הרי שלא יכולה להישמע הטענה החלופית כי  
2 מדובר ברכבי מאגר.
- 3 שנית, כפי שקבעתי לעיל, אינני מקבלת את טענת המערערת לפיה עובדיה נדרשים למתן  
4 שירות "בכל שעות היממה ובכל ימות השנה". ברי, כי המערערת מתחייבת למתן שירות שכזה  
5 כלפי לקוחותיה, אך מכאן אין משמע כי עובדיה עובדים מסביב לשעון, ללא הפסקה, כל  
6 השנה. ראו עדותו של מר אופי רייך מטעם המערערת בחקירתו הנגדית בעמוד 12 לפרוטוקול  
7 שורות 11-19.
- 8 שלישית, העובדה שהמערערת בחרה, משיקוליה-שלה, להציב בסמוך לביתם של הווטרינרים  
9 המועסקים על ידה, מחסן של ציוד ותרופות – אינה מובילה למסקנה כי אותם וטרינרים  
10 "נאלצים" ליטול את הרכב לביתם.
- 11 רביעית ועיקר – המערערת אינה עומדת כלל בתנאים שנקבעו בהסדר הפשרה שנקבע בפרשת  
12 רפא"ל, אשר בעקבותיו פורסמה ביום 21 באוקטובר 2014 הנחייתה של גב' מירי סביון,  
13 סמנכ"לית בכירה לשומה וביקורת ברשות המיסים, שעניינה "מיסוי שווי שימוש ברכבי  
14 מאגר/איגוס" (להלן – ההנחיה לרכבי מאגר), הקובעת כי היא נוגעת "רק לרכב מאגר  
15 שהשימוש בו הוא לפעילויות שוטפות של המעביד ואינו מוקצה לעובד כלשהו". עוד נקבע  
16 והובהר בהנחיה לרכבי מאגר כי "באותם מקרים בהם יש שימוש פרטי ברכב או פוטנציאל  
17 שימוש כאמור, יש לזקוף שווי לעובדים, גם אם לא מדובר ברכב צמוד במשמעות הרגילה  
18 של המושג". יתרה מזו, המערערת לא הוכיחה כלל כי התייחסה לרכבים נשוא הערעור, או  
19 מי מהם, כאל "רכבי מאגר". בעניין התנאים הנדרשים להכרה ברכב כ"רכב מאגר", או ליתר  
20 דיוק כ"רכב תפעולי" - הבעתי כבר דעתי במסגרת פסק הדין בעניין נווה נטוע, ראו פסקאות  
21 58-67. הדברים יפים גם למקרה דן.
- 22 די בכל אלה על מנת לדחות את טענתה החלופית של המערערת.
- 23 30. נותר רק לדון בטענת המערערת לפיה לחלופי חילופין אין להטיל עליה קנס על אי ניכוי לפי  
24 הוראת סעיף 191א' לפקודה.
- 25 סעיף 191א לפקודה קובע:
- 26 "מי שבלי הצדק סביר לא ניכה את המס שהיה עליו לנכות על פי סעיפים 161, 164,  
27 או 170 יהיה חייב בקנס בשיעור של 15% מן הסכומים שלא ניכה."



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ  
נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

31. טוענת המערערת כי קיים בידה "הצדק סביר" לאי ניכוי המס במקור מעובדיה בשל כך שקיבלה חוות דעת משפטית לפיה היא ניכתה את המס במקור מעובדיה בהתאם לנתוני תוכנת ה-SAVETAX ולא בהתאם לתקנות שווי השימוש.
- כמו כן נטען כי המערערת הודיעה למשיב "בזמן אמת" על תחילת השימוש בתוכנה וזקיפת השווי לפי נתוניה במקום לפי תקנות שווי השימוש (ראו נספח ב' לתצהירו של מר יהודה בנימין קליין מטעם המערערת) – ולא היתה כל תגובה מצידו של המשיב להודעה זו.
32. איני סבורה כי למערערת קיים "הצדק סביר" לאי ניכוי המס שהיה עליה לנכות במקור מעובדיה לפי תקנות שווי השימוש.
- טענה זהה לטענה המועלית על ידי המערערת הועלתה גם במסגרת פרשת **פלד קליין** ונדחתה על ידי כבוד השופטת הוד – ראו פסקאות 111-118 לפסק דינה. דעתי כדעתה של כבוד השופטת הוד בעניין זה.
- אין לקבל כי נישום יבקש לחסות תחת כנפיה של חוות דעת משפטית עלומה (אשר יש לציין כי לא הוצגה כלל בפני בית משפט זה), אשר נטען כי בה נקבע כי ניתן לזקוף שווי שימוש לפי נתוני תוכנת ה-SAVETAX חלף תקנות שווי השימוש, ובכך יבקש לייצר לעצמו "הצדק סביר" לאי ניכוי מס במקור על פי הוראות תקנות שווי השימוש. קבלת טענה שכזו תפתח פתח מסוכן ביותר לכל נישום, לברור לעצמו מי מבין הוראות הדין נכון הוא לקיים ומי מבין הוראות הדין אין הוא מקיים – על סמך חוות דעת משפטית כלשהי, לא כל שכן חוות דעת משפטית שעל פי הנראה מקורה בבית היוצר של חברת "הוצאה מוכרת", משווקת תוכנת SAVETAX, המבקשת לקדם ולעודד את הפצת התוכנה והתקנתה במספר הרב ביותר של רכבים צמודים.
- זאת ועוד, מוטב היה אלמלא היתה המערערת טוענת כי היא "הודיעה מראש" למשיב על דבר שימושה בתוכנה ועל דבר זקיפת השווי על ידה באמצעות התוכנה במקום תקנות שווי השימוש, וכי המשיב לא הגיב כלל להודעה זו. דומני כי טענה זו הינה בגדר ניסיון לאחז את עיניו של בית המשפט. שהרי פקיד השומה "מגיב" לדיווחים של נישומים, ולא ל"הודעות". כאשר נישום מגיש את דוחותיו (לרבות דוחות ניכויים) – פקיד השומה רשאי "להגיב" בדרך של זימונו לדיוני שומה והוצאת שומה לפי מיטב שפיטה ושומה בצו. לחלופין, אם מעוניין הנישום בקבלת החלטת מיסוי ("פרה-רולינג") עליו להתכבד ולפנות בדרך הקבועה בפרק שני ב' לפקודה העוסק בהחלטות מיסוי, סעיפים 158ב' עד 158ו' לפקודה. המערערת לא פעלה בדרך זו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ  
נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

סוף דבר:

- 1
- 2 33. טענות דוגמת אלו שהועלו על ידי המערערת חזרו והועלו במספר ערעורי מס, תחת האצטלה
- 3 של חתירה לתשלום "מס אמת". כפי שקבעתי כבר בעניין **חכם את אור זך** וכן בעניין **גולד**
- 4 **פרזול** ההנחה שתקנות שווי השימוש אינן מובילות למיסוי אמת ואילו זקיפת השווי בגין
- 5 שימוש ברכב צמוד לפי נתוני תוכנת ה-SAVETAX היא בגדר הנחת המבוקש. כאמור, מס-
- 6 אמת הוא מס שצריך שיהיה צודק, יעיל, ברור ופשוט לגבייה. "מוטת כנפיו" של מונח זה
- 7 משתרעת גם על מצבים שבהם שומה נקבעת על בסיס של כימות, הערכה ואומדן ולא רק על
- 8 נתוני-אמת, לא כל שכן שעה שלצורך כימות שווי הטבה יש להעריך שווים של רכיבים בלתי
- 9 מוחשיים. הדברים יפים גם למקרה של המערערת.
- 10 ראו גם דברי כבוד השופטת ד. ברק-ארז בפסק דין שניתן אך לאחרונה (9.5.2018) בע"א
- 11 10071/16 מנהל מס ערך מוסף – תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ:
- 12 "ברמה כללית יותר, אני מבקשת להוסיף כי הפעלת המערך של מס ערך מוסף מבוססת על
- 13 כללים פורמאליים היפים לתחום זה – על מנת לאפשר גביית מס מדויקת ומהירה, ללא
- 14 מנגנוני בדיקה מורכבים. קבלת העמדה שלה טענה הנישומה בעניין זה היתה עלולה לפגוע
- 15 אפוא לא רק בהיבט של הכוונת התנהגויות, אלא גם – בטווח הארוך – להפוך את גבייתו של
- 16 מס ערך מוסף למורכבת יותר ועתירת התדיינויות (השוו: ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף
- 17 טבריה נ' חוסין, פ"ד סד(1) 17, 43 (2010)).
- 18 בשולי הדברים אציין כי בניגוד לנטען אף אין להשקיף על השאלה שהונחה לפתחנו כעל
- 19 עימות חזיתי בין שיקולים פורמאליים לבין החתירה לגביית "מס אמת". לאמיתו של דבר,
- 20 "מס אמת" אינו מונח טכני מתמטי. זהו מונח נורמטיבי, המגלם בתוכו לא רק את הערך
- 21 המתמטי או החשבונאי של המס, אלא גם שיקולים של הוגנות, צדק חלוקתי, ודאות ועילות
- 22 מינהלית..."
- 23 אשר על כן, הערעור נדחה על כל רכיביו.
- 24 המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עו"ד בסך כולל של 40,000 ₪ אשר ישולם
- 25 בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק, מהיום ועד התשלום
- 26 המלא בפועל.
- 27 המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.
- 28 ניתן היום, י"ח אב תשע"ח, 30 יולי 2018, בהעדר הצדדים.
- 29



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ  
נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

אורית וינשטיין, שופטת

1  
2