



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18
ב"ל 5149-11-20

09 דצמבר 2020

לפני:

כב' השופטת יפית מזרחי-לוי

נציג ציבור (עובדים) מר אמיר אופיר

נציג ציבור (מעסיקים) מר דניאל הרפז

המערער בתיק 4169-06-18
המשיב בתיק 5149-11-20:
המוסד לביטוח לאומי
ע"י ב"כ: עו"ד יוסף פולסקי

-

המשיבה בתיק 4169-06-18
מערערת בתיק 5149-11-20:
ברלניר מעליות בע"מ
ע"י ב"כ: עו"ד אביטל אחוות משולם

פסק דין

לפנינו שני ערעורים – ערעור המוסד לביטוח לאומי (להלן – **המוסד**) וערעור חב' ברלניר מעליות בע"מ (להלן – **החברה**). שני הערעורים הוגשו כנגד החלטת ועדת שומה מיום 3.5.18 שקבעה את גובה דמי הביטוח הלאומי שעל החברה לשלם בגין שווי שימוש ברכבי השירות שלה עבור עובדיה (להלן – **ההחלטה** או **הקביעה**, בהתאם לעניין).

הרקע הצריך לעניין

- ביום 17.2.10 ערך המוסד לחברה ביקורת ניכויים עבור השנים 2003-2009. בעקבות הביקורת מצא המוסד לחייבה, בין היתר, בגין שווי השימוש ברכבי השירות שלה בידי עובדיה.
- החברה עוסקת במתן שירותים למעליות ודרגנועים. על מנת לספק את שירותיה, מעמידה החברה לרשות הטכנאים שלה רכבים כדי שיוכלו לתת מענה ללקוחות מסביב לשעון.
- ביום 20.6.10 נשלחה לחברה הודעת קביעה על סך 486,066 ₪.
- ביום 28.6.10 ביקשה החברה ארכה כדי להגיש השגה על הקביעה. ההשגה הוגשה ביום 21.8.10 וכ-4 חודשים לאחר מכן, ביום 2.1.11, ההשגה נדחתה.



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

5. ביום 15.2.11 ביקשה החברה לקיים דיון בפני ועדת שומה. 1
6. ועדת השומה התכנסה לראשונה רק ביום 14.5.16 וכשנתיים לאחר מכן, ביום 3.5.18, נתנה את החלטתה (החלטת הוועדה הוגשה לתיק ביום 17.12.18). 2 3
7. החלק הרלבנטי מן ההחלטה עליו הגיש המוסד את ערעורו הוא זה: 4
- "אין חולק כי לצורך פעילותה העסקית השוטפת נדרשת העוררת [החברה] לעשות שימוש ברכבים לרבות כאלו המצוידים בכלי עבודה ובציוד למעליות ובחלקי חילוף לצרכי טיפול תחזוקה ותיקון מעליות. 5 6 7
- מחקירות העובדים בחברה, שבוצעו ע"י המשיב [המוסד] עולה בבירור כי הרכבים היו צמודים אליהם. 8 9
- העובד יחזקאל משה מסר בחקירתו: 'היה לי רכב של החברה צמוד והייתי מגיע לפי הצורך למשרדים בר"ג... לכל טכנאי יש רכב צמוד שהוא הולך אתו הביתה ומגיע אתו בבוקר לעבודה'. 10 11 12
- העובד מנדלביץ חיים בחקירתו מסר: 'היה לי רכב מסוג סקודה סטיישן צמוד אלי 24 שעות וברגע שהיה לי תכנית (שזה בין פעם לפעמיים בשבוע כולל שבתות וחגים) אני הייתי נוסע עם הרכב של העבודה לטפל בתקלות/חילוצים... לכולם היה רכב צמוד'. 13 14 15 16
- גם מר יעקב ברלינר, מבעלי החברה, מסר בחקירתו כי 'העובדים לא מגיעים למשרד כל יום. הם יוצאים ישירות לשטח ומעבירים דיווח ידני... יש לנו הדרכה מהצוות פעם בשבוע ואז כולם מגיעים'. כן אישר בחקירתו כי למעשה הרכבים של הטכנאים צמודים אליהם 'בתור רכב כונן' (14-15 רכבים), וכי אינם חוזרים בסיומו של יום עבודה למשרדי החברה. 17 18 19 20 21
- המסקנה המתבקשת מהאמור לעיל כי הרכבים היו צמודים לעובדים מעבר לשעות העבודה ועל כן אינם עונים על התנאים המגדירים רכב תפעולי עפ"י תקנות מס הכנסה. משמדובר ברכבים צמודים לעובדים, הרי שעפ"י תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב) התשמ"ז-1987, היה על החברה לזקוף לעובדים 22 23 24 25



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

- 1 כהכנסה את שווי רכב בהתאם לקבוצות המחיר הנקובות ברישיון הרכב, פעולה
2 שלא בוצעה ע"י החברה...
- 3 לטענה כי הרכבים נמצאים בכוננות תמידית, מתבססת העוררת [החברה] על
4 הוראות נוהל מתן שירות למעליות/יסוד משפטי משנת 1988, שהוצא ע"י משרד
5 העבודה והרווחה, המחייבות את החברה. עפ"י הנוהל כאמור: 'כל נותן שירות
6 למעליות יקיים תורנות 24 שעות ביממה כל ימות השנה... כל נותן שירות
7 למעליות עד 50 מעליות יחזיק רכב ממונע אחד לפחות, תקין שמיש וזמין. מעל
8 50 מעליות יחזיק מס' כלי רכב גדול יותר כך שיאפשר מתן שירות יעיל ובזמן
9 סביר'.
- 10 למרות האמור בסעיף הקודם, אנחנו מבינים את טענת המערערת [החברה]
11 וההגיון הטמון בה בדבר שימוש ברכבים כרכבי כוננות עפ"י נוהל מחייב של
12 משרד העבודה והרווחה, אגף הפיקוח על העבודה, לצורך מתן שירות 24/7
13 ללקוחות החברה. אנו מבינים שעל פי אופי הרכבים ותכולתם (כלפי וחלקי
14 חילוף למעליות) נראה לנו כי השימוש שניתן לעשות ברכבים למטרות פרטיות
15 הוא מועט. ניתן אולי להשתמש בהם לנסיעות קצרות לצרכים פרטיים אבל לא
16 ניתן להשתמש בהם לנסיעות משמעותיות ולטיולים. לכן אנו קובעים כי יש
17 לייחס לרכבי השירות שווי שימוש בגובה 50% משווי השימוש הרשום בתקנות
18 הרכב. עלינו לציין כי המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה לגבי כל אחד מהרכבים
19 כי הוא שימש כרכב עבודה כפי שדרשה ולכן לא נקבע אחוז אחר" (פס' 27-28
20 להחלטת ועדת השומה).
- 21 8. בתמצית, ועדת השומה הגיעה למסקנה שיש לזקוף הכנסה לעובדי החברה בגין שווי
22 השימוש ברכבי השירות שהועמדו עבורם. רכבי השירות, קבעה הוועדה, **הוצמדו**
23 לעובדים והם **אינם** בגדר רכבים תפעוליים; לצד זאת היא הכירה בכך שרכבי השירות
24 אינם עשויים לשמש את צרכיהם הפרטיים של העובדים אלא במידה מועטה. בהתאם
25 לכך היא החליטה לנקוט בדרך ביניים ולייחס לעובדים שווי שימוש חלקי, בגובה 50%
26 בלבד. הוועדה ציינה שהיא העמידה את שווי השימוש בגובה 50% בלבד כיוון שהחברה
27 לא הוכיחה את טיב השימוש בכל אחד ואחד מרכבי השירות שברשותה על ידי עובדיה.



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

9. המוסד ערער על החלטת הוועדה לייחס שימוש חלקי כפי שעשתה, לאור המסקנות אליהן הגיעה, לא היתה רשאית לעשות כן לטענתו.
 10. החברה אף היא הגישה ערעור על קביעה זו בטענה שהיה על הוועדה לפטור אותה לחלוטין מהחובה לזקוף שווי שימוש ברכבי השירות שלה לעובדיה. עוד ערערה החברה על החלטות נוספות של הוועדה, על מסקנותיה בדבר היות הרכבים צמודים ואי הגדרתם כתפעוליים, ועל חלק מקביעותיה העובדתיות.
 11. למען שלמות התמונה נציין כי ביום 30.7.19 נתן מותב זה פסק דין לפיו אין לבית הדין לעבודה סמכות לדון בערעור המוסד. זאת בהיעדר סמכות חוקית מפורשת לכך. על פסק דין זה הוגש ערעור לבית הדין הארצי לעבודה (עב"ל 7073-10-19). בבית הדין הארצי נקבע ביום 6.2.20 כי ועדת השומה היא גוף מעין שיפוטי שיש עליו זכות ערעור בהיעדר הוראה מפורשת שתקבע אחרת.
 12. במסגרת הדיון בבית הדין הארצי הסכימו הצדדים שטענותיהם יוגבלו למחלוקות משפטיות בלבד – **"מוסכם עלינו שההשגות מוגבלות לשאלה משפטית בלבד"** (עמ' 2, ש' 6-7 לפרוטוקול שם).
 13. להלן נפרט בקצרה את טענות הצדדים תוך מתן דגש לטענותיהם המשפטיות.
- ערעור המוסד**
14. לטענת המוסד, ועדת השומה לא הייתה רשאית לזקוף שווי שימוש חלקי לעובדי החברה. תקנות שווי השימוש ברכב קובעות כללים קטגוריים כך שרכב שאינו מוחרג על פי התקנות, יש לזקוף לו שווי שימוש מלא. לא ניתן להתנות על התקנות.
 15. משמצאה הוועדה שרכבי השירות "צמודים" לעובדים מסוימים ומשמשים לצרכיהם הפרטיים, ובדין כך מצאה, היה עליה לזקוף את מלוא שווי השימוש בגינם.
 16. קביעותיה העובדתיות של הוועדה, ציין המוסד, הן בגדר קביעות חלוטות שאין לערער עליהן עוד. כך שאין מקום לקבוע אחרת שרכבי השירות לא הוצמדו לעובדי החברה.

תשובת החברה לערעור המוסד



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

17. תשובת החברה לא הוגשה ככתב טענות עצמאי אלא במסגרת כתב הערעור שהיא הגישה
התייחסה לערעור המוסד. מטעמי נוחות פרטנו הטענות כפרק נפרד.
 18. החברה טענה מנגד שרכבי השירות שלה הם בגדר "רכב תפעולי" על פי התקנות (ר' סעיפים 5 ו-6 לערעור שכנגד). זאת שכן היא נדרשת לעשות שימוש ברכבי השירות כתנאי לקבלת רישיון מתן שירות למעליות;
 19. עוד היא טענה שהרכבים מלאים ציוד ולא ניתן לעשות בהם אלא שימוש פרטי מועט, כפי שקבעה הוועדה;
 20. הרכבים אינם "צמודים" במובן הרגיל של המילה וטענה הוועדה שקבעה כך. במובן הרגיל רכב צמוד הוא כזה שמניב הנאה לעובד. רכבי השירות שלה, היא טענה, לא הפיקו טובת הנאה לעובדים. אלא, העובדים אליהם הוצמדו הרכבים הם עובדי שטח. מקום עבודתם של אותם עובדים הוא בשטח והם נדרשו לרכבי שירות צמודים על מנת שיוכלו לתת שירות מסביב לשעון, כפי שרישיון העסק דורש.
 21. בנוסף העלתה החברה טענות שונות כנגד קביעותיה העובדתיות של הוועדה.
- ערעור החברה**
22. החברה פתחה בהצהרה שהערעור מטעמה מדבר "רק על רכבי תפעול, כהגדרתם בתקנה 1 לתקנות מס הכנסה (הוצאות רכב)... המשמשים את עבודת טכנאי החברה בלבד (להלן: 'רכב תפעולי' או 'רכב עבודה')".
 23. בערעורה חזרה החברה על טענותיה בתגובה לערעור המוסד. היא טענה שהיא נדרשת לספק שירותי חילוץ 24/7 ולהחזיק בצי רכבים מינימלי, לפי הוראות הרגולטור בענף שירות מעליות. אמנם כתובתו של משרד החברה ומחסן ציוד החלפים שלה ברמת גן, אך "מקום עיסוקה של החברה הוא ברחבי הערים בהן נמצאים המעליות המקבלות את השירות". גם מקום עבודתם של הטכנאים הוא "בערים שבהן נמצאות המעליות שעבורן הטכנאי מספק שירות". הגעת הטכנאים למשרדי החברה ולמחסן היא רק כדי "להצטייד בחלפים, למסור דוחות, להשתתף בישיבות עבודה והדרכה וכדומה" אך מקום עבודתם הוא "בשטח. בערים הספציפיות שבהן נמצאות המעליות שלהן הטכנאי נותן שירותי התקנה, אחזקה, חילוץ והצלה". משום כך, רכבי העבודה,



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

- 1 הממששים גם כרכבי חילוץ והצלה "צריכים להימצא במקום העבודה בזמן אמת, תחת
2 ידו של הטכנאי". קרי, הם חייבים להישאר צמודים אליהם.
- 3 24. בנוסף, החברה תקפה את מסקנותיה העובדתיות של ועדת השומה ביחס לקביעה
4 שרכבי השירות היו צמודים לעובדים. היא טענה שהרכבים הועמדו לרשות העסק ולא
5 לעובדים – "שהעובד הוא רק נהג ורק משתמש בו לצורך קיום השירות. זה זה בלבד,
6 לפי הגדרת רכב תפעול בתקנות מס הכנסה". לכן, טענה הוועדה בסעיף 29 להחלטתה
7 כשקבעה כי יש ליחס שווי שימוש בשיעור 50% לעובדי החברה.
- 8 25. יתירה מזאת, טענה החברה, הבסיס לקביעת 50% בלבד הוא שהחברה לא הוכיחה את
9 טיב השימוש לגבי כל אחד ואחד מרכבי השירות שלה. לכן, יש מקום להניח שלו הייתה
10 החברה מוכיחה את טיב השימוש לגבי כל אחד ואחד מהרכבים צריך היה לקבוע שאין
11 שווי שימוש. ביחס לחקירת העובדים היא טענה שחקירתם הייתה פגומה שכן העובדים
12 שנחקרו היו עובדים שפוטרו והחקירה לא נעשתה בנוכחותה.
- 13 26. על אף הצהרתה בתחילת הערעור, שעניינה בקביעה לגבי רכבי התפעול בלבד, השיגה
14 הוועדה גם על החלטות נוספות של הוועדה.
- 15 27. כך, לטענת החברה, הוועדה טענה כאשר קבעה שהמיניבוסים מסוג טויוטה משמשים
16 כמיניבוסים ולא כרכבים תפעוליים. הספסלים במיניבוסים הוסרו כדי למלא בהם ציוד
17 עבודה והמיניבוסים עצמם הם ישנים ומדובר היה ברכבים תפעוליים. בנוסף, השינויים
18 במיניבוסים והיותם ישנים בלאו הכי מפחיתים את השווי שלהם כמעט לאפס ולא היה
19 מקום לקבוע עבורם שווי שימוש של עשרות אלפי שקלים.
- 20 28. עוד טענה החברה שטענה הוועדה כשקבעה שהרכבים המשמשים את בעלי המניות
21 אינם רכבי תפעול. בעלי המניות תפקדו כטכנאים וברכבים שלהם הותקנו מתקני הרמה
22 הידראוליים הנחוצים לשירותיה של החברה.
- 23 **תשובת המוסד לערעור החברה**
- 24 29. ביחס לרכבי השירות הפנה המוסד לפסיקה התומכת בעמדתו, ובמיוחד לפסקי הדין
25 בעניין ע"מ 958-01-15 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה (7.8.17), שאושר ע"י
26 בית המשפט העליון (עניין נווה נטוע); ע"מ 2270-05-17 החקלאית אג"ש לבטוח



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

1 ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (30.7.18) (עניין
2 החקלאית); וע"א 4096/18 חכם את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו (23.5.19)
3 (עניין אור זך).

4 30. ביחס למיניבוסים מסוג טויוטה טען המוסד בקצרה שהוועדה כבר דחתה הטענות
5 בעניין זה וכי מדובר ברכבים משנת 1997, כאשר במועד הביקורת בשנת 2003, הם היו
6 6 שנים על הכביש.

7 31. ביחס לרכבי בעלי המניות נטען כי משנקבע שמדובר ברכבים צמודים, תפקידם של בעלי
8 המניות והמתקנים ברכב אינם רלבנטיים.

9 32. לא נפלה טעות בהחלטת הוועדה כי הרכבים הם צמודים.

10 התשתית הנורמטיבית

11 33. סעיף 337 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן – **חוק הביטוח**
12 **הלאומי**) קובע שדמי הביטוח שעל עובד לשלם נגזרים מתוך הכנסתו החודשית:

13 "שיעורי דמי הביטוח החודשיים לפי סעיף 335 לעניין עובד הם אחוזים כאמור
14 בלוח י', מהכנסתו החודשית".

15 34. הכנסתו של העובד לפי סעיף 344 לחוק הביטוח הלאומי נקבעת, בין היתר, בהתאם
16 למקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה. סעיף 2(2)(א) לפקודת מס הכנסה
17 קובע "הכנסה מעבודה" מהי:

18 "השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד
19 ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל
20 החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד,
21 אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; **שוויו של שימוש ברכב**
22 **או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד**; והכל - בין שניתנו בכסף ובין
23 בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו".

24 35. מתוך מקורות ההכנסה השונים, המסווגים כהכנסה מעבודה, עניינו של הליך זה הוא
25 ב-"שוויו של השימוש ברכב... שהועמד כאמור לרשות העובד". הדרך בה נקבע שוויו



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

- 1 של השימוש ברכב איננה מוסדרת בחוק אלא בתקנות, בהתאם לסמכות שניתנה לשר
2 הממונה בסעיף 2(ב) בפקודה. מתוקף סמכות זו תוקנו תקנות מס הכנסה (שווי
3 השימוש ברכב) (**התקנות** – כמוגדר לעיל). תקנות אלו, כפי ששמן מעיד, קובעות כיצד
4 יחושב שווי השימוש החודשי ברכב שהועמד לרשות עובד.
- 5 36. סעיף ההגדרות בתקנות מפנה לעניין הגדרתו של המונח "**רכב**" להגדרה המופיעה
6 בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 (**תקנות ניכוי הוצאות רכב**),
7 כדלקמן:
- 8 "אופנוע שסיווגו L3, רכב שסיווגו M1 ורכב שסיווגו N1, כמשמעותם בתקנות
9 התעבורה, תשכ"א-1961, **למעט רכב עבודה** כמשמעותו בפקודת התעבורה
10 **ולמעט רכב תפעולי**, בין שבבעלותו של הנישום ובין שלא בבעלותו, ובלבד
11 שמשקלו הכולל המותר פחות מ-3,500 ק"ג".
- 12 "**רכב עבודה**", כהגדרתו בתקנות התעבורה, הינו:
- 13 "רכב שצויד עבודה מורכב עליו באופן קבוע, או שמבנהו עשוי לביצוע עבודה,
14 ואינו מיועד להובלת משא או להסעת נוסעים".
- 15 "**רכב תפעולי**" כהגדרתו בתקנות ניכוי הוצאות רכב, הינו:
- 16 רכב שהתקיים בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה:
- 17 (1) הרכב הוא רכב ביטחון, כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961,
18 המשמש בפעילות מבצעית או ביטחונית בלבד;
- 19 (2) הרכב לא הועמד לרשות עובד כלשהו של המעביד, הוא משמש רק לצורכי
20 המעביד או בעל משלח היד או העסק, לפי העניין, מקום העיסוק של המעביד,
21 של בעל משלח היד או של בעל העסק, לפי העניין – אינו בבית מגוריו ובתום
22 שעות העבודה הרכב אינו יוצא מחוץ למקום העיסוק".
- 23 37. אם כן, התקנות מחריגות מתחולתן, ובד בבד, מתחולתו של סעיף 2(2) לפקודה, רכבים
24 שהינם רכבי עבודה ורכבים תפעוליים. בהמשך לטענות החברה, השאלה העיקרית
25 העומדת לפנינו למחלוקת היא אם רכבי השירות שהועמדו לעובדיה הינם בגדר "**רכב**



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

1 **תפעולי** לעניין התקנות. יצוין כי החברה עשתה שימוש מתחלף במונחים "רכב עבודה"
2 ו-"רכב תפעולי", על אף שמבחינה נורמטיבית מדובר בסוגי רכבים שונים. אך בטיעוניה
3 היא הבהירה שהיא מכוונת להחריג את רכבי השירות שלה בהיותם "רכב תפעולי",
4 ובכך נדון.

5 **הנטל להוכיח שרכב המעסיק הוא בגדר "רכב תפעולי" חל על החברה.** על מנת להוכיח
6 שרכב מסוים הוא רכב תפעולי על המעסיק להוכיח כי מראש הוא הנחה את עובדיו לא
7 לעשות ברכב שימוש פרטי וערך תיעוד לגבי השימוש ברכבים. כך פורט בהרחבה בעניין
8 נווה נטוע (שאושר ע"י בית המשפט העליון). עקב חשיבות הדברים נביא את הדברים
9 הרלבנטיים מפסק הדין שנקבעו לעניין זה בהרחבה:

10 **"מלשון התקנות ('להנחת דעתו של פקיד השומה') עולה בבירור כי נטל הראיה**
11 **הוא על הנישום (המעביד) להוכיח כי רכב מסוים שבבעלותו הוא 'רכב**
12 **תפעולי', על מנת להימנע מהצורך לזקוף שווי שימוש בגין אותו רכב...**

13 **...טענות בעלמא, בדבר היות רכבים מסוימים 'רכבים תפעוליים', בלא כל**
14 **ביסוס או אסמכתא – וכאשר שורת ההיגיון והשכל הישר מחייבים כי תהיינה**
15 **אסמכתאות בנמצא ככל שאמנם מדובר ב'רכב תפעולי' – אין לקבל.**

16 **עמדתי היא כי על מנת שרכבים יוכרו כרכבים תפעוליים, נדרש המעביד**
17 **להוכיח כי ייחד מראש רכבים מסוימים להיות רכבים תפעוליים, וכן כי נקט**
18 **וקבע נוהלי עבודה מסודרים, ברורים, קפדניים וחד משמעיים ביחס לרכבים**
19 **שהוגדרו כתפעוליים, בכדי להבטיח שרכבים אלו לא ישמשו למטרות פרטיות,**
20 **אלא רק לצרכי העסק וכי בתום שעות העבודה רכבים אלו יימצאו בחצרי מקום**
21 **העסק.**

22 **בהתאם, נדרש ניהולו של רישום מסודר של רכבים שהם רכבים תפעוליים.**
23 **הגדרתם של רכבים מסוימים כתפעוליים אינה יכולה להיעשות בדיעבד, אלא**
24 **על המעביד להגדיר רכבים אלו מראש, לתעד את פרטי הרכבים, ליידע את**
25 **העובדים בדבר הגדרת רכבים אלו כתפעוליים, להנחות אותם ולהורות להם**
26 **שלא לעשות כל שימוש ברכבים לצרכים פרטיים וכי עליהם להחנות רכבים**



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

אלו בסוף יום העבודה בחצרי המעביד, וככל שקיימת חניה פנימית של בית העסק – כי הרכבים יוחנו בחנייה זו.

על מעסיק המחזיק רכבים תפעוליים לנהל יומן רכב, בו יתועד באופן בהיר ומפורט השימוש הנעשה ברכבים אלו במהלך היום, שעת נסיעה, יעד נסיעה, מטרת הנסיעה, וכן יתועד מועד סיום השימוש בהם והחנייתם בחצרי בית העסק בתום יום העבודה – כל זאת באמצעים שאינם ניתנים לשינוי בדיעבד. זאת ועוד, על המעביד לפקח ולקיים מנגנון של בקרה אובייקטיבי וחיצוני לעובדים על מנת לוודא כי לא נעשה ברכבים שכאלו כל שימוש פרטי. כגון: באמצעות שומר בכניסה לחנייה בחצרי בית העסק שינהל רישום ביחס לחניית לילה של רכבים תפעוליים ומסירת מפתחות הרכבים למקום ייעודי בחצרי בית העסק, או באמצעות התקנת מכשור טכנולוגי המאפשר לפקח על פעילות כלי הרכב, לרבות כניסתם או יציאתם מחצרי העסק.

בנוסף, ככל שרכב תפעולי נדרש לצורך פעילות לאחר תום שעות העבודה הרשמיות, ויוצא במהלך הלילה מחניון בית העסק – נדרש תיעוד קפדני ומעורר ביקורת של יעד הנסיעה, שעת הנסיעה, שעת החזרה של הרכב לחניון שבחצרי העסק והמטרה לשמה נעשה שימוש ברכב בשעות הערב או הלילה או בכל שעה שהיא מעבר לשעות העבודה הרשמיות...

במקרה שבפניי – המערערת לא עשתה מאומה כל אלה" (עניין נווה נטוע).

39. לאור התשתית הנורמטיבית שפרשנו לעיל נדון להלן בטענות הצדדים והשגותיהם על קביעתה של ועדת השומה.

דיון והכרעה

40. שני הצדדים טענו שקביעת הוועדה ביחס לשווי שימוש חלקי ברכבי השירות, איננה נכונה. המוסד טען שיש לקבוע שווי שימוש מלא, על פי התקנות. החברה טענה שאין לקבוע שווי שימוש כלל, לאור דרישתה לסיווג רכבי השירות שלה כרכבים תפעוליים.

41. אכן, גם על פי תקנות שווי שימוש ברכב אין אפשרות לקבוע שווי שימוש חלקי, או יחסי או כל שווי שימוש אחר שאינו עולה בקנה אחד עם:



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

- 1 **"התקנות מורות על נוסחה קבועה לחישוב שווי השימוש ברכב ואין הן מזכירות**
 2 **דרכים נוספות לחישוב שווי שימוש זה. אין מדובר בניסוח המצביע על חזקה,**
 3 **או בניסוח המותיר פתח לאפשרויות חישוב חלופיות"** (ר' עניין אור זך, פס' 19).
- 4 42. אם כן, טענתה הוועדה כאשר קבעה שווי שימוש חלקי. הוועדה אינה מוסמכת להפעיל
 5 שיקול דעתה בחיוב החברה שלא על פי הנוסחה הקבועה הרלוונטית לסוג הרכב.
- 6 43. **אשר על כן ערעור המוסד מתקבל במובן זה שהחלטת הוועדה לפיה חויבה החברה רק**
 7 **ב-50% משווי השימוש ברכב מבוטלת, ויש לערוך החישוב בהתאם לתקנות.** השאלה
 8 אם יש לחייב את מלוא שווי השימוש או לא לחייב בכלל תלויה בשאלת סיווגם של רכבי
 9 השירות שבמחלוקת שתידון להלן במסגרת ערעורה של החברה.
- 10 44. כאמור, טענתה המרכזית של החברה הינה כי רכבי השירות שלה הם רכבים תפעוליים.
 11 בחינת טענה זו של החברה תיעשה, בראש ובראשונה, לאור קביעותיה העובדתיות של
 12 ועדת השומה. כאמור, בהקשר זה טען המוסד בערעורו כי השאלה אם רכבי השירות
 13 הוצמדו לעובדים מסוימים כבר הוכרעה בהחלטתה של ועדת השומה. עוד הוא טען כי
 14 כיוון שמדובר בהכרעה עובדתית, אין החברה רשאית להשיג עליה. אשר לדעתנו,
 15 קביעותיה העובדתיות של הוועדה ביחס לשימוש שנעשה או לא ברכבים הנדונים הינן
 16 קביעות סופיות. לא כן לגבי **מסקנות** הוועדה ביחס לעובדות שקבעה, ובכלל זה היות
 17 הרכבים רכבים צמודים ותפעוליים. קביעות אלו הן קביעות משפטיות, ולהלן נבחן האם
 18 כטענת החברה, נפלו במסקנות הוועדה טעויות משפטיות.
- 19 45. לטענת החברה בתגובתה לערעור המוסד:
- 20 **"...הרכב לא עומד לרשות העובד להנאתו של העובד או לטובת הנאה ממנו או**
 21 **לתועלתו, אלא הרכב מוצמד לעובד על מנת שהעובד, בהיותו טכנאי שרות, יהא**
 22 **בכוננות 24/7, כנדרש לפי הוראות משרד העבודה, למטרת חילוץ והצלה"** (סעיף
 23 34 לערעור שכנגד).
- 24 קרי, החברה מודה שרכבי השירות מוצמדים לעובדיה. עם זאת, היא טענה, כיוון שאין
 25 להם – לעובדיה – מרכבים אלו טובת הנאה, לא חלות התקנות על הרכבים:



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

1 "טוענת החברה כי לא מדובר ברכב שהמעביד מעמיד לרשות עובדו, אלא ברכב
2 שמועמד לרשות העסק, לתכלית מתן שירות למעליות ולציבור המשתמשים
3 במעליות בלבד, 24/7, שהעובד הוא רק נהג ורק משתמש בו לצורך קיום
4 השירות".

5 ובהמשך בסיפא הערעור שכנגד :

6 "...הרי שמן הדין והצדק לקבל הערעור ולקבוע כי רכבי החברה הם רכבים
7 תפעוליים, הנחוצים להיות צמודים לעובד למטרת כוונות לחילוץ והצלה 24/7,
8 ואשר מהם לעובד אין כל הטבה, הנאה ו/או תועלת אישית".

9 46. מטענותיה של החברה בערעור שכנגד עולה שהיא מסכימה שרכבי השירות שלה הוצמדו
10 לעובדים מסוימים. אלא שחרף זאת שמדובר ברכבים צמודים, לאור טענת החברה כי
11 מדובר בהכרח שהוא תוצאה של הנחיות הרגולטור, יש לנהוג ברכבים כרכבי כוונות,
12 ולא כרכב צמוד.

13 47. לאחר שעיינו במלוא טענות הצדדים בעניין זה, לא מצאנו כי נפלה טעות במסקנתה של
14 הוועדה כי מדובר ברכבים צמודים. לבד מהודאת החברה כי הרכבים היו צמודים
15 לעובד, אף שמכורח הנחיות הרגולטור, הרי שבפועל, מהראיות שהוצגו לוועדה - לא
16 עולה כי הוכחה טענת החברה כי לעובדיה לא היתה כל טובת הנאה מהיות הרכבים
17 צמודים, והשימוש בהם נעשה רק למטרת הכוונות. נהפוך הוא. עיון במלוא החומר
18 שעמד בפני הוועדה מעלה כי כדין מצאה ועדת השומה בהתאם לעובדות שהונחו לפניו
19 מתוך הודעות שנגבו מעובדים שונים ומר ברלינר, ובכללן העובדות לפיהן הרכבים
20 שימשו את העובדים לצורך הגעה מביתם לעבודה ולהיפך ועמדו לרשות העובד 24/7
21 שעה שקריאות לעבודה בשעות הכוונות לא היו יומיומית, ואף אם נקבל טענת החברה
22 בדבר אילוצי הכוונות והמלאי ברכב, ונניח כי הנאת העובדים לא היתה מלאה ואף
23 מועטה ביותר, הרי די בכך כדי לקבוע כי מסקנת הוועדה כי הרכבים צמודים מבוססת
24 כדין.

25 48. החברה טענה שוועדת השומה טעתה כאשר היא הסתמכה על עדויות עובדים שסיימו
26 את העסקתם במועד חקירתם במוסד. כן היא טענה שעל המוסד היה לחקור את
27 העובדים הללו בנוכחותה וכי אי שיתופה בחקירתם פוגמת בעדויותיהם. טענות אלו של



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

- 1 החברה אין לקבל. אין בסיס לטענה שלחברה הייתה זכות להיות נוכחת במעמד
2 חקירתם של עובדיה לשעבר על ידי המוסד. כן, אין מקום לפסול את עדויותיהם של
3 עובדיה לשעבר אך מן הטעם שהם כבר סיימו את חקירתם.
- 4 49. המוסד אסף עדויות ממספר עובדים אשר כוחן הראייתי המצטבר חזק מספיק כדי
5 שהוא יוכל לגבש על פיהן עמדה מבוססת וסבירה. פרט לכך, החברה אינה רשאית כלל
6 לתקוף את קביעותיה העובדתיות של הוועדה לאור ההסדר שהוסכם עליה בדיון בבית
7 הדין הארצי (ר' לעיל). ובלאו הכי, כאמור, אף מטיעוניה של החברה עצמה, בתגובתה
8 לערעור המוסד, עולה שרכביה הוצמדו לעובדים. טענתה הינה למעשה משפטית: רכב
9 כוננות, שהוצמד בהנחיית הרגולטור, אינו רכב צמוד, כי אם רכב תפעולי. נפנה אם כן
10 לבחינת טענה זו. נקדים ונאמר כי החברה לא הוכיחה כי בפני הוועדה עמדו ראיות
11 לקבוע כי מדובר "רכב תפעולי" ומכאן לא נפלה טעות בהחלטת הוועדה. נפרט.
- 12 50. בהמשך לתשתית המשפטית שהובאה לעיל, נפנה להגדרת "רכב תפעולי" שאינו רכב
13 בטחון, הם אלו:
- 14 א. הרכב לא הועמד לרשות עובד כלשהו של המעביד;
- 15 ב. הוא משמש רק לצורכי המעביד או בעל משלח היד או העסק, לפי העניין;
- 16 ג. מקום העיסוק של המעביד, של בעל משלח היד או של בעל העסק, לפי העניין –
17 אינו בבית מגוריו;
- 18 ד. ובתום שעות העבודה הרכב אינו יוצא מחוץ ל-"מקום העיסוק" – "מקום שבו
19 מנהל הנישום באורח קבע את עיסוקו" (סעיף 1 – סעיף ההגדרות – לתקנות).
- 20 א. האם רכבי השירות של החברה הועמדו לרשות עובדים כלשהם?
- 21 51. התנאי לפיו רכב תפעולי הוא כזה שלא הועמד לרשות עובד כלשהו מתייחס לייחודיות
22 ההטבה. רכב תפעולי, כך קובע הסעיף, הוא כזה שלא הועמד לרשות עובד מסוים
23 כלשהו. הוא לא הוצמד לעובד ספציפי:
- 24 "הצמדת רכב לעובד על ידי המעסיק נחשבת להכנסת עבודה ממנה יש לשלם
25 מס. כמו כן, סעיף 2(ב) לפקודה קובע כי 'שר האוצר, באישור ועדת הכספים



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

- 1 של הכנסת, ייקבע את שוויו של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד
2 לרשות העובד. בהתאם לכך, נקבע בתקנה 2(א) לתקנות כי:
3 'השווי לכל חודש של השימוש ברכב, למעט אופנוע כאמור בתקנת משנה (ב),
4 שהועמד לרשות העובד, יהא התוצאה המתקבלת מהכפלת המחיר המתואם
5 לצרכן של הרכב בשיעור שווי השימוש, שהוא מעוגל לסכום הקרוב שהוא
6 מכפלה של 10 שקלים חדשים...'.
7 עולה אפוא כי נקודת המוצא, אשר עליה אין חולק, היא כי בסמכותו של שר
8 האוצר לקבוע תקנות בדבר השווי של השימוש ברכב הצמוד לעובד וכך אכן
9 עשה" (עניין אור זך).

10 ב. האם רכבי השירות שימשו "רק לצורכי המעביד"?

- 11 52. טענת החברה בעניין זה כרוכה בטענתה הקודמת. היינו, שרכבי השירות הוצמדו
12 לעובדים מסוימים. לצד טענה זו היא עוד טענה שמטרת הצמדת הרכב לעובדים הייתה
13 עבור צרכיה כמעסיקה בלבד. העובדים עצמם לא נהנו מהשימוש ברכבים:

- 14 "הרכב לא עומד לרשות העובד להנאתו של העובד או לטובת הנאה ממנו או
15 לתועלתו, אלא הרכב מוצמד לעובד על מנת שהעובד, בהיותו טכנאי שרות, יהא
16 בכוננות 24/7, כנדרש לפי הוראות משרד העבודה, למטרת חילוץ והצלה" (סעיף
17 34 לערעור שכנגד).

- 18 החברה למעשה טוענת שלא נעשה כל שימוש פרטי ברכבי השירות שלה. שהם לא נועדו
19 לשימוש פרטי ושאל לא ניתן היה לעשות בהם שימוש פרטי.

- 20 53. בעניין סוג השימוש שעשו עובדי החברה ברכבי השירות קבעה ועדת השומה כך:

- 21 "מחקירת העובדים עולה בבירור כי היו להם רכבים צמודים וכי עשו שימוש
22 פרטי ברכבי החברה. העוררת [החברה] לא הגבילה את העובדים בשימוש
23 ברכב, לא ניהלה רישום נסיעות ו/או פיקוח על השימוש ברכב. גם אם הרכבים
24 עוברים מעובד אחד למשנהו, היה על העוררת לבצע רישום ולזקוף לכל עובד לו
25 הוצמד הרכב את חלקו היחסי".



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

54. לאור קביעתה העובדתית של הוועדה שעובדי החברה **עשו** שימוש פרטי ברכבי השירות, אף כי שימוש מועט, תהא זו גם נקודת המוצא עבורנו. נוכח קביעת זו הרי שלא מתקיים התנאי השני להגדרתו של רכב תפעולי. לא נעשה ברכבי החברה שימוש בלעדי – **"רק** לצורכי המעביד או בעל משלח היד או העסק".
55. מעבר לאמור, גם מבלי קביעתה של הוועדה, לא היה מקום לקבל את טענת החברה שלא נעשה שימוש פרטי ברכבי השירות שלה. החברה לא הצביעה על ראיות שהציגה לפני ועדת השומה, המעידים על כך שהיא הנחתה את עובדיה מראש לא לעשות שימוש פרטי ברכביה או כי היא ערכה **"נוהלי עבודה מסודרים, ברורים, קפדניים וחד משמעיים ביחס לרכבים שהוגדרו כתפעוליים, בכדי להבטיח שרכבים אלו לא ישמשו למטרות פרטיות"** (ר' עניין נווה נטוע). החברה לא הציגה **"תיעוד קפדני ומערך ביקורת של יעד הנסיעה, שעת הנסיעה, שעת החזרה של הרכב לחניון שבחצרי העסק והמטרה לשמה נעשה שימוש ברכב בשעות הערב או הלילה או בכל שעה שהיא מעבר לשעות העבודה הרשמיות"** (ר' שם). כך שהיא לא עמדה בנטל המונח עליה להוכיח שמדובר ברכבים תפעוליים. החברה אף לא טענה כי קיימות ברשותה ראיות מסוג זה.
56. זאת ועוד. אף אם היינו קובעים שרכבי השירות אכן לא הועמדו לעובדים אלא לצרכי החברה בלבד, עדיין לא היה בכך כדי לגרוע מתחולתן של התקנות המחייבות אותה לזקוף לעובדיה כהכנסה את שווי השימוש ברכבי השירות:
- "שעה שנקבע מפורשות בסעיף 2(א) לפקודה כי הכנסה מעבודה כוללת את 'שווי של שימוש ברכב... שהועמד לרשותו של העובד' הרי שהמבחן לחיוב בשווי שימוש זה הינו העמדת הרכב לרשות העובד, ודי בכך כדי לדחות את טענת המערערות כי יש לבחון האם כלי הרכב מהווה 'גורם ייצור'. משכך, אין מקום להידרש לשאלה האם הצמדת הרכב נעשתה לשם הנאת העובד או לשם טובת המעסיק (יוסף גרוס דיני המס החדשים 106, 120 (מהדורה שלישית, 2003); אהרון נמדר מס הכנסה 121 (מהדורה רביעית, 2013))"** (עניין אור זך).
- וכך כותב המלומד אהרון נמדר בספרו **"מס הכנסה"** אליו מפנה בית המשפט העליון בעניין אור-זך:



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

- 1 "סעיף 2(2) לפקודה מורה כי שוויו של שימוש ברכב... שהועמד לרשותו של עובד
2 על ידי המעביד ייחשב להכנסה עבודה החייבת במס... יש לציין כי המבחן
3 שהסעיף נוקט הינו רחב מהמבחן שנקבע בפרשת דן. לפי הסעיף גם עצם העמדת
4 הרכב או הטלפון לרשות העובד יכול לגרור חיוב העובד במס, גם ללא השימוש
5 בו" (אהרון נמדר מס הכנסה 121 (מהדורה רביעית, 2013)).
- 6 57. מבלי לגרוע מהאמור לעיל מצאנו להעיר שבהחלטת הוועדה נכתבה מפי החברה טענה
7 אחרת. תחת פרק טענות החברה, בסעיף 8 נכתב כי "הרכבים התפעוליים אינם צמודים
8 אך ורק לנהג מסוים אלא מועברים מנהג אחד לשני. העובדים אינם נדרשים עם סיום
9 העבודה להשיב את הרכבים למקום עיסוקה של העוררת, בעיר ר"ג, בשל שיקולים
10 כלכליים והגיוניים (מגורי העובדים, הצורך בכוננות מידית, מיקום עבודה גיאוגרפי
11 וכו')".
- 12 58. הוועדה, כאמור, לא קיבלה טענה זו של החברה וקבעה שהרכבים הוצמדו לעובדים.
13 בהקשר זה עוד נקבע בהחלטה כי החברה נמנעה מלספק ראיות שהיו בידה ביחס
14 לתיאום הרכבים לעובדים ולשתף פעולה עם הביקורת שערך המוסד: "ביקורות
15 הניכויים בוצעו על ידי המשיב [המוסד] לאחר פגישות עם הגורמים המקצועיים
16 הרלבנטיים בחברה, והועברו להתייחסותה של החברה המבוקרת. אין חולק כי כל
17 הנתונים והפירוט השמי של העובדים להם הוצמדו הרכבים, כמו גם רשימת כלי הרכב
18 שלא בוצע שווי עבורם – מצויים בידי העוררת [החברה]. במהלך הביקורת נתבקשה
19 העוררת, באמצעות מנהל החשבונות הגב' כלפיה, להציג דוח תיאום רכב ונמסר על
20 ידה כי אין ברשות החברה דוח תיאום רכב. לפיכך, לא נפל פגם בקביעות שהוציא
21 המשיב בעקבות עריכת ביקורת הניכויים".
- 22 59. טענת החברה שהיא לא נדרשה לערוך רישום תיאום רכבים כיוון שהרכבים לא הוצמדו
23 דינה להידחות מן הטעמים המפורטים לעיל. כאמור, מעסיק המבקש ליהנות מסיווג
24 רכבי השירות שלו כרכבים תפעוליים צריך לערוך רישום מסודר של השימוש ברכבים
25 והנהלים לגביהם. אי הצגת הרישום המבוקש עומד לעוכריה.
- 26 60. כפי שכבר קבענו – החלטת הוועדה כי רכבי השירות של החברה הוצמדו לעובדיה
27 התקבלה כדין. משום כך אין לראות ברכבי החברה משום רכבי תפעול. זו בדיוק הייתה
28 החלטת ועדת השומה ואין מקום להתערב בה. השאלה אם רכבי החברה שימשו את



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

1 צרכיהם הפרטיים של העובדים אם לאו אינה מן העניין. הקריטריון לפיו נקבע אם יש
2 לייחס שווי שימוש ברכב לעובד אינו תלוי בשאלה אם העובד נהנה מהרכב. אלא, די
3 בכך שהרכב הועמד לרשותו. אפילו הוא לא עשה בו שימוש כלל (ר' בהקשר זה החלטה
4 בעניין ת"צ 3363-02-11 פארג'יאן נ' מדינת ישראל (23.11.15) שם נדחתה בקשה
5 לאישור תביעה ייצוגית של עובד טכנאי מעליות. טענת התובע הייתה שתקנות שווי
6 השימוש ברכב מביאות לכך שההכנסה המיוחסת לו כתוצאה מזקיפת שווי השימוש
7 גבוהה בהרבה מטובת ההנאה שהוא מפיק מהרכב בפועל. בית המשפט המחוזי דחה את
8 הבקשה, בין היתר, כיוון ששיטת החישוב משקפת שיקולי יעילות כך שייתכן ש-"לא
9 תהיה חפיפה בין שווי השימוש ברכב הנקבע על פי תקנות שווי השימוש לבין ההטבה
10 לעובד מרכב מעביד").

11 61. יתר התנאים לסיווגו של רכב כרכב תפעולי שנותרו לדיון מציבים דרישה לנתק בין
12 מקום העסק למגורי המעסיק ולחובת החזרת הרכב למקום העיסוק בתום שעות
13 הפעילות בעבודה. כיוון שמקום נתינת השירותים של החברה הוא מחוץ למשרדה,
14 ורכבי השירות מוצמדים לעובדי החברה לצורכי כוננות מסביב לשעון, עולות שאלות
15 כבדות משקל ביחס לתחולתם של אותם תנאים. בנסיבות אלו ולאור מסקנותינו שלעיל,
16 אין צורך להמשיך ולהידרש לעמידתה של החברה ביתר התנאים. די לנו בכך שרכבי
17 השירות הוצמדו לעובדים ושהם הועמדו לרשותם, אף אם שלא לצרכיהם הפרטיים,
18 כדי לקבוע שלא מדובר ברכבים תפעוליים.

19 62. די בכך כדי לדחות את ערעור החברה בסוגית זקיפת שווי השימוש ברכב ולקבוע כי
20 החלטת הוועדה בעניין שווי חלקי מבוטלת ויש לחשב לפי שווי מלא.

21 63. מעבר לדרוש נתייחס לטענה נוספת של החברה שהשתקפה מהחלטת הוועדה, והיא –
22 שהוצאות אחזקת רכבי השירות אושרו כהוצאה מוכרת במס הכנסה. עובדה זו, טענה
23 החברה, מלמדת על כך שמדובר ברכבים תפעוליים.

24 64. טענה זו, כשלעצמה, איננה מסייעת לה. כאמור, תנאי לסיווגו של רכב כרכב תפעולי הוא
25 שהרכב לא הוצמד לעובד מסוים. קביעה שרכבי השירות של החברה הם רכבים
26 תפעוליים כמוה כקביעה שרכביה לא הוצמדו לעובדים מסוימים. במקרה כזה, כאשר
27 קיימות למעסיק הוצאות "להחזקת רכב המשמש את עובדיו, ולא ניתן לייחס את טובת



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

- 1 **ההנאה מהשימוש בו לעובד פלוני** לא רשאי המעסיק לנכות את אותן הוצאות
2 מהכנסותיו (סעיף 32(11) לפקודת מס הכנסה):
- 3 **"סעיף 32(11) לפקודה בא למנוע את האפשרות לעקוף את הוראת הסעיף 2(2)**
4 **על ידי שימוש ברכב ממאגר כלי רכב או טלפון ממאגר טלפונים ניידים כך שלא**
5 **ניתן לזקוף לעובד מסוים את ההכנסה הנובעת מטובת ההנאה של השימוש**
6 **ברכב. הסעיף עושה את ההסדר הנ"ל לבלתי משתלם ומורה כי במקרה כזה לא**
7 **יוכל המעביד לנכות את ההוצאה בגלל שלא ניתן ליחסה לעובד מסוים"** (נמדר).
- 8 65. ככל שרשות המסים הכירה בהוצאות על רכבי השירות כהוצאות מוכרות ייתכן
9 שקביעתה מושתתת על הקביעה שמדובר ברכבים מוצמדים. לאו דווקא שמדובר ברכבים
10 תפעוליים. פרט לכך, בהתייחסות הוועדה לטענה זו צוין שלא נערכה ביקורת מצד מס
11 הכנסה לדיווחי החברה כך שלא נפגע עיקרון הכיבוד ההדדי בין הרשויות.
- 12 **קביעת הוועדה ביחס למיניבוסים**
- 13 66. בהחלטת הוועדה נרשם שלטענת החברה המיניבוסים מסוג טויוטה הם ישנים ואינם
14 חייבים בשווי שימוש (סעיף 10 להחלטה).
- 15 67. הוועדה לא הסכימה עם טענת החברה וקבעה שיש לחשב את שווי השימוש במיניבוסים
16 בהתאם לתקנות – **"באשר לשני רכבי הטויוטה – מיניבוס (נספח 11 לכתב הערר) –**
17 **עפ"י רישיון הרכב ובהתאם לתקנות שווי רכב הינם רכבים בקבוצת שווי 5 ועל כן יש**
18 **לזקוף הכנסה בגינם עפ"י קבוצת המחיר שלהם"** (סעיף 31 להחלטה).
- 19 68. החלטת הוועדה בעניין זה עולה בקנה אחד עם פסיקת בית המשפט העליון בעניין אור
20 זך (לעיל). היינו, שלא ניתן לערוך חישוב שונה לשווי השימוש ברכב אלא לפי התקנות.
21 לפיכך, לא מצאנו להתערב בקביעה זו. לא ברור אם החברה טענה לפני הוועדה, כפי
22 שטענה כאן, שמדובר ברכבים תפעוליים. כך או כך, החברה לא הציגה ראיות לכך שהיא
23 ייחדה את השימוש ברכבים אלו לעבודה בלבד והוציאה הנחיות לא לעשות בהם שימוש
24 פרטי כלל, כמפורט בהחלטת בית המשפט המחוזי בעניין נווה נטוע. החברה לא הוכיחה
25 שמדובר ברכבי תפעול כך שאין מקום להתערב בעניין זה בהחלטת הוועדה.
- 26 **קביעת הוועדה ביחס לרכבי בעלי המניות**



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

69. בהחלטת הוועדה נרשם שלטענת החברה היא איננה חייבת לזקוף שווי שימוש בגין הרכבים הרשומים על שם בעלי המניות בחברה (סעיף 10 להחלטה).
70. הוועדה דחתה טענה זו וקבעה:
- "באשר לשני הרכבים לגביהם נטען שהם בבעלות בעלי השליטה בחברה ולא בבעלות העוררת – ברישיון הרכב אכן הרכבים רשומים במשרד הרישוי על שם בעלי השליטה ולא על שם החברה. כבר נפסק כי אין מניעה לבעלי מניות לרשום פורמלית את הרכבים על שמם ולתבוע הוצאות מהחברה בעוד שהבעלות המהותית תשויך לחברה (עמ"ה 1180/05 מעדני רט מפעלי מזון ומחסני קירור בע"מ נ' פקיד שומה נתניה). בדוחות שהוגשו למשיב ניכתה החברה את עלות הוצאות רכבים אלו כהוצאה של החברה ולכן בדין התייחס המשיב לרכבים אלו כאל רכבי החברה לעניין שווי רכב.
- בנוסף, העוררת נתבקשה ע"י הוועדה להמציא מסמך המאשר כי הרכבים לא נרכשו מכספי החברה ו/או כי שולמו למס הכנסה בגינם תשלומי הוצאות עודפות, וההוצאות הרשומות בדוח רווח והפסד תואמו לצורכי מס בדוח ההתאמה של החברה. כל מסמך לעניין זה לא הוצג בפני הוועדה. מר יעקב ברלינר, מבעלי השליטה נשאל בחקירתו כיצד הוא מתקזז על ההוצאות והשיב:
- אני לא מתקזז, כל ההוצאות של הרכבים הרשומים על שמי, ההוצאות הם על חשבון החברה. למעשה הרכבים נרכשים מכספי החברה וחלקם נרשמים על שמי עד שהם נמכרים אבל כל ההוצאות על חשבון החברה". מר ברלינר אף אישר שהוא ושותפו מחזיקים רכב צמוד של החברה.
- המסקנה המתבקשת מהאמור לעיל כי אין ברישום הרכבים על שם בעלי השליטה בחברה כדי לשנות את העובדה שמדובר ברכב צמוד לבעלים, החייב בזקיפת שווי ועל כן בדין חויבה העוררת בגין שימוש ברכבים אלו".
71. קביעה זו של הוועדה עולה בקנה אחד עם טענת החברה בהליך זה – "בהחלטת הוועדה לא נעשתה האבחנה כי הרכבים ששימשו את בעלי המניות, יחיאל ויעקב, היו רכבי



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

- 1 תפעול לטכנאים, בהיות גם הם טכנאים, שהותקן על כל אחד מהרכבים מתקן הרמה
2 הידראולי שהיה נחוץ לחברה לצורך מתן השירות".
- 3 72. מטענת החברה בהליך זה עולה שרכבי החברה שימשו את בעלי המניות בכובעם
4 כעובדים בחברה – כטכנאים. מכאן שבדין חויבה החברה בשווי שימוש בגין רכבים אלו
5 שכן מדובר ברכבים צמודים ששימשו את עובדי החברה. החברה לא הציגה לוועדה
6 ראיות הסותרות קביעתה זו, ולפיכך מצאנו כי קביעת הוועדה כי מדובר ברכבים
7 צמודים, כאמור, שאינם בהגדרה רכבי תפעול, הינה מסקנה המתיישבת עם החומר
8 העובדתי שעמד בפני הוועדה כאמור.
- 9 73. יצוין כי ההלכה עליה הסתמכה הוועדה מתוך פסק הדין בעניין מעדני רט קיבלה ביטוי
10 גם בפסיקה מאוחרת יותר של בית המשפט המחוזי :
- 11 "בעניין טענת המערערת כי המשיב זקף שווי גם למי שלא היו עובדי החברה, אין
12 למערערת אלא להלין על עצמה. משניכתה המערערת הוצאות בגין רכבים אלה,
13 הרי אף אם הוחזקו על ידי עובדים של חברות קשורות, בדין זקף בגינם המשיב
14 שווי רכב" (ע"מ (ת"א) 40932-03-16 בזק ישיר הדפסות איכות (2005) בע"מ נ'
15 פקיד שומה חולון (11.3.18).
- 16 74. לפיכך, השגת החברה על הקביעה ביחס לרכבים הרשומים על בעלי המניות נדחית.
- 17 **סוף דבר**
- 18 75. ערעור המוסד מתקבל. החלטת ועדת השומה לזקוף שווי שימוש חלקי לרכבי השירות
19 של החברה בשיעור 50% מתבטלת. חלף זאת יש לזקוף שווי שימוש מלא, בהתאם
20 לתקנות.
- 21 76. ערעור החברה נדחה.
- 22 77. על החברה לשלם את הוצאות המוסד בסך 20,000 ₪ (גובה ההוצאות נקבע בהתאם
23 לאופייה העסקי של הסוגיה שבנידון, מורכבות התיק וריבוי ההליכים).
- 24
- 25



בית הדין האזורי לעבודה תל אביב

ב"ל 4169-06-18

ב"ל 5149-11-20

1 ניתן היום, כ"ג כסלו תשפ"א, (09 דצמבר 2020), בהעדר הצדדים ויישלח אליהם.

2

		
---	---	---

מר אמיר אופיר
נ.צ. עובדים

כב' השופטת יפית מזרחי-לוי
אב"ד

מר דניאל הרפז
נ.צ. מעסיקים

3

4



יפית מזרחי-לוי, שופטת



9

10