



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המעוררות:

גולד פירזול בע"מ
ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד יניב שקל ולינור בוני ממשרד שקל ושות'

נגד

המשיב:

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

פסק דין

1

2

פתח דבר

3 במוקד הערעורים דגן ניצבת פעם נוספת סוגית פרשנותן של תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב)
4 התשמ"ז – 1987 (להלן - **התקנות** או **תקנות שווי השימוש**), ובאופן ספציפי - האם מתכונת החישוב
5 של שווי ההטבה בגין השימוש ברכב שהועמד לרשות עובד על ידי מעבידו הקבועה בסעיף 2 לתקנות
6 שווי השימוש, מהווה ברירת מחדל, או חזקה הניתנת לסתירה בנסיבות מסויימות, כפי עמדת
7 המערערות, או שמא התקנות קובעות כלל משפטי מחייב, כפי עמדת המשיב.

8 על פי הסדר דיוני מיום 29.10.17, אשר קיבל תוקף של החלטה, הוסכם כי הסוגיה המשפטית
9 העקרונית לעיל תידון תחילה, ולצורך זה הוסכם על איחוד הדיון בערעורה של חברת גולד פרזול בע"מ
10 (להלן - **גולד פרזול**) עם ערעורה של חברת ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ (להלן - **לויט**). (גולד פרזול
11 ולויט יכוננו להלן יחד - **המעוררות**).

12 עוד הוסכם בהסדר הדיוני הנ"ל כי הדיון בשאלה העובדתית, ביחס לאמינות התחשיב החלופי בו עשו
13 המערערות שימוש, לצורך דיווח על שווי ההטבה בגין השימוש ברכב, באמצעות השימוש בתוכנת
14 Save-Tax (להלן - **התוכנה**), תלוי בתוצאת הדיון בשאלה המשפטית, ועשוי להתייטר. על כן, נקבע כי
15 ככל שיהא צורך בדיון בסוגיה העובדתית – הרי שלצורך זה יפוצל הדיון חזרה כך שכל אחת מן
16 המערערות תביא ראיותיה בנפרד לעניין זה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פרזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- יצוין כבר כעת, כי השאלה המשפטית שבמרכז דיוננו זהה לשאלה המשפטית שהובאה כבר בפניי ואשר נידונה והוכרעה בפסק הדין בע"מ 17-06-11574 חכם את אור-זך – עורכי דין נ' פקיד שומה עכו (07.04.2018) (להלן - פרשת חכם את אור-זך). בפסק דין זה קבעתי כי לא ניתן לסטות ממתכונת החישוב הקבועה בתקנות שווי השימוש, המהוות כלל משפטי מחייב.
- וכן ראו פסיקתי בעניין זה בע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה (7.8.2017).
- בנוסף, יצוין כי הן השאלה המשפטית והן השאלה העובדתית בעניין התוכנה נידונו על ידי מותבים נוספים, אשר אף הם דחו את הערעורים וקבעו כי תקנות שווי השימוש אינן בגדר חזקה הניתנת לסתירה אלא קובעות כלל משפטי מחייב, וכי התוכנה אינה מהווה תחליף ראוי ומהימן לחישוב שווי טובת ההנאה – ראו ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת וביטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (15.03.2017) (להלן - פרשת ב.ד. מיקוד), ע"מ 17-02-644 פלד-קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה (30.01.2018) (להלן - פרשת פלד קליין).

רקע עובדתי רלוונטי:

1. גולד פרזול היא חברה העוסקת במכירת מוצרי פרזול ללקוחות בכל רחבי הארץ. חברת לויט עוסקת במתן שירותי הנדסה, לרבות ניהול ופיקוח בתחום התשתיות ונתיבי התחבורה. מר ולדימיר לויט, הוא בעל המניות בחברת לויט והעובד היחיד בה.
2. חברת גולד פרזול העמידה לרשות סוכני מכירות שלה וכן למנהליה רכבים צמודים. חברת לויט העמידה רכב צמוד לרשות בעליה, מר לויט. הרכבים הצמודים שימשו את העובדים והמנהלים של המערערות לצרכי עיסוקן של המערערות ובנוסף שימשו את אותם עובדים ומנהלים גם לצרכיהם הפרטיים.
3. המערערות לא זקפו לעובדיהן ומנהליהן שקיבלו רכב צמוד כאמור את שווי ההטבה בגין השימוש הפרטי ברכבים הצמודים לפי הנוסחה לקביעת שווי ההטבה שבתקנות שווי השימוש, אלא בחרו לזקוף את שווי השימוש ברכב על פי נתוני התוכנה, אשר אינם תואמים את החישוב לפי תקנות שווי השימוש.
4. לפיכך, הוציא המשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – המשיב) שומות ניכויים בצווים לשנות המס 2012-2014 לחברת גולד פרזול, ושומות ניכויים בצווים לשנות המס 2012-2013 לחברת לויט.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

4. אין מחלוקת בין הצדדים כי בהתאם להוראות סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) [להלן - הפקודה], הכנסת עבודה כוללת קצובות וטובות הנאה שניתנו לעובד מאת מעסיקו. טובות הנאה אלה כוללות, בין היתר, גם את שווי השימוש ברכב שהועמד לרשותו של עובד.
- עם זאת וכאמור לעיל, המחלוקת בין הצדדים נטושה בשאלת מתכונת כימות השווי של אותה טובת הנאה בדמות הצמדת רכב לעובד לשימוש הפרטי.

תמצית טענות המערער:

5. בנסיבות מסויימות, בין היתר כאלו המתוארות בדוגמה תאורטית וקיצונית (כהגדרת המערערות אותה) המפורטת בסיכומי המערערות, ניתן לסתור את נוסחת החישוב של שווי טובת ההנאה בגין הצמדת רכב לעובד על ידי מעבידו, כך שהשווי שייזקף לעובד יהא מבוסס על ייחוס הוצאות הרכב בפועל חלקן או כולן או אף על השימוש ברכב בפועל.
- המצב התאורטי הקיצוני שתואר בסיכומי המערערות הוא מצב של חברת מעליות המעניקה שירותי תיקון וחילוץ בזמניות של "24/7", ומעסיקה טכנאים הנדרשים להיות זמינים בכל ימות השבוע ולאורך כל שעות היממה. החברה הנ"ל כופה על עובדיה ליטול רכב צמוד, אשר משמש ברובו ככלי עבודה בידי העובד, הגם שלעובד רכב פרטי משלו. הרכב המוצמד לאותם טכנאי מעליות הוא בן 10 שנים עם קילומטראז' גבוה, כאשר אחוז הנסיעות הפרטיות המבוצע על ידי עובדי חברת המעליות התאורטית הנ"ל הוא זניח – כ- 10% מסך כל הנסועה של הרכב. ברכבים המוצמדים לטכנאי המעליות מותקן יומן רכב שמשלב טכנולוגיית GPS ומשדר בזמן אמת את מסלול הנסיעה המלא של הרכב, כאשר העובד נדרש רק ללחוץ על כפתור ולסווג את הנסיעה כנסיעה פרטית או עסקית, תוך שהחברה בוחנת את סיווגי הנסיעות שביצעו העובדים ובמקרה של שגיאה מתקנת את הסיווג, כשהנחת העבודה לצרכי הדיון בערעורים אלו היא כי אין טעות כלשהי בסיווג הנסיעות.
6. המערערות טוענות אפוא, כי בנסיבות קיצוניות שכאלו יש מקום לקבוע כי שווי השימוש שייזקף לעובדים במצב כזה יהיה שווה לייגזרת כלשהי של סך הוצאות הרכב החודשיות – הקבועות ו/או המשתנות, מאחר וכל קביעה אחרת – על דרך של חיוב העובד בשווי ההטבה על פי תקנות שווי השימוש שנועדו לייצג את הערך הכלכלי של המרכיב הפרטי בנסועה – יביא למיסוי יתר. זאת, בשל כך שההנחות העומדות בבסיסן של תקנות שווי השימוש (הנחת רכב חדש או עד שלוש שנים, שימוש בעיקר לצרכי הפרטיים של העובד) אינן מתקיימות ולפיכך אין קשר בין השווי האמיתי של טובת ההנאה לעובד לבין השווי שנוקף על פי התקנות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

7. די בהתבססות על הוצאות המעביד בגין הרכב כדי לסתור את שווי ההטבה לעובד על פי תקנות שווי השימוש. שאלת אופן והיקף ייחוס הוצאות הרכב בין המעביד לעובד – האם באופן חלקי או מלא – היא עניין לבחינה עובדתית ספציפית, משום שאין הצדקה לזקוף לעובד שווי שימוש העולה על סך הוצאות הרכב העסקיות והפרטיות. לפיכך, בנסיבות ספציפיות ומיוחדות, דוגמת אלו שפורטו במקרה התאורטי הקיצוני של המערערות, כאשר סך כל הוצאות הרכב למעסיק נמוך משווי ההטבה לעובד על פי תקנות שווי השימוש – יש לאפשר את סתירת התקנות. לגישת המערערות, אין הן מבקשות לשנות את הדין החל על "רוב האנשים" ועל כן התקנות תשמשנה כברירת מחדל, למקרה הממוצע הרגיל, ואין בפי המערערות כל טענה לחוסר סבירות של התקנות. המקרה הממוצע הרגיל הוא שהרכב מועמד לרשות העובד, הרכב בן כשלוש שנים ולא קיימת אפשרות מעשית לזהות ולהפריד בין השימוש העסקי בו לשימוש הפרטי. המערערות מבקשות לסתור את החזקה שבבסיס תקנות שווי השימוש במקרים המתאימים לכך, ומקרים אלו – לגישתן, הם כל המקרים שאינם בגדר המקרה הממוצע הנכנס למסגרת תקנות שווי השימוש – רכב בן מעל שלוש שנים, נכפה על העובד, משמש בעיקר לצרכי המעביד וקיים יומן רכב אמין לסיווג הנסיעות בו לצורך קביעת ההוצאות המשתנות.
8. המערערות תוקפות, על בסיס המקרה התאורטי הקיצוני שהציגו, את שלושת הרציונלים של תקנות שווי השימוש:
- (א) כי יש לזקוף לעובד את מלוא ההוצאות הקבועות בדומה למצב בו היה רוכש רכב זהה ללא השתתפות המעביד – לגישת המערערות הרציונל של ההוצאות הקבועות אינו נכון מחמת שהוא מתעלם משימוש המעביד ברכב ומן העובדה כי בפועל הרכב "אינו מועמד לרשות העובד" אלא משמש בעיקר את המעביד;
- (ב) כי יש להביא בחשבון לצורך כימות ההוצאות הקבועות רכב חדש או לכל היותר בן שלוש שנים על הכביש – הנחה זו אינה סבירה והיא נסתרת מקום בו מדובר ברכב ישן ובלוי;
- (ג) כי סכום ההוצאות המשתנות שיש לזקוף לעובד בהתאם לחלקו היחסי של השימוש הפרטי ברכב הוא 16,300 ק"מ בשנה לפי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה – הנחה זו אין לה מקום שעה שניתן לקבוע במדויק את הנסועה הפרטית באמצעות אותו יומן רכב תיאורטי.
9. לחילופין, טוענות המערערות כי גם אם נניח כי מתקיים הרציונל שבתקנות וכי יש לכלול את כל ההוצאות הקבועות בקביעת השווי לעובד – עדיין אין הצדקה עניינית (לפי הדוגמה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הקיצונית עליה מתבססות המערערות) לזקוף לעובד שווי שימוש על בסיס הוצאות
- 2 ערטילאיות כאשר ניתן לדעת בבירור את ההוצאות המשתנות בפועל.
- 3 סעיף 2(2) לפקודה קובע את מקור ההכנסה ואת חיובה של טובת ההנאה לעובד במס, ואילו
- 4 תקנות שווי השימוש כוללות נוסחה טכנית לכימות טובת ההנאה לעובד. מכאן, שתקנות שווי
- 5 השימוש מהוות חזקה ראייתית עובדתית הניתנת לסתירה מאחר והן משמשות לכימות או
- 6 קביעה של שווי.
- 7 11. אין להחיל דין דומה על עובדים שהרכבים שהוצמדו להם (בכפיה) משמשים בעיקר את
- 8 המעביד לעומת עובדים שהרכב הצמוד אכן מהווה טובת הנאה ואמצעי לשיפור
- 9 האטרקטיביות של מקום העבודה. לאור נוסחו של סעיף 2(2) לפקודה, המתייחס לשוויו של
- 10 שימוש ברכב ש"הועמד לרשותו של העובד", הרי שתקנות שווי השימוש יחולו רק כאשר הרכב
- 11 הועמד "באמת ובתמים" לרשות העובד, ואילו מקום בו הרכב הצמוד משמש בעיקר את
- 12 המעביד – יש לאפשר את סתירת החזקה שבתקנות.
- 13 12. לשון התקנות אינה מכילה כל ביטוי השולל, סותר או מונע את האפשרות שעסקינן בחזקה
- 14 הניתנת לסתירה. שתיקת המחוקק אינה מעידה על קיומו של הסדר שלילי אלא על קיומה של
- 15 חזקה הניתנת לסתירה.
- 16 13. התכלית הסובייקטיבית שבבסיס התקנות – בדבר יצירת נורמה אנטי תכנונית, נסוגה מפני
- 17 התכלית האובייקטיבית של הטלת מס אמת. בהתאם לכך, מבקשות המערערות להיסמך
- 18 לצרכיהן על פסיקת בית המשפט העליון בעניין ע"א 5359/92 ורה שכטר נ' מנהל מס שבח
- 19 מרכז (19.9.1996) (להלן – עניין ורה שכטר) ובעניין ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין
- 20 בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (16.3.1999) (להלן – עניין אינטרבילדינג) וכן סבורות הן כי
- 21 פסיקת בית המשפט העליון בעניין ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט
- 22 פוליטי (28.5.2008) (להלן – עניין פוליטי) כמו גם הסכם הפשרה בעניין רפא"ל פועלים דווקא
- 23 לטובת טיעונן בערעורים דנן.
- 24 **תמצית טענות המשיב:**
- 25 14. יש לדחות את הפרשנות המוצעת על ידי המערערות לפיה תקנות שווי השימוש מהוות חזקה
- 26 הניתנת לסתירה. התקנות מהוות כלל משפטי נהיר, ברור ומחייב, אותן יש ליישם כפשוטן
- 27 וכלשונן וזאת משלל סיבות: ראשית, לשון התקנות ברורה ואינה סובלת פרשנות החולקת על
- 28 מתכונת החישוב שנקבעה. התקנות אינו מנוסחות על דרך ההתניה או החזקה ולשונן אינה
- 29 מצביה אופציית בחירה כלשהי, כטיבן של חזקות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 יתר על כן, גם אם נניח שאכן מדובר בחזקה, אזי מדובר בחזקה חלוטה. זאת משום שכאשר
- 2 רצה המחוקק ליצור חזקה הניתנת לסתירה, קבע זאת מפורשות.
- 3 שנית, ההיסטוריה החקיקתית של תקנות שווי השימוש מלמדת שמתכונות החישוב שנקבעו
- 4 משקפות את כוונת המחוקק, אשר יצר החרגה מפורשת ממבחן הנהנה העיקרי.
- 5 שלישית, בבחינה תכליתית, יש להעניק את המשקל המתאים לכך שתקנות שווי השימוש
- 6 הותקנו כך שתקודם התכלית הסובייקטיבית של וודאות, בהירות, יציבות, עקביות ויעילות,
- 7 לאור העובדה שכמעט בלתי אפשרי ליצור מערכת סגורה הרמטית של מעקב, פיקוח ובקרה
- 8 על השימוש הפרטי של הרכב בידי העובד. זוהי השיטה שנבחרה על ידי המחוקק, על כן יש
- 9 לבכרה על פני תכליות אחרות, ביניהן מיסוי אמת.
- 10 רביעית, חזקה ככלל, בין אם היא חלוטה ובין אם ניתנת לסתירה, קבועה בחקיקה, בסעיף(2)
- 11 לפקודה, ולא בתקנות שווי השימוש. מקום בו הסכימו המערערות לתחולת סעיף זה, הביעו
- 12 הסכמתן אף לתחולתה של נוסחת החישוב הקבועה בתקנות שווי השימוש. יתרה מזאת, טענה
- 13 זו נלמדת כגזירה שווה מההלכה שנקבעה בנושא תלות מקורות הכנסה בין בני זוג (פרשת
- 14 מלכיאלי).
- 15 15. אין לקבל את הדוגמה החיפוטית שעליה מבקשות המערערות להיסמך בסיכומיהן. הוראות
- 16 החוק ברורות ועובד שמקבל רכב צמוד ממעבידו, חייב בתשלום מס בגין טובת הנאה זו.
- 17 בנוסף, ספק אם הדוגמה הקיצונית עליה מבקשות המערערות להיסמך - לפיה כופה המעסיק
- 18 על עובדו ליטול רכב אישי צמוד, אמנם מתרחשת במציאות. יתר על כן, כאשר בוחנים את
- 19 הסוגיה המשפטית, אין מקום להציב מקרה קיצון שספק אם מתקיים במציאות, אלא
- 20 להשקיף על הכלל.
- 21 16. מעקרונות של כימות טובת ההנאה לעובד תוך השוואה למצב האלטרנטיבי של רכישה פרטית
- 22 של רכב בעל מאפיינים דומים על ידי העובד, לשם מיסוי אמת ושמירה על צדק אופקי, עולה
- 23 המסקנה כי אין להביא בחשבון את עלויות המעסיק בפועל. בדרך כלל למעסיק יתרון לגודל
- 24 בדמות הנחות (בביטוחים, דלק, ברכישה) וכן נצמחות לו עלויות מיוחדות (למשל, החזקת צי
- 25 רכב). בנוסף, יש להסתמך על אומדנים וממוצעים וכן יש לזקוף את מלוא ההוצאות הקבועות
- 26 שכן במצב האלטרנטיבי האמור, זו הוצאה שהיה העובד מוציא במלואה.
- 27 17. הנוסחה הקבועה בתקנות שווי השימוש מתבססת על חישוב כלכלי, אובייקטיבי, נורמטיבי
- 28 גלובלי של שווי ההטבה האמתית בידי העובד, ואילו התוכנה, גם אם היא מושלמת



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 טכנולוגית, אמינה ומהימנה, מושתתת על הנחה שסותרת את כוונת המחוקק ואת גובה
- 2 ההטבה אותן מבקשות התקנות למסות. התוכנה מפרידה בין הוצאות הרכב הפרטיות לכלל
- 3 הוצאות הרכב (מחייבת את העובד בהכנסה על שווי ההוצאות הפרטיות חלקי כלל הוצאות
- 4 הרכב כפול הוצאות השוטפות). דרך חישוב זו אינה משקפת נאמנה את טובת ההנאה הנצמחת
- 5 לעובד ואף יוצרת הפרדה ואפליה בין עובדים, כתלות בנסועה העסקית שלהם. לעומת זאת,
- 6 תקנות שווי השימוש מניחות כי על גובה ההכנסה לשקף את שווי ההטבה הכלכלית
- 7 האמיתית, קרי העלויות שנחסכו לעובד, שהן כלל ההוצאות הקבועות והחלק היחסי של
- 8 ההוצאות המשתנות.
- 9 18. חישוב שווי טובת ההנאה בדרך הנטענת על ידי המערערות אינה מכמתת כלכלית נכונה את
- 10 שווי טובת ההנאה, שכן אינה לוקחת בחשבון את האפשרות להגדלת השימוש הפרטי ואת
- 11 ההטבה הגלומה בחיסכון בזמן ובטרח סביב רכישת ותחזוקת הרכב.
- 12 19. המערערות מיישמות את מבחן "נוחות המעביד" לצורך קביעה כי הרכב הצמוד משמש
- 13 לרווחתו של המעסיק, מבחן זה הוחרג על ידי המחוקק ככל שמדובר בזקיפת שווי שימוש.
- 14 מכאן שהשאלה האם הרכב הצמוד משמש יותר את העובד או את המעביד, כפי שמנסות
- 15 המערערות לטעון, אינה רלוונטית לערעורים דנן.
- 16 20. אין בסיס להפניית המערערות להסכם הפרשה בעניין רפא"ל ולנסיגתו להיסמך עליו.
- 17 המחלוקת בעניין רפא"ל עסקה בשאלה האם בנסיבות הקונקרטיות שם, ניתן לראות ברכבים
- 18 כצמודים ואם לאו. לעומת זאת, במקרה דנן ניצבת במרכז המחלוקת הנוסחה הקבועה
- 19 בתקנות שווי השימוש ואופן יישומה.
- 20 21. המערערות תוקפות, למעשה, את סבירות חקיקת המשנה מבלי לטעון זאת מפורשות ומבלי
- 21 להעמיד את התשתית העובדתית הנחוצה להוכחת טענה זו. ממילא, לא ניתן לעתור לביטול
- 22 תקנות שנחקקו כדין בטענה שההסדר שנקבע בהן אינו כלכלי.
- 23 **דיון והכרעה**
- 24 22. כפי שצינתי בפתיח הדברים, ביום 7.4.2018 ניתן על ידי פסק הדין בפרשת **חכם את אור-זך**
- 25 העוסק בסוגיה זהה לסוגיה המשפטית נשוא הערעורים דנן.
- 26 הטענות שהועלו בפרשת **חכם את אור-זך** דומות ביותר, אם לא זהות, לטענות שהועלו על ידי
- 27 המערערות במקרה הנדון כאן. יתר על כן, העובדות שעל בסיסן ניתן פסק הדין בפרשת **חכם**
- 28 **את אור-זך** כמעט זהות לעובדות שבפניי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כפי שקבעתי בפרשת **חכם את אור-זך**, כך אני מוצאת גם בערעורים דנן – כי דינם להידחות.
23. טרם שאפרט הטעמים לדחיית טענות המערערות במקרה הנדון, אתייחס תחילה להתבססות
3 המערערות על "המקרה התאורטי הקיצוני" – כפי הגדרתן של המערערות בעצמן.
- 4 אינני מקבלת את טיעון המערערות המבוסס על אותו "מקרה תאורטי קיצוני" או את נסיון
5 לבסס את טיעון המשפטי על אותן הנחות "עובדתיות" תיאורטיות וקיצוניות כפי שהובאו
6 לעיל ותוארו על ידן בעמוד 2 לסיכומיהן ובסעיף 1 לסיכומיהן על תת סעיפיו.
24. בית המשפט בבואו להכריע במחלוקת בין בעלי הדין, גם אם המחלוקת היא משפטית בעיקרה
7 – עושה כן בהתייחס לעובדות הקונקרטיות למקרה שבפניו ולא על סמך "עובדות"
8 תיאורטיות. תפקידו של בית המשפט הוא להכריע בסכסוך המונח לפניו ולא במקרה
9 תיאורטי, לא כל שכן מקרה תיאורטי קיצוני – שאינו עומד להכרעה בפניו:
10
- 11 "כלל הוא כי בית משפט אינו עוסק, דרך כלל, בשאלות תיאורטיות, ואינו מכריע
12 בענין אקדמי מקום שלא נדרשת הכרעה בענין קונקרטי. לכלל זה ישנו חריג והוא
13 - כאשר מדובר בענין מהותי וחשוב אשר, על פי טיבו, עשוי לעלות מחדש, ובשל
14 נסיבות של זמן ואילוצים נוצר קושי להכריע בו הכרעה שיפוטית עקרונית בסמוך
15 ממש להתרחשות עצמה, וקודם לפתרונה." (בג"ץ 7426/08 טבקה משפט וצדק
16 לעולי אתיופיה נ' שרת החינוך ואח' (31.8.2010), פסקה 10).
- 17 וראו גם ע"א 490/92 הרצל שאבי נ' אררט חברה לביטוח בע"מ פ"ד מז(3), 700, בעמ' 706,
18 שם נפסק על ידי כבוד השופט מ. חשין:
- 19 "תפקידה של הרשות השופטת כיצד? שהרשות השופטת נוצרה, מעיקרה
20 ובעיקרה, לדון בסכסוכים בין בעלי דין – נזכיר שענייננו כאן הוא בתחומי המשפט
21 האזרחי – ומקום שאין סכסוך אמת בין בעלי הדין, ממילא יטרוד בית המשפט מעל
22 פניו מבקשי הלכה "תיאורטית", "אקדמית", "מוקדמת", וכיוצא באלה."
- 23 המערערות מבקשות כי הכרעתו של בית משפט זה תינתן לא על סמך העובדות הנוגעות
24 לעניין-הן, אלא על סמך הנחות "עובדתיות" תיאורטיות וקיצוניות, אשר אין מחלוקת – או
25 על כל פנים לא נטען אחרת – כי אין משקפות את המצב העובדתי הרלבנטי למערערות או
26 אף את חלקן. אין לקבל דרך הילוך שכזו.
- 27 גם אם בערעורים דנן נדרש מבית המשפט ליתן פסק דין באשר לסוגיה משפטית עקרונית
28 בדבר האפשרות לסטות בנסיבות מסויימות ממתכונת קביעת שווי ההטבה בגין העמדת רכב
29 לשימוש הפרטי של עובד על ידי מעבידו כפי שנקבעה בתקנות שווי השימוש – אינני רואה
30 סיבה או נימוק מדוע יש לפסוק בשאלה זו על פי הנחות עובדתיות תיאורטיות וקיצוניות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בחינת השאלה המונחת לפתחו של בית המשפט תעשה כשלנגד עיניו העובדות הרלבנטיות
 - 2 לעניינן של המערערות, ולא אל מול מקרה-קצה. ממילא, גם אם הייתי סבורה כי ניתן לפסוק
 - 3 על סמך ההנחות העובדתיות הקיצוניות שהובאו בסיכומי המערערות וגם אילו תוצאת פסק
 - 4 הדין היתה כי בנסיבות אלו אפשר היה לסטות מהנוסחה של תקנות שווי השימוש, הרי לא
 - 5 היה בכך ולא כלום לעניינן של המערערות, שכן פסיקה שכזו לא היה בה כדי להביא להכרעה
 - 6 קונקרטית בעניינן של המערערות, בנסיבות הנוגעות להן.
26. יתרה מזו, גם אם היה מקום לדון בסוגיה המשפטית שבפניי על בסיס ההנחות העובדתיות
- 7 התאורטיות הקיצוניות שהוצגו על ידי המערערות – לגישתי, לא היה מקום להגיע לתוצאה
 - 8 סופית שונה. כפי שהבהרתי בפסק הדין בפרשת **חכם את אור-זך**, שוויה של טובת ההנאה
 - 9 המגולמת ברכב שהוצמד לעובד לשימוש, איננה מגלמת אך ורק את השימוש בפועל שעשה
 - 10 אותו עובד או בני משפחתו ברכב לצרכיהם הפרטיים, אלא גם את פוטנציאל השימוש בהטבה.
 - 11 שווי הפוטנציאל האמור נקבע על ידי אומדן והערכה מאחר ואין דרך אחרת לקבעו. בהתאם
 - 12 לכך, יכול עובד למצות את מלוא הפוטנציאל של החטבה, או למצותו בחלקו או אף למצותו
 - 13 מעבר לפוטנציאל המוערך. בשל כך, מתכונת החישוב של שווי החטבה הקבועה בתקנות שווי
 - 14 השימוש נקבעה כך שתהא נכונה ביחס למרבית העובדים המקבלים הטבה כזו של רכב צמוד.
 - 15 אחזור ואדגיש את שכבר קבעתי, כי עשויים להיות מקרים או מצבים או עובדים מסוימים
 - 16 אשר ביחס אליהם עשויה נוסחת השווי שבתקנות להביא לידי מיסוי ביתר או בחסר. אלא
 - 17 שבכך אין כדי להוביל לקביעה כי ניתן לסטות ממתכונת החישוב שבתקנות שווי השימוש. על
 - 18 כן, מצב הדברים הקיצוני שהוצג על ידי המערערות, ככל שאי פעם אכן יחול בעולם המעשה
 - 19 – אינו אמור, בשל קיצוניותו, להוביל בהכרח לקביעה כי ניתן לסטות מן התקנות.
 - 20
27. כך, גם אילו אמנם עסקינן היינו בחברת מעליות שמספקת שירותי תיקון וחילוץ במתכונת
- 21 של 24/7, גם אם אילו אותה חברה היתה "כופה" על עובדיה לקחת רכב צמוד (משנת ייצור
 - 22 בת כ- 10 שנים) כדי להיות זמינים בכל עת, וגם אם מדובר היה בעובדים שממילא יש להם
 - 23 רכב פרטי שלהם ואף אם היקף השימוש העסקי ברכבים שכאלו היה 90% מכלל השימוש
 - 24 ברכבים לעומת 10% שימוש פרטי – כל אלה אין בהם כדי לשלול את קביעת שווי החטבה לפי
 - 25 תקנות שווי השימוש, וזאת מן הטעם שקביעת שווי החטבה צריכה להיעשות ונעשית על בסיס
 - 26 זווית הראייה הפרטית של העובד, ולא לפי זווית הראייה העסקית של המעביד.
 - 27
- 28 גם במקרה הקיצוני המתואר על ידי המערערות עדיין קיימת טובת הנאה לעובד: העובד עדיין
- 29 נוטל את הרכב שהוצמד לו על ידי מעבידו לביתו לאחר שעות העבודה (וברי כי קיימות שעות
 - 30 שמעבר לשעות העבודה גם בדוגמה הקיצונית הנ"ל על הכוונות החלות על אותו עובד
 - 31 תיאורטי). אותו עובד יכול להשתמש ברכב הצמוד לצרכיו הפרטיים לפי רצונו, לצורך הגעה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לעבודה וחזרה לביתו – שימוש שעל פי הדין הינו שימוש פרטי, וכן יכול לעשות שימוש ברכב
2 בשעות אחר הצהריים והערב, בסופי שבוע ובחגים.
- 3 גם במקרה קיצון זה עדיין נחסך מהעובד הצורך לרכוש רכב פרטי לשימוש ונחסכות ממנו
4 העלויות הקבועות וחלק מן המשתנות, וזאת גם אם יש לו רכב פרטי משל עצמו – שהרי קיומו
5 של רכב שני אינו שולל את היכולת של העובד (או בן משפחה שלו) להשתמש ברכב הצמוד
6 לצרכיו הפרטיים, להחליט למכור את רכבו הפרטי, או לווסת את השימוש לצרכים הפרטיים
7 בעיקר לרכב המוצמד ולצמצם או לייתר הוצאות משתנות ברכב הפרטי האישי של העובד.
- 8 מכאן, שכל ההנחות התאורטיות הקיצוניות של המערערות אינן מובילות בהכרח ל"איון"
9 טובת ההנאה כטענתן, אלא, לכל היותר, להקטנתה אל מול מקרים שבאים בגדר הכלל ולא
10 בגדר מקרי-הקצה, ובכך אין כדי להוביל לצידוק לסטיה ממתכונת קביעת השווי שבתקנות.
- 11 אוסיף גם ואציין, בבחינת למעלה מן הצורך, כי אין מקום גם להניח קיומו של יומן רכב
12 "מושלם" דוגמת זה המתואר בדוגמה ההיפותטית של המערערות, וזאת משני טעמים
13 מרכזיים: הטעם הראשון והעיקרי הוא כי הנחה כזו משמעה קבלת העמדה הבסיסית של
14 המערערות בדבר האפשרות לקבוע את שווי ההטבה בדרך אלטרנטיבית שאינה על פי
15 המתכונת הקבועה בתקנות שווי השימוש. לגישתי, בכך מבקשות המערערות כי בית המשפט
16 יבצע מעשה של חקיקה שיפוטית אקטיבית, לא מחמת שקיים חסר בחקיקה הקיימת, אלא
17 במטרה להחליפה או למצער להוסיף עליה. דהיינו: המערערות למעשה עותרות בדרך זו של
18 הנחת קיומו של יומן רכב "מושלם" לכך שבית המשפט ייקבע כלל משפטי אחר, חלופי
19 לתקנות. וזאת אין לקבל.
- 20 כפי שיבואר ויפורט בהמשך, נראה כי תקנות שווי השימוש קובעות בעצמן כלל משפטי מחייב
21 ואינן בגדר חזקה עובדתית הניתנת לסתירה. לפיכך, אין כל בסיס בדין לטעון של המערערות
22 אשר מטרתן להוביל לתוצאה של "חקיקת" כלל משפטי חלופי לקביעת שווי ההטבה בגין רכב
23 צמוד – כזה הנסמך על כלל הוצאות הרכב למעסיק ועל יומן רכב האמור לקבוע באופן וודאי
24 ומוחלט, כביכול, את היקף השימוש העסקי ברכב לעומת השימוש הפרטי על ידי העובד.
25 מחוקק המשנה לא מצא לנכון לקבוע כלל משפטי שכזה לצורך זקיפת שווי ההטבה לעובד,
26 ואין מקום לכך שבית המשפט בערעור מס ייכנס בנעליו של מחוקק המשנה ויקבע כלל אחר
27 חלף הכלל המשפטי שקבע מחוקק המשנה.
- 28 הטעם השני לדחיית ההנחה שמניחות המערערות בדבר קיומו של יומן רכב "מושלם" הוא
29 שיומן כזה לא קיים עד כה ואין זה מתפקידו של בית המשפט לקבוע מה יכלול יומן רכב
30 שכזה, אם וככל שבכלל ניתן היה להשתמש בו לצרכי קביעת שווי ההטבה בגין רכב צמוד.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כפי שציינתי בפתח פסק הדין – לפחות שני מותבים אחרים (בעניין ב.ד. מיקוד ובעניין פלד-
2 קליין) עסקו והכריעו בשאלת מהימנותה ואמינותה של תוכנת ה-Save Tax, של חברת
3 הוצאה מוכרת בע"מ, וקבעו כי בהיותה מבוססת על דיווחיו של העובד ועל פיקוח פנימי של
4 החברה המשתמשת בתוכנה, ללא יכולת פיקוח ובקרה ממשיים של רשות המס, כמו גם בשל
5 העדר התייחסות לנסיעות מעורבות ובלא הגדרה חד משמעית של מהי נסיעה פרטית או
6 עסקית, תוך הותרת הגדרות אלו לשיקול דעתם של העובד והמעסיק – אין לבסס על התוכנה
7 את חישוב שווי ההטבה לעובד בגין הרכב הצמוד.
- 8 עוד ובנוסף, קבעתי בפסק הדין בעניין **חכם את אור-זך** כי בית המשפט בערעור מס אינו אמור
9 ליתן "תעודת הכשר" או לפסול תוכנה מסחרית ולקבוע את אמינותה או התאמתה על
10 מאפייניה השונים לשם קביעת שווי ההטבה לעובד, וכי הגורמים שאמורים לבצע את בדיקות
11 ההתאמה של תוכנות שכאלו, ככל ששימוש בתוכנות כאלו נקבע כאפשרי בחקיקה או חקיקת
12 משנה, הם הגורמים המקצועיים המוסמכים ברשות המוסים.
- 13 31. בשים לב לכל האמור לעיל, ובהעדר כל סיבה לקבוע אחרת תידונה כעת הטענות המשפטיות
14 המועלות בערעורים דנן בהתייחס למצב העובדתי הרלבנטי למערערת עצמן – שהוא מצב
15 הדברים הרלבנטי לרוב רובם של המצבים של הצמדת רכב לעובד. דהיינו: כי מדובר ברכבים
16 צמודים חדשים או חדשים יחסית, שלא ניתן לומר עליהם כי הינם ישנים או בלויים (ראו
17 פירוט סוג הרכבים בסעיף 9 להודעה המפרשת את נימוקי השומה של גולד פרזול ובסעיף 4
18 להודעה המפרשת את נימוקי השומה של חברת לויט), שלא נכפה על עובדי המערערת ליטול
19 רכב צמוד; כי העובדים להם הוצמדו רכבים אלו, המשמשים אותם – לצרכיהן העסקיים של
20 המערערת במהלך שעות העבודה, ולאחר שעות העבודה – ואולי אף במהלך – משתמשים
21 ברכבים הצמודים לצרכיהם הפרטיים.
- 22 32. טרם שנדון בטענות המערערת, יצויין כי על אף ה"לבוש" בו הולבשו טענותיהן, שנועד לייצר,
23 כביכול, טיעון שונה או אחר מזה שנטען בעניין **חכם את אור-זך**, או בפרשת ב.ד. מיקוד, או
24 בפרשת פלד-קליין – בפועל, המהות של טענות המערערת זהה לטענות שהועלו במקרים
25 הקודמים שנדונו בפסיקת בתי המשפט המחוזיים.
- 26 במהות, המערערת מבקשות כי ייקבע שתקנות שווי שימוש ברכב מובילות לתוצאה שאינה
27 תוצאת מס-אמת; כי אמת המידה נכונה והראויה לבדיקה האם התקנות יוצרות עיוות אם
28 לאו היא בהשוואה לכלל סכומי ההוצאות השנתיות שמוציאות המערערת בשנה בגין
29 הרכבים המוצמדים וכי למעשה זוהי הראיה של המעביד וההוצאות שהוצאו על ידו בגין
30 הרכבים היא הרלבנטית לצורך קביעת שווי ההטבה לעובד; כי יש להקיש מהדין ביחס להחזר



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 הוצאות רכב לעובד למקרה דגן של זקיפת שווי שימוש ברכב צמוד; כי מתכונת קביעת שווי
2 ההטבה לעובד בתקנות שווי השימוש, אשר מבוססת גם על ממוצעים ואמדים, מובילה
3 למיסוי יתר ולתוצאה שאינה מס-אמת; וכי תקנות שווי השימוש קובעות חזקה הניתנת
4 לסתירה. כל הטענות הללו נדונו, כאמור, בפסק הדין בעניין חכם את אור-זך ואף בפסיקת
5 יתר בתי המשפט המחוזיים שדנו בסוגיה.

6 כפי שפרטתי וקבעתי בפסק הדין בעניין חכם את אור-זך, ההנחה כי תקנות שווי השימוש אינן
7 מובילות לתוצאה של מיסוי-אמת ואילו מנגד השימוש בתכנת ה-Save Tax או דומותיה
8 מביא לחיוב במס אמת, אינה נכונה והיא בגדר הנחת המבוקש. לגישתי, המושג "מס אמת"
9 אינו אלא מונח-על, שתוכנו נקבע לפי ההקשר אליו הוא נדרש, לפי הנסיבות הרלבנטיות
10 ובהתאם לאיזונים השונים הנדרשים לפי הצורך. כך, מס-אמת צריך שיהא מס צודק, אך גם
11 יעיל, נהיר ופשוט מנהלית לגבייה. מחמת מורכבותו של המונח "מס-אמת" הרי שברי כי
12 "מוטת כנפיו" מתפרשת לא רק על מקרים בהם יוצאת שומה מדוקדקת המבוססת על נתוני-
13 אמת כפי שהיו בפועל, אלא גם על מצבים שבהם נקבעת השומה – בהתאם להוראות הדין -
14 על בסיס של כימות, הערכה ואומדן, ככל שכאלו דרושים לצורך יעילות ופשטות גבייתו.

15 אכן, הכלל בתקנות שווי השימוש הקובע את שוויה של ההטבה לעובד בדמות רכב צמוד
16 שהועמד לשימושו אינו כלל המבוסס רק על חישובי נתוני השימוש הפרטי ברכב, אלא גם על
17 כימות והערכה של רכיבים "בלתי מוחשיים" הכלולים באותה טובת הנאה. אלא, שעצם
18 העובדה שהדין קובע כלל או אמת מידה אחידים לקביעת השווי, באופן שעשוי לעיתים – לפי
19 נתוניו המשתנים של כל אחד מן העובדים להם נזקף שווי ההטבה – להיטיב את מצבו של
20 עובד מסויים לעומת השווי שנקבע בתקנות ולעיתים להרע מצבו של נישום אחר, אין משמעה
21 כי קביעת שווי ההטבה על פי אותו כלל אינה מביאה לתוצאת מס-אמת.

22 שומת מס-אמת אינה רק כזו הנבחנת לפי נתוניו הקונקרטיים והמשתנים של כל נישום
23 ונישום. מס-אמת, הוא גם "מס טוב", כזה שאינו מוביל לחיכוך מתמיד בין מערכת המס לבין
24 הנישום, באופן המצריך ביקורת מתמדת, יקרה ומסורבלת. על כן, מס אמת הוא גם כזה
25 הנבחן במשקפיהם של כלל הנישומים הפוטנציאליים הרלבנטיים, על ידי קביעת כללים
26 יעילים, פשוטים, ברורים, וודאים ובהירים לצורך קביעת שווי טובת ההנאה ומיסוי העובדים
27 בעלי רכבים צמודים.

28 אין ספק כי במקרה של קביעת שווי ההטבה לעובד בגין רכב צמוד, ביקש מחוקק-המשנה
29 להגיע לתוצאה שכזו. המערערת בעצמן הפנו לנספח 1 לסיכומיהן - עיקרי הרפורמה בשווי
30 השימוש ברכב צמוד. עיון במסמך זה, אשר על עקרונותיו ביסס מחוקק המשנה את קביעת



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שווי ההטבה בחתאם לתיקון התקנות שנכנס לתוקף ביום 1.1.2008, מעלה כי הנחת המוצא
2 של המחוקק היא כי התקנות בנוסחן הקודם (טרם התיקון משנת 2008) יצרו עיוות על דרך
3 של הטייה משמעותית כלפי מטה בהערכת השווי של ההטבה בדמות רכב צמוד, וכן נוצרה
4 אפליה לטובת עובדים שקיבלו רכב צמוד לעומת עובדים שלא קיבלו רכב צמוד, גם אם שכרם
5 ברוטו היה זהה. מצב דברים שכזה, יצר פגיעה בתכלית האובייקטיבית של מיסוי העובדים
6 שקיבלו רכב צמוד, בכך שהערך של שיוויין בין נישומים – נפגע.
- 7 המחוקק ביקש לפתור כשלים אלו ובהתאם לכך קבע כלל חדש ומתוקן לקביעת שווי טובת
8 ההנאה לעובד בשל רכב שהוצמד לשימוש, בתקנה 2 לתקנות שווי השימוש. לפיכך, נקבע
9 בנספח 1 לסיכומי המערערות, פרק 10 חמתייחס ל"רפורמה בשווי שימוש ברכב צמוד" כי:
- 10 **"(7) אף שקיימת שונות גבוהה בהיקפי השימוש הפרטי ברכב צמוד, היא נובעת בעיקר**
11 **ממאפיינים אינדיבידואליים של כל משתמש ולא ניתן לייחס אותה לסוגים שונים**
12 **של המשתמשים ברכב צמוד, שכן, לכולם קיים "סל" שימוש פרטי דומה.**
- 13 **(8) מעבר לכך, קיים קושי רב, המגיע לכדי היעדר אפשרות מעשית לבצע "זיהוי" של**
14 **רכב שעיקר השימוש בו הוא לצורכי עבודה או רכב שהשימוש הפרטי בו מועד ביחס**
15 **לממוצע. ניהול ספרי רכב, אבחון מהי נסיעה פרטית ומהי עסקית, סינון על ידי**
16 **קביעת רף נסועה נתון או מעקב אחרי סדרי העבודה – הן מצד המעבידים והעובדים**
17 **והן מצד רשות המיסים – יסתיים בכישלון חרוץ מסיבות מעשיות, תפעוליות**
18 **ומנהלתיות. החיכוך שיווצר בין העוסקים לבין רשות המיסים ברור כבר כעת, ויש**
19 **להימנע מיישומו."** [ההדגשות אינן במקור]
- 20 הנה כי כן, מכלול הנתונים הללו לא נעלמו מעיניו של המחוקק והוא נתן דעתו להם ומצא
21 לנכון לשקלל את כולם באופן ובמתכונת של הכלל המשפטי לקביעת שווי טובת ההנאה
22 שנקבע בתקנות שווי השימוש. יתרה מזאת, בניגוד לנטען על ידי המערערות – לא העדר קיומה
23 של תוכנת יומן רכב היא שמנעה את קביעת שווי טובת ההנאה לעובד מרכב צמוד באמצעות
24 יומן רכב, אלא התפיסה מצד מחוקק המשנה לפיה גם אם יחא קיים יומן רכב שכזה – מידת
25 החיכוך שתיווצר בין נישומים לרשות המס ככל שיעשה בו שימוש לצורך קביעת שווי ההטבה
26 – אינה מוצדקת ורק תקשה על התפעול והגביה של המס.
- 27 מכאן, שגם אם נשים בצד לרגע את לשון המפורשת של התקנות שאין בה כל סממן של יצירת
28 חזקה כלשהי, לא כל שכן כזו הניתנת לסתירה – הרי שטענות המערערות בערעורים דנן
29 יוצאות חוצץ נגד מטרת המחוקק וכוונתו בתקנו ובחתיקו את תקנות שווי השימוש.
30 "פרשנות" המערערות מבקשת אפוא כי בית המשפט יסטה גם מן התכלית החקיקתית של
31 תקנות שווי השימוש, ואת זאת וודאי שאין לקבל.
- 32 יפים לענייננו זה דברי כבוד השופט גרוניס (כתוארו אז) בעניין פוליטי:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

"כפי שהראתה חברתי באופן כה ברור ומשכנע, לשונו של החוק אינה מאפשרת סטייה כאמור... הנוסחה נועדה לתחלה אוניברסלית, על מנת ליצור ודאות ולחסוך עלויות הכרוכות בניהול הליכים משפטיים בשאלה מתי בדיוק נוצר השבח. כלומר, באופן מודע ומכוון נבחרה נוסחה שתביא לסטייה מן המציאות בחלק מן המקרים. במצב דברים זה לו נתקבלו טענותיו של המשיב [אלברט פוליטי – א.ו.ו.] היה בכך משום חציית הגבול, המטושטש לעתים, בין פרשנות לגיטימית לשאינה לגיטימית.

מאחר שאין כל צידוק כי בית המשפט ישיג את גבולו של המחוקק, חובתנו היא לקבל את הערעור, כמוצע על ידי חברתי, השופטת מ' נאור. דיני המס סבוכים דיים גם בלא שבית המשפט יסבכם יותר על ידי מתן פרשנות הסוטה בצורה בוטה מלשון החוק ומכוונתם של יוצריו."

37. סעיף 2(2) לפקודה קובע:

"2. מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

(א) (2) השתכרות או רווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שווי של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד, שהועמד לרשותו של העובד; והכל בין שניתנו בכסף או בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;

(ב) שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת יקבע את שווי של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד, שהועמד כאמור לרשות העובד."

38. הנה כי כן, סעיף 2(2) לפקודה קובע כמקור הכנסת עבודה גם את שווי של שימוש ברכב שהועמד לרשותו של עובד. עם זאת, את קביעת שווייה של הכנסת עבודה זו הותיר המחוקק בידי של מחוקק המשנה – שר האוצר – באישור ועדת הכספים של הכנסת.

ואמנם, שר האוצר התקין את תקנות שווי השימוש וקבע במסגרתן את הכלל לקביעת שווייה של ההכנסה הנ"ל, היינו: של שווי השימוש ברכב צמוד. הכלל שנקבע בתקנה 2 לתקנות שווי השימוש קובע:

"השווי לכל חודש של השימוש ברכב... שהועמד לרשות העובד, יהא התוצאה מתקבלת מהכפלת הממחיר המתואם לצרכן של הכרז בשיעור שווי השימוש..."

דהיינו: הכלל לחישוב שווי השימוש ברכב צמוד קובע את הכפלת הממחיר המתואם לצרכן של כל סוג רכב (לפי ההגדרה בתקנות) בשיעור שווי השימוש הקבוע בתקנות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 נ. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

39. כפי שכבר הבהרתי בפרשת **חכם את אור-זך** אין בלשונה של תקנה 2 לתקנות שווי השימוש כל אינדיקציה אשר יכולה להוביל למסקנה כי היא מקימה חזקה כלשהי, לא כל שכן חזקה הניתנת לסתירה.
- אין לקבל את הטענות המועלה על ידי המערערות כי לשון התקנה אינה שוללת פרשנות בדבר קיומה של חזקה הניתנת לסתירה. טענות אלו – לאו טענות ראשיות, מן הטעם שעל פי רוב, אם לא ככלל, אין למצוא בדברי חקיקה אמירה מפורשת מפי המחוקק שנועדה לקבוע כי הוראת החוק אינה בגדר חזקה. דומני כי נתקשה למצוא דבר חקיקה בו נאמר "ברחל בתך הקטנה" על ידי המחוקק כי "הוראה זו אינה בגדר חזקה", או ניסוח דומה כלשהו. הדרך בה נוקט המחוקק בדרך כלל היא הדרך של שימוש בניסוח המעיד על היות ההוראה מקימה חזקה. ראו למשל – הגדרת "תושב" או "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה.
- שנית ועיקר – הסיבה לפיה לא ניתן למצוא בתקנה 2 לתקנות שווי השימוש ניסוח המעיד על קיומה של חזקה הניתנת לסתירה, היא מן הטעם שהתקנה קובעת את הכלל המשפטי של קביעת שוויה של הכנסה בדמות טובת הנאה של רכב צמוד. תכליתו הברורה והבלתי שנויה במחלוקת של כלל זה היתה לקבוע את המיסוי של השווי הכלכלי הריאלי המגולם בטובת הנאה זו – באופן יעיל, וודאי ואחיד. לפיכך, אין כל בסיס להניח כי היתה כוונה לאפשר דרך חישוב אלטרנטיבית של שוויה של טובת הנאה זו. ממילא, ספק אם המחוקק היה משחית מילותיו לריק בהתקנת נוסחה הקובעת באופן כה ספציפי שווי ההטבה, אילו היה רוצה שקביעתו זו תהווה רק "ברירת מחדל", כפי טענת המערערות.
40. באשר לטענת המערערות לפיה יש להתיר סטייה מחכלל שנקבע בתקנות שווי השימוש בכל מקרה בו כלל ההוצאות שהוציא המעביד בגין הרכב שהוצמד לעובד הינן נמוכות משווי טובת ההנאה שנקבע בתקנות – גם טענה זו נדונה על ידי בפרשת **חכם את אור-זך** ונדחתה.
- כפי שהבהרתי, דרך חישוב של שווי טובת ההנאה לעובד המגבילה את השווי לגובה ההוצאות שהיו למעביד בגין הרכב – איננה נכונה.
41. רכב צמוד המועמד לרשות העובד שימושו הן במהלך שעות העבודה והן לאחריון לצרכיו הפרטיים חוסך לעובד את הצורך לרכוש לעצמו רכב פרטי. קביעת שווי ההטבה לעובד צריכה להיבחן במשקפיו של העובד, היינו: על ידי בחינה במה הוטב מצבו של העובד שקיבל רכב צמוד ממעבידו לשימושו הפרטיים לעומת עובד שלא קיבל רכב צמוד והוא נדרש לרכוש רכב בעל מאפיינים דומים באמצעיו-שלו ולשאת בעצמו בכל העלויות של הרכישה, האחזקה, התחזוקה והתפעול השוטף.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 נ. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שוויה של טובת ההנאה צריך שיכלול את מכלול רכיביה. לפיכך, מעבר לחיסכון שחוסך העובד
 - 2 בהוצאות ביטוח, דלק, תיקונים, חלפים ואחזקת הרכב, קמה לעובד גם טובת הנאה מעצם
 - 3 החיסכון בהוצאות מימון לשם רכישת רכב לשימושיו הפרטיים. זהו רכיב בטובת ההנאה
 - 4 לעובד שלא ניתן לקבעו באופן ברור ועל כן יש להעריכו ולאמדו. בנוסף ובהתאם, קמה לעובד
 - 5 גם טובת הנאה שיש לאמדה בדמות החיסכון שנוצר לו בזמן, תשומות ומשאבים לשם אחזקת
 - 6 הרכב, טיפול ותיקון שלו – מאחר והמעביד הוא זה המטפל ומממן את כל אלה.
42. מכאן, שעל מנת לקבוע את שוויה של טובת ההנאה שנצמחה לעובד, אין בסיס להשוואה אל
- 7 מול ההוצאות שהוציא המעביד או העלות הנגרמת למעביד בשל שימוש של העובד ברכב
 - 8 הצמוד ואין מקום להנחה שמבקשות המערערות להניח כי צריך שיתקיים יחס חד-ערכי בין
 - 9 הוצאות הרכב במישור המעביד לבין שווי טובת ההנאה במישור העובד.
 - 10
- די לנו אם נתייחס, לדוגמה, להוצאות הפחת על הרכב שיש למעביד בגין הרכב שהוצמד לעובד,
- 11 ולגובהן הפחות והולך של הוצאות אלו ככל שהרכב ישן יותר. רכיב הוצאות הפחת המותרות
 - 12 למעביד בגין הרכב המועמד לרשות העובד מבהיר כי ההוצאות הרלבנטיות למעסיק אינן
 - 13 קורלטיביות כלל או בהכרח לרכיבים הרלבנטיים לצורך קביעת שווי השימוש ברכב לעובד.
 - 14 רכיבי שווי ההטבה לעובד כוללים, כאמור, את העלות האטרנטטיבית של רכישת רכב פרטי
 - 15 בעל מאפיינים דומים ואחזקתו כמו גם שקלולם של טובות ההנאה הבלתי מוחשיות בדמות
 - 16 חיסכון בהוצאות מימון, חיסכון בזמן ובמשאבים באחזקה ותחזוקת הרכב, גילום פוטנציאל
 - 17 השימוש הפרטי וכן זקיפת טובת הנאה בשל זקיפת שווי שלא על בסיס הנחות ומחירים זולים
 - 18 יותר למעביד ברכישה ובאחזקה ותחזוקה שמקורם ביכולת מיקוח בשל גדול. לאדם הפרטי,
 - 19 אין את יכולת המיקוח של גורם גדול הרוכש בכמויות. בהתאם לכך נקבע גם שוויה של טובת
 - 20 ההנאה.
 - 21
43. גם את טיעון של המערערות המשווה בין החזר הוצאות רכב לבין שווי שימוש ברכב – אין
- 22 לקבל. החזר הוצאות רכב נכנס לגדרה של רישת סעיף 2(2)(א) לפקודה ואילו שווי שימוש
 - 23 ברכב נכנס לגדר סייפת הסעיף. הפסיקה המתייחסת לנושא של החזר הוצאות רכב איננה
 - 24 עוסקת במבחנים לקביעת שוויה של טובת ההנאה אלא במבחנים הנחוצים לשם אבחנה בין
 - 25 הוצאה שהיא לטובת המעביד לעומת הוצאה שהיא לטובת העובד. כפי שכבר הובהר, בנושא
 - 26 של קביעת שווי שימוש ברכב צמוד אין רלבנטיות לנושא של אבחנה בין טובת מעביד לבין
 - 27 טובת העובד, שכן קביעת שווי ההטבה מתייחסת לשימוש הפרטי בלבד של העובד ברכב, או
 - 28 לפוטנציאל השימוש בו, בלא קשר להיקף השימוש העסקי שנעשה ברכב לצרכי המעביד.
 - 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כל נקודת הראות של תקנות שווי השימוש ברכב מתייחסת לשימוש הפרטי על ידי העובד ולכן
- 2 נלקחות בחשבון כל ההוצאות הקבועות של הרכב (לצורך הדמיית המצב של אדם פרטי
- 3 שרוכש את הרכב לשימוש-הוא, אשר ברי כי היה נושא בכל ההוצאות הקבועות לצורך זה)
- 4 והחלק היחסי של ההוצאות המשתנות המשקף את רכיב הנסועה הפרטית, לפי נתוני הנסועה
- 5 השנתית הממוצעת שנלקחו על ידי מתקין התקנות מנתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.
- 6 כאמור, אין אפוא רלבנטיות למבחנים שנעשה בהם שימוש בקשר עם החזר הוצאות רכב
- 7 למקרה הנדון כאן.
- 8 ראו לעניין זה גם פסיקתו של כבוד השופט מ. אלטוביה בעניין ת"צ 11-02-3363 סראוס
- 9 פרג'יאן נ' מדינת ישראל רשות המסים (להלן – פרשת פרג'יאן), המבחינה בפסקה 5 לפסק
- 10 הדין בין הנושאים ומאבחנת בין פסיקתו בעניין עמ"ה 1184/06 אליל 2000 שיווק וניהול
- 11 בע"מ נ' פקיד שומה רחובות שעסקה בהחזר הוצאות דלק לעובדי המערכת שם, לבין
- 12 פסיקתו בעניין פרג'יאן שדנה בנושא שווי השימוש ברכב.
- 13 בהתאמה, לא מצאתי בסיס לנסיון של המערערות להשוות בין מצב הדברים נשוא הערעורים
- 14 דנו לבין מצב הדברים בפרשת רפא"ל (ה"פ 12-07-38987 משרד האוצר – החשב הכללי נ'
- 15 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה), שם הועמדה לדיון
- 16 השאלה האם הרכבים אכן היו רכבים צמודים אם לאו. שאלה זו אינה חלק מן הדיון שבפניי
- 17 והנחת המוצא של הדיון כאן שהיא כי מדובר ברכב צמודים.
- 18 בנוסף, לצורך טיעון הפנו המערערות למספר פסקי דין של בית המשפט העליון – בפרשת ורה
- 19 שכטר ובפרשת אינטרביילדינג, בהם נקבע כי הסדר חקיקתי הנוגע לקביעת ההכנסה או
- 20 ההוצאה אינו אלא חזקה הניתנת לסתירה, כאשר במקרים המתאימים ניתן לחרוג ממנו.
- 21 לגישתן של המערערות, ראוי ליישם הלכות אלו גם במקרה הנוכחי, כאשר מתברר שההסדר
- 22 החקיקתי בדבר שווי השימוש ברכב מחטיא את המטרה בשומת מס אמת.
- 23
- 24 פסק הדין בעניין ורה שכטר עניינו סעיף 2(47) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג
- 25 –1963 (להלן – חוק מיסוי מקרקעין), לפיו מקום בו יכול המוכר להוכיח את מועד ההשבחה,
- 26 ניתן לסטות מהנוסחה הקבועה באותו סעיף הקובעת כי "ולעניין זה יראו כגמר השבחה בבנין
- 27 חדש על קרקע פנויה, את היום שבו תמו שני שלישים מהתקופה המתחילה בתחילת הבניה
- 28 ומסתיימת ביום גמר הבניה".
- 29



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 נ. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 פסק הדין בעניין אינטרבילדינג עניינו סעיף 18(ד)(2) לפקודה, ושם נקבע כי כאשר ניתן
- 2 להוכיח ייחוס ספציפי של הוצאות מימון לפרויקט, ניתן לסטות מהנוסחה הקבועה באותו
- 3 סעיף.
- 4
- 5 45. אלא שלטעמי אין מקום כלל לגזור גזירה שווה מהלכות אלה לעניין של המערערות המצוי
- 6 בפניי. עניין של הלכות אלו בעניין ורה שכטר ובעניין אינטרבילדינג הוא בהסדר חקיקתי,
- 7 מעין "נוסחה", שנועד להגיע לתוצאה קרובה ככל האפשר לנורמה הקבועה בדין.
- 8 לפיכך, בנסיבות מתאימות, כאשר ההסדר החקיקתי מגיע לתוצאה הסוטה באופן ניכר
- 9 מהנורמה, ובמידה וקיים עיגון לשוני לאפשרות לחרוג מההסדר ולהתקרב לנורמה, מצא בית
- 10 המשפט העליון לנכון לקבוע כי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה.
- 11 46. כך, ההסדר החקיקתי שנדון בעניין ורה שכטר, דהיינו "הנוסחה", אינה אלא כלי עזר על מנת
- 12 להגיע לנורמה הקבועה בסעיף לפיה יש לשערך את ההוצאה למועד גמר ההשכחה. מועד זה
- 13 הוא הכלל, הוא הנורמה, וההסדר בדבר שני שליש התקופה נועד להקל בקביעת המועד מקום
- 14 שבו הבניה מתמשכת לאורך זמן ויהיה זה קשה, ולעיתים בלתי אפשרי, לקבוע את גמר הבניה
- 15 של כל חלק מחלק מהבניין. לפיכך, כאשר קושי זה אינו קיים, וחנישום יכול להוכיח את מועד
- 16 גמר הבניה בהתייחס לכל חלק וחלק, ממילא ראוי "לוותר" על ההסדר, על הנוסחה, ולחזור
- 17 לנורמה. יתר על כן, לשונו של סעיף 47(2) לחוק מיסוי מקרקעין מעידה על קיומה של חזקה
- 18 ומכאן על אפשרות סתירתה.
- 19
- 20 47. הוא הדין בכל הנוגע להסדר החקיקתי אליו התייחס פסק הדין בעניין אינטרבילדינג. אך
- 21 ברור הוא, כי עקרון ההקבלה שבסעיף 17 לפקודה מחייב לייחס כל הוצאה להכנסה שנצמחה
- 22 הימנה. מקום שמדובר בהוצאות מימון בפרויקט נמשך ומורכב הכולל מספר "יחידות
- 23 עבודה", יהיה זה קשה עד בלתי אפשרי לייחס את ההוצאות הכלליות ליחידה מסוימת. לפיכך
- 24 נקבעה "נוסחה". אך מקום שבו יכול הנישום להוכיח ייחוס ספציפי ליחידה ספציפית, קבע
- 25 בית המשפט העליון כי ניתן לחרוג מאותה נוסחה.
- 26
- 27 48. לא כן המקרה שלפניי, שכן טרם שתשכנענה המערערות כי עניין לנו בהסדר שהוא בבחינת
- 28 חזקה הניתנת לסתירה, היה עליהן לשכנע בראש ובראשונה כי מדובר בחזקה, משמע
- 29 ב"נוסחה", שמטרתה אך ורק לקרב אותנו לתוצאת "האמת". אלא שכאמור, בנטל זה לא
- 30 עמדו המערערות, שכן הכלל שנקבע בתקנות שווי השימוש הוא-הוא הנורמה עצמה, ולפיכך
- 31 אין מקום לחרוג ממנה לטובת איזו תוצאה הנטענת להיות "תוצאת-אמת".
- 32



בית המשפט המחוזי חיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

49. מבחינה זו דווקא המקרה שנדון בעניין פוליטי קרוב יותר למקרה שלפניי, שכן שם קבע בית המשפט העליון כי אין מדובר ב"נוסחה" הקובעת את גובה הריווח שייחוס לנישום (היכולה לעורר קושי כאשר תוצאתה היא ייחוס ריווח שלא היה לנישום), אלא בהסדר הקובע את שיעור המס שיחול על הריווח.

טוענות המערערות כי מפסק הדין עולה כי כאשר ה"נוסחה" קובעת את הריווח, בהכרח יש לראותה כתזקקה הניתנת לסתירה, ולפיכך גם במקרה שלפניי ראוי לעשות כן.

איני מוצאת ממש בטענה זו.

לטעמי, ההבחנה העיקרית והמהותית העולה מפסיקת בית המשפט העליון בעניין פוליטי היא בין הסדר הקובע את הנורמה עצמה, ולפיכך אין מקום לחרוג ממנו, לבין הסדר שמטרתו לקרב אל הנורמה. מיסוי הריווח הנכון והאמיתי הוא הנורמה, ונוסחה שנועדה לכמת ריווח זה יכול שבנסיבות מסוימות תחטא לאמת. לפיכך ניתן לחרוג ממנה. לעומת זאת, שיעור מס משוקלל כפועל יוצא של החישוב הלינארי הוא דוגמא מובהקת לנורמה עצמה, ודינו אינו שונה מדין כל שיעור מס אחר הקבוע בפקודה. באותה מידה גם גובה שווייה של טובת ההנאה המיוחסת לעובד בשל רכב שמעמיד לרשותו מעבידו, היא בבחינת הנורמה.

ההנחה העומדת מאחורי טיעוני המערערות לפיה קיים איזה שווי אחר, נכון יותר, המשקף את טובת ההנאה, כגון הוצאות הרכב שנשא בהן המעביד, כאשר שווי זה הוא בגדר הנורמה, אין לה כל בסיס כפי שכבר הבהרתי לעיל.

ראו לעניין זה פסקה 52 לפסק דינה של כבוד השופטת מ. נאור (כתוארה אז) בפרשת פוליטי אשר התייחסה להפניותיו של המשיב באותה פרשה, מר פוליטי, בין היתר לפסיקה בעניין ורה שכטר ובעניין אינטרביילדינג ואיבחנה כדבעי את מצב הדברים בעניין פוליטי מאותם פסקי דין:

"יצוין, כי הפסיקה עליה מבקש המשיב לסמוך אינה רלבנטית לענייננו משני טעמים נוספים עליהם עמדו הדרי וברוך. הטעם הראשון הוא כי בחלק מאותם פסקי דין ההוראה שעמדה לפירוש נועדה למנוע תכנון מס פסול ואילו בענייננו הנוסחה לעניין "חלוקת השבח הריאלי לא נועדה להיאבק בתכנון מס, וכל מטרתה היא קביעת דרך יעילה – גם אם לא אידיאלית – לביצוע החישוב" (הדרי וברוך, בעמ' 182). הטעם השני הוא כי בחלק מאותם פסקי דין ההוראה שעמדה לפירוש הייתה החריג לכלל שהיה קבוע בהוראה אחרת (או באותה הוראה). במילים אחרות היה ניתן לדון – וכך אכן עשתה הפסיקה – בשאלה מתי חל החריג ומתי חל הכלל. כך למשל בעניין אינטרביילדינג התעוררה שאלת היחס בין סעיף 17 לפקודת מס הכנסה המהווה את "הבסיס להתרת הוצאות" (שם, בעמ' 709) לבין סעיף 18 ה"כולל הוצאות מיוחדות בנושא התרת הוצאות מסוימות" (שם) ונקבע בדעת רוב כי "מקום שבו הוכח הייחוס בפועל של הוצאות הריבית, הרי שהן יותרו בניכוי



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-45527 גולד פירזול בע"מ נ' שומה חיפה
ע"מ 17-02-35853 ו. לויט ניהול והנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 בגדרו של סעיף 17 לפקודה, הקובע את עקרון ההקבלה הכללי, בלי להיזקק לנוסחה
2 (הקבועה בסעיף 18) " (שם, בעמ' 710) וכי סעיף 18 "יחול על מקרים שבהם לא
3 ניתן להוכיח ייחוס הוצאות ספציפיות" (שם בעמ' 717). בענייננו לעומת זאת אין
4 סעיפי חוק שניתן לראותם ככלל וכחריג. אכן כפי שמציינים הדרי וברוך, בענייננו
5 "אין מדובר בחזקה הנוגעת לחריג לכלל הרגיל של חלוקת השבח – אלא המחוקק
6 קבע כי קיימת רק דרך אחת לחלוקת השבח ואין בלתה, היא הדרך הלינארית"
7 (שם, בעמ' 183). ועוד נאמר שם כי "בסוגייה שלפנינו, בכל הנוגע לחלוקת השבח,
8 אין כלל אחר שאליו הנישום יכול לפנות" (שם).

9 דברים אלו יפים, אחד לאחד, לעניין הנדון בערעורים דנן.

סוף דבר:

10
11 50. הערעורים נדחים על כל טענותיהם.

12 שומות הניכויים שהוצאו למערערות – יעמדו בעינן.

13 כל אחת מן המערערות תישא בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עורכי דינו בסך של 20,000 ₪,
14 ובסך הכל 40,000 ₪, אשר ישולמו בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי
15 הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

16 המזכירות תשלח את פסק הדין בדואר לבאי כוח הצדדים.

17
18 ניתן היום, כ"ד סיוון תשע"ח, 07 יוני 2018, בהעדר הצדדים.

19
20
21
22
23

אורית וינשטיין, שופטת