



**בית המשפט המחוזי בירושלים  
לפני כב' השופט דוד מינץ**

17 יולי 2013

ע"מ 26060-01-13 אפרת נ' פקיד שומה ירושלים 1

**אהוד אפרת**

**ע"י ב"כ עו"ד יוסי רומנו**

**המערער**

**נגד**

**פקיד שומה ירושלים 1**

**באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי),**

**עו"ד חוי טוקר**

**המשיב**

1

2

**פסק דין**

3

4

5

ערעור מס הכנסה על שומת המשיב שניתנה למערער לפי מיטב השפיטה לשנים 2008-2009.

6

7

**הרקע לערעור**

8

1. המערער מקבל קצבה ממשטרת ישראל, משכורת כמורה שכיר ועובד כמורה דרך עצמאי.

9

הוא משתמש ברכבו גם לצורך עבודתו כעצמאי ואין מחלוקת כי שימוש זה אינו השימוש הבלעדי

10

שהוא עושה בו, אלא הוא משתמש ברכב גם לצרכיו האישיים. הוצאות הרכב הן אפוא "הוצאות

11

מעורבות". בשנות המס השנויות במחלוקת ביקש המערער כי הוצאות רכבו יוכרו כהוצאות לפי

12

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 (להלן: "התקנות"). אין מחלוקת כי למרות

13

שהתקנות תוקנו בשנת 2007 ובשנת 2010, לתיקונים ישנה תחולה רטרואקטיבית, והאמור בתקנה

14

כנוסחה כיום לפיה שיעור הוצאות החזקת רכב מסוגו של המערער יוכרו עד לשיעור 45% מסך

15

ההוצאות, חלה עליו גם בשנות המס נשואות המחלוקת.

16

17

2. ברם, המערער ניכה הוצאות רכבו מעבר לשיעור 45% וביקש כי ההוצאות יוכרו בסכום

18

שלטענתו הוא הוציא בפועל במסגרת עבודתו, היינו סך של 63,366 ₪ בשנת המס 2008 וסך של

19

58,310 ₪ בשנת המס 2009. המשיב שסבר שהמערער מוגבל לשיעור הוצאות הקבוע בתקנות,

20

לא קיבל את עמדתו של המערער והתיר לו בניכוי רק סכום של 36,045 ₪ בשנת המס 2008 וסכום

21

של 32,443 ₪ בשנת המס 2009. מכאן הערעור.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 13-01-26060 אפרת נ' פקיד שומה ירושלים 1

1

2

### טענות הצדדים

3 3. בקליפת האגוז, טענת המערער היא, כי על פניו, התקנות סותרות את האמור בפקודת מס  
4 הכנסה (נוסח חדש) (להלן: "הפקודה") המתירה ניכוי מלוא הוצאות נישום שהוצאו בייצור  
5 הכנסתו ואילו התקנות מגבילות את האמור בפקודה לשיעור קבוע, לעתים נמוך יותר. לפיכך סובר  
6 המערער כי כדי ליישב את התקנות עם הוראות הפקודה, יש לקבוע כי התקנות יוצרות אך חזקה  
7 הניתנת לסתירה לפיה הנישום יכול להוכיח כי הוא חורג מהתקרה הקבועה בתקנות והמגבילה  
8 אותו בשיעור הניכוי וכי הוא יכול להוכיח כי ההוצאות שהוציא בפועל בשימוש ברכבו לצרכי  
9 עבודתו עולות על שיעור ההוצאות הקבוע בתקנות ואלו יותרו לו בניכוי.

10

11 4. מנגד, טענת המשיב היא, כי ככלל הפקודה אינה מכירה באפשרות של ניכוי הוצאות  
12 מעורבות, אלא שמחוקק המשנה קבע מנגנון המאפשר באופן מלאכותי להוציא את המרכיב  
13 העסקי של ההוצאות המעורבות לפי הסמכות המוקנית לו בפקודה. בעשותו כן, קבע מחוקק  
14 המשנה חזקה חלוטה בדבר שיעור ההוצאות המותר בניכוי.

15

16 5. הצדדים הסכימו כי בית המשפט יכריע בשאלה העקרונית השנויה במחלוקת ביניהם וכי  
17 אם ההכרעה תיפול לטובת המערער, העניין יוחזר למשיב כדי לשום מחדש את הוצאות רכבו של  
18 המערער המותרות בניכוי.

19

### דין והכרעה

20 6. הכלל הבסיסי בדבר ניכוי הוצאות קבוע בסעיף 17 לפקודה, הקובע כי:

21

22  
23 "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא-הותר  
24 על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם  
25 כך בלבד..."

26

27 הכלל הוא אפוא, כי הוצאות ששימשו בייצור ההכנסה בשנת המס, ולשם כך בלבד, קרי הוצאות  
28 עסקיות, יותרו בניכוי, ואילו הוצאות פרטיות, דהיינו הוצאות שלא שימשו בייצור ההכנסה, לא  
29 יותרו בניכוי. הוצאות אלו המותרות בניכוי אינן מצומצמות להוצאות שהוצאו רק לשם ייצור  
30 ההכנסה, ובניגוד לדעת המשיב, נפסק זה מכבר כי הן בתי המשפט והן רשויות המס לא נקטו



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

17 יולי 2013

ע"מ 13-01-26060 אפרת נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 בדרך פרשנית מחמירה זו. העמדה שנתקבלה היא, כי כאשר הוצאה הוצאה מעורבת, "יש  
2 לאפשר לנישום לחלץ מתוך ההוצאה המעורבת את החלק שבייצור ההכנסה ולהתירו  
3 בניכוי" (בג"ץ 1878/09 עו"ד ענת ארוז נ' שר האוצר, 13.7.11 (פסקה 30); ע"א 4243/08 פקיד  
4 שומה גוש דן נ' פרי, 30.4.09). אותו חלק מן ההוצאה השלוב בייצור ההכנסה, נתפס  
5 כהוצאה שהוצאה כולה בייצור ההכנסה.

6  
7 7. ברם, לא כל הוצאה מותרת בניכוי וסעיף 31 לפקודה מעניק סמכות לשר האוצר,  
8 באישור ועדת הכספים של הכנסת, להגביל ניכוי הוצאות הגם שניכוי מותר על פי הכלל הקבוע  
9 בסעיף 17 לפקודה. סעיף זה קובע כי:

10  
11 "שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות – בין דרך  
12 כלל ובין לסוגים של נישומים – בדבר הגבלתו או אי-התרתו של ניכוי הוצאות  
13 מסוימות לפי סעיפים 17 עד 27, ובמיוחד בדבר –  
14 (1) שיטת החישוב או האומד של ההוצאות;  
15 (2) סכומי ההוצאות שיתרו בניכוי או שיעוריהן;  
16 (3) התנאים להתרת ההוצאות;  
17 (4) דרכי הוכחת ההוצאות".

18  
19 בית המשפט דייק בפרשנותו של סעיף זה וקבע כי פועלו של הסעיף הוא בהגבלת ניכוי הוצאות  
20 או באי-התרת הוצאות שאלמלא הסעיף היו מותרות בניכוי. אין לסעיף כל משמעות ונפקות לגבי  
21 הוצאה שממילא אינה מותרת בניכוי על פי הכלל הבסיסי בדבר ניכוי הוצאות הקבוע בסעיף 17  
22 לפקודה.

23  
24 8. ואכן, שר האוצר השתמש בסמכותו והתקין את התקנות אשר תוקנו מפעם לפעם, כאמור.  
25 כך נקבע כי תכלית התקנות הייתה לקבוע חזקה חלוטה לגבי החלק הפרטי בהוצאות הרכב כדי  
26 להתיר את ניכוי החלק העסקי בלבד וכדי למנוע התדיינויות משפטיות נרחבות בכל מקרה ומקרה  
27 לגבי ההפרדה בין החלק הפרטי לחלק העסקי (ע"א 380/99 קימה נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד  
28 נד(5) 529). גישה זו של יצירת "חזקות חלוטות" בתחום דיני המס כדי למנוע התדיינויות מיותרות  
29 ולהביא ליציבות, לוודאות ולפשטות נתקבלה גם בפסיקה שונה ומגוונת של בתי המשפט (וראו  
30 בע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, 28.5.08; בר"ע (מחוזי-חי) 979/06 דוד  
31 פורת, עו"ד נ' ועדת הערר על פי חוק כביש אגרה (כביש ארצי לישראל), התשנ"ה-1995,  
32 (27.8.08).



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט דוד מינץ**

17 יולי 2013

ע"מ 13-01-26060 אפרת נ' פקיד שומה ירושלים 1

1  
2 9. אכן קיימת בעייתיות מסוימת בכך שייתכנו מקרים בהם לא יותר לנישום לנכות הוצאה  
3 שהייתה לו בייצור הכנסתו, ובכך קיימת לכאורה חריגה מהעיקרון של גביית מס אמת (וראו לעניין  
4 זה ע"מ (מחוזי-חי') 872/06 עיריית נהריה נ' פקיד שומה עכו, 10.11.09). ואולם, המחוקק  
5 ומחוקק המשנה בעקבותיו לפי הסמכויות שניתנו לו בפקודה, רשאים לחרוג מהעיקרון הכללי  
6 ולקבוע כללים שונים, בין היתר בשאלת ניכוי הוצאות, ובלבד שהסמכות תיקבע מפורשות  
7 בפקודה, כבמקרה זה בו נאמר מפורשות בסעיף 31 לפקודה כי שר האוצר רשאי להתקין תקנות  
8 בדבר אי התרתו של ניכוי הוצאות או הגבלת היקף הניכוי.

9  
10 10. ובשולי הדברים, ב"כ המערער טען גם, כי הוא מופלה לרעה בשל הגדרת "רכב" שבסעיף  
11 1 לתקנות המפנה להגדרות סוגי הרכב השונים שבתקנות התעבורה, תשכ"א-1961. טענה זו אין  
12 בידי לקבלה. עיון בתקנות מלמד כי מחוקק המשנה נתן את דעתו על מכלול סוגי הרכב ואופי  
13 השימוש בהם. לגבי כל סוג רכב נקבע שיעור ההוצאות המותר בניכוי וזאת בהתאם להערכה בדבר  
14 היקף השימוש ברכב לצרכי עבודת הנישום. קביעות אלו, מטרתן כאמור, לפשט ולייעל את מנגנון  
15 קביעת המס וגבייתו מבלי צורך שפקיד השומה וכל נישום, לפי אופי שימוש שהנישום עושה  
16 ברכבו יצטרכו לעמול במלאכת הוכחת היקף השימוש ברכב לצרכי העבודה.

17  
18 הערעור נדחה והמערער ישא בהוצאות המשיב בסך של 12,000 ₪.

19  
20 ניתן היום, י' אב תשע"ג, 17 יולי 2013, בהעדר הצדדים.

21  
  
22 דוד מינץ, שופט  
23  
24