



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1

בפני: כבוד השופטת עירית הוד

פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ
ע"י ב"כ ממשרד שקל ושות'

המערערת

נגד

פקיד שומה עפולה
ע"י פרקליטות מחוז צפון

המשיב

2

פסק דין

3

4

5

פתח דבר

6

1. לפני ערעור על צווי מס הכנסה אשר הוציא המשיב למערערת ביחס לשנים 2011-2013. במסגרת הצווים נקבע, כי המערערת לא זקפה שווי שימוש כנדרש בגין העמדת רכב צמוד לשימוש עובדיה. בנסיבות אלו, חויבה המערערת בגין ההפרשים בין שווי השימוש שזקפה בפועל וזה שהייתה אמורה לזקוף בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב) תשמ"ז-1987 (להלן: "תקנות שווי שימוש"). בנוסף נקבע, כי לסכומים האמורים יתווספו ריבית, הפרשי הצמדה וקנסות הקבועים בחוק.

13

2. במסגרת הערעור שלפני, הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם הנוסחאות הקבועות בתקנות שווי שימוש ברכב בנוגע לחישוב טובת ההנאה של עובד המקבל רכב צמוד לשימוש הפרטי הן בגדר הוראה מהותית או חזקה. ככל שמדובר בחזקה, חלוקים הצדדים בשאלה, האם מדובר בחזקה חלוטה או כזו הניתנת לסתירה. בנוסף, הם חלוקים ביניהם בשאלה, האם ככל שעסקינן בחזרה הניתנת לסתירה, אזי ניתן לסתור אותה באמצעות המערכת "save tax" שהותקנה ברכבים והאם אכן עלה בידי המערערת לסתור את החזקה האמורה.

20

3. הערעור הוגש בהתאם להוראות סעיף 153 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ולפי תקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978.

22

23

24



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

נימוקי השומה

- 1
- 2
- 3 4. המערערת היא חברה פרטית העוסקת בפיקוח וניהול פרויקטים בתחום התשתיות, בנייה
- 4 למגורים ובנייה ציבורית בפריסה ארצית. המערערת העמידה לרשות חלק מעובדיה רכבים
- 5 צמודים אותם הם לוקחים הביתה בתום יום העבודה לרבות סופי שבוע וחופשות. העובדים
- 6 רשאים לעשות ברכבים שימוש לצרכיהם הפרטיים. המערערת חיבה את עובדיה במס בגין
- 7 שווי רכב צמוד בסכומים נמוכים מהנדרש על פי תקנות שווי שימוש.
- 8
- 9 5. החל מחודש מרץ 2011, המערערת החלה לזקוף לעובדים המחזיקים ברכב צמוד שווי שימוש
- 10 ברכב אשר חושב וכומת על ידי המערערת באמצעות מערכת save tax של חברת "הוצאה
- 11 מוכרת" (להלן: "המערכת"). באמצעות המערכת, נקבע פיצול חודשי של נסיעות העובד
- 12 לנסיעות פרטיות ונסיעות עסקיות. בהמשך, מחושב היחס בין נסיעות פרטיות לכלל הנסיעות
- 13 וזה מוכפל בסכום ההוצאות החודשי של הרכב, בהתאם לכרטסת הוצאות הרכב של
- 14 המערערת, לרבות פחת. באופן האמור, גוזרת המערכת את החלק היחסי של הנסיעות
- 15 הפרטיות מכלל הנסיעות וקובעת אותו כשווי השימוש אשר נזקף להכנסת העובד.
- 16
- 17 6. מהממצאים שהציגה המערערת עולה, כי המערכת פועלת באופן האמור: בעת הנעת הרכב,
- 18 על העובד להזין את סוג הנסיעה- עסקי, פרטי או מיוחד (בית-עבודה-בית). ככל שהעובד לא
- 19 לוחץ על סיווג תוך 10 שניות מתחילת הנסיעה היא תסווג כנסיעה פרטית. לאחר הזנת הסיווג,
- 20 מופעלת מערכת ניטור ומסלול הנסיעה משודר בזמן אמת לשרתי המערכת ומאפשר תיעוד
- 21 של מסלול הנסיעה. בתום הנסיעה, הנתונים מגיעים לחברת האיתור, אשר הינה שותפה של
- 22 הוצאה מוכרת, ונערכת רשומה שמהווה יומן רכב ממוחשב. מרגע הזנת הנתונים במערכת,
- 23 הנהג אינו יכול לשנות את סיווג הנסיעה, שינוי שאפשרי רק באמצעות מורשה אצל המערער.
- 24
- 25 7. חישוב שווי שימוש בהתאם לתקנות שווי שימוש מהווה אומדן מהימן לכימות שווי טובת
- 26 ההנאה של העובד. החישוב האמור מבוסס על השוואה לעלות אלטרנטיבית של עובד אשר
- 27 רוכש את אותו רכב באופן פרטי ונושא במלוא עלויות התחזוקה והתפעול שלו. זהו העיקרון
- 28 הכלכלי הראוי לקביעת שווי טובת ההנאה לעובד. לא די בהיקף השימוש ברכב, כשלעצמו,
- 29 בכדי ללמד על שווי טובת ההנאה. לאחרונה נקבע בפסיקה, כי הוראות הפקודה ותקנות שווי
- 30 שימוש קובעות כללי חישוב נוקשים שאינם ניתנים לסתירה. לא ניתן להוכיח את שווי ההטבה
- 31 בדרך שונה מזו שנקבעה בתקנות שווי שימוש. עוד נקבע, כי הנוסחה שנקבעה היא סבירה
- 32 ואין הצדקה לביטול תקנות שווי שימוש.
- 33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

8. מאחר ויש לכמת את טובת ההנאה על בסיס השוואה לעלות אלטרנטיבית של רכישת רכב
בבעלות פרטית, הרי שהעלויות למעסיק אינן רלוונטיות. כמו כן, לשם קביעת עלות
אלטרנטיבית יש להסתמך על אומדנים וממוצעים כגון מחירי מחירון של רכבים, אומדן
עלויות דלק, עלויות תיקונים, טיפולים, ביטוח וכדומה. דרך זו היא הקרובה ביותר לכימות
כלכלי אמיתי של טובת ההנאה שצומחת לעובד. יש לזקוף את כל ההוצאות הקבועות אשר
אינן מושפעות מהיקף הנסיעה וכן, חלק יחסי מההוצאות המשתנות אשר משקף את מרכיב
הנסיעה הפרטית. הממוצע השנתי של הלמ"ס נקבע בהתחשב בהיקף נסיעה פרטי רגיל והיקף
נסיעה פרטי בכלי רכב צמודים ועל כן הוא נותן ביטוי גם לשימוש נמוך מהמקובל בקרב
המשתמשים ברכב צמוד. התחשיב זוקף שווי שימוש בהטייה כלפי מטה.
9. יש היגיון בתחשיב המסתמך על ממוצע נסיעות פרטיות עליו מבוססות תקנות שווי שימוש.
טובת ההנאה של עובדים אשר בידם לעשות שימוש פרטי ברכב זהה ללא קשר לשאלת
השימוש אשר הם עושים ברכב במסגרת העבודה. בנוסף, גם אם עובד עשה בתקופה מסוימת
שימוש פרטי מועט הרי שהייתה לו האופציה להגדיל את השימוש הפרטי. עצם קיומה של
אופציה כאמור מהווה טובת הנאה אשר יש לה ערך כספי ממנו מתעלמת המערערת
בתחשיבה.
10. על מי שמבקש לסטות מהתחשיב הקבוע בתקנות שווי שימוש מוטל להראות, כי תחולת
תקנות שווי שימוש מוגבלת רק למקרים בהם לא ניתן לכמת במדויק את שווי השימוש
הפרטי. מאחר ושיעור ההטבה מבוסס על עלות אלטרנטיבית הרי שממילא נזקקים לאומדנים
וממוצעים. אין להחליף שיטה אומדנית שקבע המחוקק בשיטה אומדנית אחרת. התחשיב
אשר מציעה המערערת מהווה רק לכאורה כימות מדויק. חישוב זה אינו מכמת את
הפרמטרים הרלוונטיים מאחר ומבוסס על הוצאות המעסיק. התקנות אמנם מבוססות על
ממוצעים אולם הן מהוות אומדן מהימן מאחר ובבסיסן עומדת השוואה לעלות אלטרנטיבית.
11. בנוסף, בכדי לסטות מהתחשיב על פי התקנות, יש לבחון האם ניתן לקיים מעקב שניתן לסמוך
עליו באופן מהימן לצורך זיהוי היקף הנסיעה הפרטית. מאחר וסיווג הנסיעה נקבע על בסיס
לחיצת כפתור על ידי העובד הרי שיש ליצור בקרה הרמטית ולערוך הצלבות. הצפת החריגים
במערכת היא גמישה ותלויה התערבות. המערכת אינה מסוגלת להציף חריגים בתוך שעות
העבודה.
12. המערערת מנהלת דוחות עבודה חודשיים ידניים. לא ניתן לבצע בקרה ממוחשבת של הדוחות
מול יומן הנסיעות. אחת לחודש מתבצעת בדיקת חריגים. כמות הרשומות החודשיות אשר



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 יש לבדוק בבדיקה שאינה ממחושבת היא גדולה. כמעט בלתי מתקבל על הדעת לערוך מעקב
2 דקדקני מידי יום כשהמעקב אינו ממוחשב. יש בכך בכדי להעיד על מהימנות הבדיקה וכי לא
3 ניתן לסמוך עליה. אין ביכולתה של המערערת לאתר את הנסיעות אשר סווגו לא נכון ובפועל,
4 היא אינה משנה את הדיווח של עובדיה. המערערת מסתמכת על דיווחי העובדים ולא מבצעת
5 ביקורת ממשית. בבדיקת המשיב התגלו מקרים אשר מעידים על חוסר סבירות, לכאורה,
6 באמינות הדיווח על ידי העובד. הממצאים מלמדים על רמה זניחה ביותר, אם בכלל, של
7 פיקוח ובקרה מצד המערערת. בניהול ויישום התוכנה קיימים ליקויים רבים ומהותיים.
8
- 9 13. בנוסף, כמעט בלתי אפשרי ליצור מערכת סגורה והרמטית במעקב ובפיקוח על העובד
10 בשימושיו הפרטיים ומערך ביקורת של רשות המס על העובדים אשר יש להם רכב צמוד מבלי
11 ליצור חיכוך בלתי מתקבל על הדעת. אין זה סביר, כי מערכת פקידי המס של רשות המסים
12 תתמודד עם ביקורות כאמור לגבי כלל העובדים שיש להם רכב צמוד. העדר היכולת לערוך
13 מעקב מהימן מלמד אף הוא, כי לא ניתן לסתור את החזקה הקבועה בתקנות שווי שימוש
14 באשר להיקף הנסיעה הפרטית.
15
- 16 14. אין ממש בטענת המערערת לפיה הצליחה, באמצעות המערכת, לקבוע באופן מהימן את
17 הנסיעה הפרטית בפועל של כל עובד. אף אם הייתה מתקבלת טענה זו, הרי שבאמצעות
18 המערכת מחשבת המערערת את שווי טובת ההנאה על בסיס עלויות המעסיק בפועל וזוקפת
19 רק חלק מההוצאות הקבועות כשווי טובת ההנאה, בהתאם ליחס בין היקף הנסיעה הפרטית
20 לכלל הנסיעות. חישובים אלו מהווים סטייה מההשוואה אשר המחוקק ביקש לערוך בשל
21 שיקולים של צדק אופקי. השיטה שהמערערת הציעה איננה כימות כלכלי אמיתי של טובת
22 ההנאה לעובד. שיטתה של המערערת מתעלמת מטובת ההנאה אשר נוצרת לעובד אשר גלומה
23 בנוחות התפעולית הצומחת לו בשל העובדה שהוא חוסך זמן וטרחה בהתעסקות סביב
24 רכישה, מכירה, מימון, תחזוקה, העמדת רכב חלופי וכדומה וכן תנאים משופרים של ביטוח.
25 בשוק הפרטי הטבות אלו היו מתומחרות בהתאם.
26
- 27 15. לאור האמור לעיל, הרי שהמערערת לא עמדה בנטל המיוחד המוטל עליה להוכיח, כי יש
28 לסטות מהתחשיב הקבוע בתקנות שווי שימוש. את שווי טובת ההנאה של העובד יש לקבוע
29 בדרך של גילום אשר יקבע את ההטבה המלאה שקיבל העובד, כולל סכום המס אשר היה
30 עליו לשלם בכדי שתיוותר בידו ההטבה האמורה.
31
32
33





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

נימוקי הערעור

- 1
2
3 16. בראשית שנת 2011 התקינה המערערת את המערכת בכל אחד מרכביה המוצמדים והודיעה
4 על כך למשיב. לצורך זקיפת שווי שימוש לעובדים יש לאמץ את המערכת ולזקוף שווי רכב
5 כלכלי על פיה במקום החזקות הקבועות בתקנות שווי שימוש.
6
7 17. בהתאם להוראות הפקודה, מושת מס על הכנסה מעבודה. הכנסת עבודה כוללת קצובות
8 וטובות הנאה שניתנו לעובד ממעבידו. קצובות וטובות הנאה כאמור כוללות תשלומים בשל
9 החזקת רכב ושווי של שימוש ברכב. התיבה שוויו של שימוש ברכב מחייבת את זקיפת שווי
10 השימוש כחריג למבחן הנהנה העיקרי. החקיקה הראשית אינה מתייחסת לגובה השימוש
11 אשר יש לזקוף והסוגיה הוסדרה במסגרת חקיקת המשנה- תקנות שווי שימוש.
12
13 18. מטרת תקנות שווי שימוש היא לזקוף לעובד שווי שימוש בגין נסיעותיו הפרטיות בלבד
14 באמצעות כימות כלכלי של שווין. נוסח התקנות מחטיא את תכליתן. בהתאם לתקנות, שווי
15 ההטבה מכומת כאחוז מסוים משווי הרכב ביום רכישתו כאשר המחיר האמור משוערך ליום
16 הראשון של שנת המס זאת, ללא התחשבות בפרמטרים נוספים כגון היקף הנסיעה ברכב
17 והוצאותיו. משכך, הרי שאין כלום בין תקנות שווי שימוש, על פי נוסחן כיום, לבין הנסיעה
18 של העובד בפועל. זאת, אף שהתקנות שואפות לחשב באופן כלכלי את הרכיב הפרטי.
19
20 19. הוראות הפקודה כוללות כללים מהותיים המתווים עקרונות על וכללים אשר נועדו לסייע
21 בקביעת עובדות רלוונטיות לצורך הגשמת עקרונות העל. הכללים אשר נועדו לסייע וליצוק
22 תוכן לעקרונות העל מכונים חזקה ראייתית-עובדתית. תכלית החזקה הראייתית עובדתית
23 היא יצירת קשר בין מערכת עובדתית מסוימת לעובדות מוסקות כשהתכלית היא להסיר מעל
24 המשיב את הנטל להוכחת קיומה של מציאות מסוימת. החזקה הראייתית עובדתית יכולה
25 להיות חלוטה או ניתנת לסתירה. טיב החזקה נבחן על פי הרובד הלשוני- קיומו של עיגון
26 מינימאלי לפיו החזקה ניתנת לסתירה ורובד תכליתי- כאשר התכלית האובייקטיבית גוברת
27 על התכלית הסובייקטיבית הטמונה בתקנות. השאלה איזו תכלית גוברת נבחנת באמצעות
28 החזקה הפרשנית אשר בוחנת את תכלית דיני המס- גביית מס אמת או השגת וודאות ויעילות
29 בגביית המס.
30
31 20. כאשר מטרת החזקה היא מניעת התחמקות ממס וניתן להשיג את המטרה תוך תחימת
32 תחולת החזקה בנסיבות מסוימות, כאשר החזקה מצויה בחקיקת משנה ומגשימה עקרון
33 הטמון בחקיקה ראשית וכאשר הפרשנות לפיה החזקה חלוטה עלולה לפגוע בזכויות יסוד,



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 הרי שהכף תיטה מפורשות לפרשנות לפיה החזקה ניתנת לסתירה. תקנות שווי שימוש
2 מגשימות את העיקרון המהותי הקבוע בחקיקה הראשית כאשר הן כוללות נוסחה טכנית
3 שמטרתה כימות טובת ההנאה לעובד. הוראות סעיף 2(2) לפקודה הן כלל ותקנות שווי שימוש
4 הן חזקה. העובדה שמדובר בתקנות המהוות חקיקת משנה היא הנותנת, כי מדובר בחזקה
5 הניתנת לסתירה. תקנות שווי שימוש הן חזקה עובדתית-ראייתית. הן מניחות מצב עובדתי
6 מסוים, לפיו עיקר השימוש ברכב צמוד הוא פרטי והיקף הנסיעה הפרטית הוא 16,300 ק"מ,
7 ובהתאם הן קובעות את גובה שווי השימוש.
8
- 9 21. מבחינה לשונית העובדה שאין ביטוי הסותר או מונע אפשרות, כי החזקה ניתנת לסתירה
10 מעידה, כי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה. מבחינת הרובד התכליתי הרי שהתכלית
11 האובייקטיבית העוברת כחוט השני בכל הוראות הפקודה היא הטלת מס אמת. התכלית
12 הסובייקטיבית היא יצירת נורמה אנטי תכנונית אשר תסיר מעל המשיב את נטל ההוכחה
13 לקיומה של מציאות מסוימת. הפסיקה נוטה לראות בחזקות עובדתיות כניתנות לסתירה
14 באמצעות אימוץ החזקה הפרשנית והקניית עדיפות לתכלית האובייקטיבית על פני התכלית
15 הסובייקטיבית. עדיפות הפרשנות האובייקטיבית נוצרה נוכח התקדמות הטכנולוגיה אשר
16 מקנה לנישום ולמשיב יכולת מעשית לבחון ולברר את העובדות הרלוונטיות לעניין עצם
17 החבות במס וכימותה. באיזון בין מס אמת לבין שיקול היעילות והפשטות יש לעמוד על
18 היכולת המעשית לכמת את ההכנסה או ההוצאה. כאשר קיימת יכולת לכימות באופן מדויק,
19 אף אם היא כרוכה בעבודה רבה, הרי שיש לבכר פרשנות אשר מביאה להטלת מס אמת.
20 כלומר, יש לפרש את החזקה כניתנת לסתירה.
21
- 22 22. בעת התקנת התקנות לא הייתה יכולת מעשית לבירור מס האמת ועל כן ברירת המחדל הייתה
23 שיקול היעילות. כיום, יש יכולת טכנולוגית כאמור. העומס אשר יוטל על רשויות המס בשל
24 קביעה, כי החזקה ניתנת לסתירה אין בו בכדי להצדיק את דחיית הערך של מס אמת. לשם
25 סתירת חזקה בפקודה נדרש, כי היא תהיה ניתנת לסתירה, כי בידי הנישום לקיים מעקב
26 שאפשר לסמוך עליו וכי בפועל בוצע מעקב כאמור. מקום בו עולה בידי הנישום להוכיח את
27 כל האמור הרי שאין נפקות לטענות בדבר שיקולי יעילות וסבירות. בנוסף, בדומה לביקורת
28 על מערכת ניהול חשבונות הרי שעל המשיב לערוך בדיקה מדגמית בלבד. בידי רשות המיסים
29 ליצור נהלים ולחייב חתכים ודיווחים שונים אשר יקלו משמעותית על הבקרה והפיקוח על
30 המקרים החריגים בהם נסתרת החזקה שבתקנות.
31



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 23. קביעה, כי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה אין משמעה, כי הנוסחה שנקבעה אינה חלה אלא
2 רק, כי בנסיבות מסוימות ובמקרים חריגים כאשר עובדות הבסיס לא מתקיימות, קרי- היקף
3 הנסיעה הפרטית נמוך והרכב משמש ככלי עבודה, ניתן יהיה להוכיח אחרת.
4
- 5 24. התיבה "שווי של שימוש ברכב" התוספה להוראות סעיף 2(2) לפקודה במסגרת תיקון 22.
6 מטרת המחוקק הייתה להילחם בתופעה נפוצה של התחמקות ממס באמצעות הענקת הטבות
7 אשר במהותן הן שכר מוסווה. כלומר, מתן הטבות לעובד אשר אינן נדרשות למהות תפקידו
8 ומהוות תחליף שכר. מטרת המחוקק הייתה לתפוס ברשת המס קצובות אשר מעניק המעביד
9 במקום תשלום מזומן. כלומר, את הרכיב הפרטי בלבד ברשימת ההטבות. מטרת הסעיף
10 איננה לראות בכל קצובה מהמעביד, במלואה ללא קשר לטיבה, כשכר. בפסיקה נדונה השאלה
11 מתי תקבול מהמעביד לעובד מהווה הכנסת עבודה ומתי לאו. לצורך בחינת הסוגיה פותח
12 מבחן הנהנה העיקרי. נקבע, כי יש להבחין בין הנאה שאינה אלא הכנסה מוסווית לבין הנאה
13 שכולה או עיקרה לצורך התפקיד. מבחן הנהנה העיקרי שריר וקיים גם לאחר תיקון 22 ויש
14 לבחון לאורו כל תשלום אשר משתלם מהמעביד לעובד. שוויו של שימוש ברכב הוא חריג
15 למבחן הנהנה העיקרי אולם אין משמעות הדבר, כי יש לזקוף לעובד שווי שימוש בגין רכיב
16 אשר כלל לא מהווה הכנסה בידיו. יש להפעיל את החריג בזהירות.
17
- 18 25. נקודת המוצא העיקרית אשר עומדת בבסיס תקנות שווי שימוש היא, כי הקצאת הרכב
19 הצמוד משרתת בעיקרה את העובד. בהתאם להנחה זו יצר המחוקק מודל חישובי לפיו הגובה
20 של טובת ההנאה לעובד היא העלות האלטרנטיבית לעובד ככל שהיה רוכש רכב צמוד אשר
21 זהה בסוגו לרכב שהוקצה לו והיה משתמש בו לצרכיו הפרטיים. נקודת מוצא זו היא אחידה,
22 גורפת ושגויה מעיקרה כאשר הרכב הצמוד משמש בעיקרו את המעביד. הנחה זו מביאה לידי
23 זקיפת הכנסה דמיונית וגבוהה מההכנסה בפועל לעובד אשר הרכב הוא כלי עבודה בידיו.
24
- 25 26. הדוקטרינה מביאה לשתי שגיאות עיקריות- זקיפת מלוא ההוצאות הקבועות וקביעה, כי
26 סכום ההוצאות המשתנות שיש לזקוף הוא בהתאם לכך שהרכיב הפרטי הוא 16,300 ק"מ-
27 כלומר, שימוש ניכר. ההנחה בנוגע להוצאות המשתנות אינה מתקיימת כאשר ניתן לקבוע
28 במדויק את היקף הנסיעות הפרטיות. תכלית תקנות שווי שימוש היא כימות הרכיב הפרטי
29 אולם בפועל, מטעמים פרקטיים, התקנות מניחות הנחה שרירותית ובלתי מבוססת באשר
30 לשווי הרכיב האמור והדבר מביא לזקיפת הכנסה דמיונית.
31
- 32 27. ההנחה לפיה יש לזקוף את מלוא ההוצאות הקבועות היא תולדה של דוקטרינת עיקר השימוש
33 וכאשר הדוקטרינה אינה מתקיימת נשמטת הקרקע תחת הנחה זו. כאשר הרכב מהווה כלי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 עבודה הרי שדווקא טובת ההנאה בידי העובד היא שיורית ואגבית לטובת ההנאה של
2 המעביד. כאשר צרכיו של המעביד מחייבים הקצאת רכב צמוד הרי שממילא הוא היה נושא
3 במלוא הוצאות הרכב הקבועות. במקרה בו מדובר ברכב צמוד ייתכן, כי הרכב נרכש שלא
4 לעובד ספציפי, ההוצאות הקבועות שולמו ממילא, המעביד יכול ליטול את הרכב מהעובד בכל
5 עת וייתכן, כי בבעלות התא המשפחתי של העובד קיים רכב נוסף. במצב כאמור ברי, כי חובת
6 המעביד לשאת בחלק מההוצאות הקבועות גבוהה יותר. יש לאבחן את המקרה בו עסקינן
7 מהמקרה אשר נדון בפסק דין סראוס. שכן, שם הנהנה העיקרי הוא העובד והנאתו של
8 המעביד היא שיורית. כמו כן, במסגרת המקרה האמור לא נטען, כי התקנות הן בגדר חזקה
9 הניתנת לסתירה אלא כי יש לבטלן. בנסיבות אלו, גם לא הוצעה במסגרת תיק סארוס
10 אלטרנטיבה לזקיפת שווי שימוש. וכן, לא נטענו ונבחנו חלק משמעותי מהטענות אשר מעלה
11 המערערת.
12
- 13 28. קיימים מקרים בהם העמדת רכב צמוד לעובד, באופן קבוע או מזדמן לצרכים שונים,
14 משמשת ככלי עבודה והיא חלק בלתי נפרד מהתפקיד אשר אין בידי העובד למלא ללא הרכב.
15 כאשר הרכב הצמוד הוא כלי עבודה הרי שאין בידי העובד לסרב ליטול את הרכב הצמוד אשר
16 נכפה עליו לצורך מילוי תפקידו. זהו המצב בנוגע לעובדי המערערת. משכך, אין מדובר בחלף
17 שכר אלא בגורם ייצור בעבור המערערת. הקביעה בפרשת יעקבזון, לפיה היה בידי העובד
18 לבחור שלא לקחת את הרכב הביתה וככל שלא עשה כן חזקה, כי שווי השימוש אשר נקבע
19 בתקנות משקף את שיעור ההטבה אשר נזקפת לצורך מס, אינה רלוונטית כאשר הרכב הצמוד
20 משרת בעיקר את המעביד והעובדים מחויבים לקחת את הרכב הצמוד. המשיב הכיר בכך
21 שיש מצבים בהם הנחת המוצא העומדת בבסיס התקנות לא מתקיימת והרכב אינו תחליף
22 שכר ותחליף לרכבו הפרטי של העובד אלא גורם ייצור אשר נכפה על העובד.
23
- 24 29. ככל שהמעביד היה מקצה לעובד רכב לשימוש במהלך יום העבודה ובסוף היום הרכב היה
25 נותר בשטח חניה מוסדר הרי שלא היה נזקף שווי שימוש כלל לעובד. לא יעלה על הדעת, כי
26 כאשר מדובר באותה מציאות ממש בה הרכב מהווה כלי עבודה אולם בכדי לייעל את תהליך
27 העבודה ולענות על צרכי המעביד לוקח העובד את הרכב לביתו, אזי העובד נדרש לשאת
28 במלוא ההוצאות הקבועות. האיזון בגישת המערערת בחישוב שווי השימוש על פי המערכת
29 כך שההוצאות הקבועות מתחלקות בין העובד למעביד הוא יותר מראוי במקרים בהם
30 השימוש העיקרי ברכב הוא של המעביד.
31
- 32 30. הנחת ההוצאות הקבועות והנחת ההוצאות המשתנות שבבסיס תקנות שווי שימוש הן
33 אחידות, גורפות ונעדרות התייחסות לשימוש בפועל על ידי העובד ולנסיבות הקצאת הרכב





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 הצמוד. בחלק מהמקרים הנחות אלו גורמות לעיוות של ממש וזקיפת הכנסה דמיוניות אשר
2 גבוהה ממצב בו העובד היה מקבל משכורת בגובה שווי הרכיב הפרטי האמיתי של נסיעותיו.
3 בעידן הטכנולוגי בו אנו מצויים כיום ניתן לכמת באופן אמפירי את גובה השימוש האמיתי
4 ואין צורך לקבוע אותו לפי הערכות והשערות. תקנות שווי שימוש וההנחות העומדת בבסיסן
5 יוצרות מצב שבו יש כאלה שנהנים ויש כאלה שסובלים כאשר אלה שסובלים הם דווקא
6 העובדים אשר משתייכים למעמד הביניים.
7
- 8 31. בפסיקה נקבע, כי התקנות העוסקות בניכוי הוצאות רכב הן חזקה הניתנת לסתירה. מקל
9 וחומר, כי תקנות שווי שימוש ניתנות לסתירה כאשר אין כל התייחסות להיקף הנסיעה הכולל
10 של העובד בפועל או של ההוצאות שהוצאו בשימוש ברכב. כמו כן, ההסדר אליו הגיעו הצדדים
11 בעניין רפא"ל מלמד, כי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה. שכן, נקבעו נוסחאות בנוגע לשימוש
12 יחסי. משכך, הרי שהחזקה ניתנת לסתירה בכל מקרה ומקרה. עובד אשר נוטל רכב איגום
13 לביצוע נסיעות פרטיות במהלך היום הרי שאין ביקורת על נסיעותיו והמשיב אינו מלין על כך
14 ואינו מבקש לזקוף לעובד שווי שימוש.
15
- 16 32. כאשר נעשה במסגרת העבודה שימוש ברכבו הפרטי של העובד, הרי שהשתתפות המעסיק
17 בהוצאות הרכב של העובד אינה בגדר הכנסה. הוצאות אשר עובד נדרש על ידי מעבידו להוציא
18 תוך כדי ביצוע עבודתו הן הוצאות בייצור הכנסת עבודה של העובד וניתן לנכותן מהכנסתו
19 החייבת. באשר להחזר הוצאות רכב, הבחינה הפסיקה בין הוצאות אשר שימשו לייצור
20 הכנסה לבין כאלו שלא. הרציונל העומד בבסיס זקיפת שווי שימוש או החזר הוצאות זהה.
21 את האבחנה אשר נעשית במקרה של החזר הוצאות, יש להחיל גם על הקצאת רכב צמוד. ככל
22 שהאבחנה בין טובת העובד וטובת המעביד רלוונטית לעניין החזר הוצאות רכב כאשר הרכב
23 בבעלות העובד הרי שעל אחת כמה וכמה אמורים הדברים להיות רלוונטיים עת מדובר
24 בזקיפת שווי שימוש בגין רכב ארעי אשר המעביד העמיד לעובד. על אף שהמחוקק אמר
25 לכאורה את דברו בנוגע לזקיפת שווי שימוש הרי שבית המשפט בחן את התקבול במבחן
26 הנהנה העיקרי. המבחן האמור אינו משליך על עצם זקיפת שווי השימוש, אולם הוא משליך
27 על גובה שווי השימוש אשר יש לזקוף.
28
- 29 33. מטרת המערכת היא יצירת מעקב הדוק, מדידה מדויקת ואבחנה ברורה בין נסיעות עסקיות
30 לנסיעות פרטיות של עובדים. המערכת אובייקטיבית לחלוטין ואין כל הסתמכות על יושרו
31 של מישוהו. המערכת עומדת בנטל ההוכחה הדרוש לשם סתירת תקנות שווי שימוש. במהלך
32 השנים, פותחה ועודכנה המערכת. נוספה אופציה לפיה ניתן להזין את מטרת הנסיעה וכן
33 אופציה ליצור מאגר של לקוחות קבועים עם כתובותיהם (פוליגונים). זאת לצורך וידוא, כי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 נסיעה שהוזנה כעסקית היא אכן כזו. בנוסף, במסגרת ביקורת של מחלקת ביקורת מערכות
2 מידע של רשות המסים, הוספו למערכת נתיבי ביקורת ושאליות אשר עשויים לסייע
3 למפקחי מס הכנסה במלאכת הביקורת על נסיעות העובד.
4
- 5 34. בתחילת הנסיעה, העובד מסווג את הנסיעה ונתוני הנסיעה נשמרים. המערכת מאפשרת
6 סנכרון מלא בין שעות הנוכחות או יומן הנוכחות של העובד לבין נסיעותיו. המערכת מאפשרת
7 למעביד לייבא, באמצעות קובץ אקסל, נתונים של שעות הנוכחות בחברה ולהפיק דו"ח לפיו
8 כל נסיעה אשר הוזנה כעסקית שלא בשעות העבודה של העובד תזוהה כנסיעה חריגה. מידי
9 חודש מקבל המעסיק דו"ח נסיעות ודו"ח חריגים ובידו לבצע מעקב ופיקוח שוטף. על
10 המעסיק לבחון נסיעות חריגות ולהחליט האם לאשר אותן. קיבוצם של נתוני שעות הנוכחות
11 של העובד עם נתוני הנסיעה מאפשר הצגת תמונה מלאה של דו"ח החריגים על בסיס שעות
12 העבודה בפועל. הטענה, כי לא ניתן להציף סיווג נסיעות שגוי בתוך שעות העבודה היא
13 ספקולטיבית. טענה זו מתעקרת לאור דגימת הדוחות אשר מבצע מנכ"ל המערערת ולנוכח
14 אופי העבודה של עובדי המערערת אשר כמעט לא מאפשר נסיעות פרטיות במהלך שעות
15 העבודה. כמו כן, אחוז הנסיעות העסקיות מידי חודש אצל כל העובדים דומה והדבר מעיד,
16 כי כלל לא מבוצע סיווג שגוי של נסיעות ולכן אין סטייה משמעותית באחוז הנסיעות
17 העסקיות.
18
- 19 35. המערערת מנהלת דוח עבודה חודשי בו מפורט מקום העבודה של העובד בכל יום עבודה.
20 בתום כל חודש ובטרם עובר הדוח להפקת משכורת, עובר מנכ"ל המערערת על דוחות הנסיעה
21 ומוודא, כי הנסיעות סווגו כשורה. זאת, על ידי סנכרון עם דו"ח סידור העבודה, בירור עם
22 העובד וזיהוי יעד הנסיעה המזוהה עם לקוח מסוים. כאמצעי ביקורת נוסף מפיק המנכ"ל
23 דו"ח חריגים ובוחן כל נסיעה חריגה. הצלבה בין דוחות הנסיעה לדוח סידור העבודה
24 מאפשרת אימות חד חד ערכי, כי כל נסיעה אשר סווגה כעסקית היא אכן כזו. באשר לטענה
25 לפיה הגדרת שעות הפעילות של המערערת רחבה ומשכך היקף בדיקת החריגים מצומצם הרי
26 שדוח החריגים הוא בקרה נוספת ולא בלעדית. אף נסיעות אשר בוצעו במסגרת שעות העבודה
27 נבדקות. משכך, אין באמור בכדי לפגום במערך הבקרה המהימן של המערערת.
28
- 29 36. המערערת מקיימת את כללי הזהב אשר נקבעו במסגרת פרשת מעלה אדומים. קיימים נהלים
30 באשר לאופן השימוש הרכב, המערערת מנהלת מערך בקרה אפקטיבי בנוגע לאופן סיווג
31 הנסיעות על ידי העובדים והיא אף יצרה הרתעה מול עובדיה בעניין זה. אחוז הנסיעות
32 השגויות, לכאורה, אשר המשיב הצליח לאתר מלמד, כי מדובר במערך בקרה אמין ואפקטיבי.
33 דו"ח סידור העבודה אשר המערערת מנהלת הוא ידני אולם המשיב לא התווה, כי הבקרה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 צריכה להיות ממוחשבת ותחת זאת הדרישה הייתה, כי מנגנון הבקרה יהיה אפקטיבי.
2 החשיבות היא, כי ניתן לבחון את מהות הנסיעה ואת זה ניתן לעשות בבחינה ידנית. יש לציין,
3 כי לצורך סתירת תקנות ניכוי הוצאות רכב די בניהול יומן ידני בדיעבד.
4
- 5 37. עובדי המערערת כמעט שאינם עושים שימוש באופציה "בית-עבודה" אולם הדבר אינו נובע
6 מרשלנות או אי הקפדה על נהלים אלא מעמדת המערערת לפיה סעיף 32(1) לפקודה עניינו
7 בניכוי הוצאות בידי עצמאיים בלבד. ככל שייקבע, כי תקנות שווי שימוש הן חזקה הניתנת
8 לסתירה וכי יש לסווג נסיעות "בית עבודה" כנסיעות פרטיות ולא כעסקיות הרי שניתן לחלץ
9 נסיעות אלו בקלות באמצעות קובץ אקסל מאחר ומדובר בנסיעה האחרונה והראשונה מידי
10 יום. כמו כן, עובדי המערערת יוצאים ישירות לשטח במקום לבזבז זמן בנסיעה תחילה
11 למשרדי המערערת. ברי, כי נסיעה לשטח היא נסיעה עסקית.
12
- 13 38. המשיב לא הוכיח, כי הנסיעות אשר איתר אכן סווגו באופן שגוי וטענתו בעניין נטענה בעלמא.
14 בידי המערערת ליתן הסבר באשר למהות הנסיעות האמורות. יתרה מזאת, אף אם מדובר
15 בנסיעות שגויות, הרי שמדובר במספר קילומטרים מינורי ביחס לסך הקילומטרים
16 המבוצעים. אין בכמות המינורית של השגיאות בכדי ללמד, כי מערך הבקרה אינו אפקטיבי.
17
- 18 39. אין בסיס לטענת המשיב לפיה לצורך כימות עלות אלטרנטיבית אין להביא בחשבון את
19 עלויות המעביד אלא את עלויות העובד ולצרף לעלות זו נוחות תפעולית. טענת המשיב בעניין
20 זה אינה עולה בקנה אחד עם טענתו במסגרת פרק 10 לפיה עלות החזקת רכב באופן פרטי על
21 פי ירחון חשב נמוכה במידה מסוימת מעלות אחזקת רכב בידי תאגיד. משכך, אף זקיפת חלק
22 יחסי מההוצאות הקבועות על בסיס עלויות המעביד משקפת שווי שימוש גבוה מעלות
23 אלטרנטיבית. בנוסף, בהעדר קביעה בדין באשר לשווי ההטבה הרי שהשווי יהיה שווי השוק
24 אשר יביא בחשבון לאו דווקא את שוק הרוכשים הפרטיים אלא את עלות המוצר שהיו
25 משלמים קבוצת רוכשים גדולה הזוכה להנחות. העלויות בפועל הן תחשיב מהימן ועדיף
26 מאומדן תקנות שווי שימוש אשר אינו לוקח בחשבון פרמטר כלשהו מלבד המחיר המקורי
27 של הרכב.
28
- 29 40. המערערת הרימה את נטל ההוכחה הדרוש לשם סתירת תקנות שווי שימוש.
30
- 31 41. לחלופין טוענת המערערת, כי אין להטיל עליה קנסות לרבות קנס אי ניכוי מס במקור. בהתאם
32 להוראות סעיף 191א לפקודה, קנס בגין אי ניכוי מס במקור מוטל רק אם לא קיים לנישום
33 הצדק סביר לכך שלא ניכה את המס שהיה עליו לנכות. מטרתו של סעיף 191 לפקודה היא



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 ליצור הרתעה כלפי המעביד אשר ישמש צינור להעברת חבות המס של העובד. מטרת ההרתעה
2 היא למנוע התרשלות של המעביד בעניין החובה לנכות מס במקור. לשם הטלת קנס על
3 הנישום יש להוכיח, כי הנישום התרשל. בנוסף להתרשלות הרי שלשם הטלת קנס נדרש, כי
4 הפער בין המס שהנישום חייב בו והמס בהתאם לדו"ח הנישום יעלה על 50% מהמס שהנישום
5 חייב בו. אם הנישום מוכיח, כי קיים הצדק סביר לאי תשלום המס הרי שיש לומר, כי לא
6 הייתה התרשלות מצדו. בפסיקה נקבע, כי כאשר קיימת מחלוקת משפטית ותו לא הרי שקיים
7 הצדק סביר כאמור ויסוד הרשלנות לא מתקיים. החלטת המערערת בדבר התקנת המערכת
8 וזקיפת שווי שימוש כלכלי לעובדיה לא נעשתה בחלל ריק והיא הייתה מלווה בחוות דעת
9 משפטית אשר המערערת קיבלה ממומחה. מדובר בסוגיה רוחבית אשר תאגידים רבים
10 אווזים בה ובהתאם היא ברת מחלוקת משפטית גרידא בין המשיב לנישומים.

הראיות

11
12
13
14
15 42. מטעם המערערת הוגשו תצהירי עדות ראשית של מר יואל רטנר (להלן: "רטנר")- מייסד
16 ומנכ"ל חברת הוצאה מוכרת ושל מר אייל פלד (להלן: "פלד")- המייסד והמנכ"ל של
17 המערערת. מטעם המשיב הוגש תצהיר עדות ראשית של הגב' אורלי עמיר (להלן: "עמיר")-
18 מפקחת ניכויים במשרד פקיד שומה עפולה ושל הגב' ליאת מרקובה-בליטי (להלן: "בליטי")-
19 מנהלת תחום (ביקורת ממוחשבת) ברשות המסים. הצדדים סיכמו טענותיהם בעל פה.

דיון ומסקנות

20
21
22
23
24
25 43. בין הצדדים נתגלעו מספר מחלוקות. הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם הנוסחאות
26 הקבועות בתקנות שווי שימוש בנוגע לחישוב טובת ההנאה של עובד המקבל רכב צמוד
27 לשימושו הפרטי הן בגדר הוראה מהותית או חזקה. ככל שמדובר בחזקה, חלוקים הצדדים
28 בשאלה, האם מדובר בחזקה חלוטה או חזקה הניתנת לסתירה. בנוסף, חלוקים ביניהם
29 בשאלה, האם ניתן לסתור את החזקה באמצעות המערכת והאם עלה בידי המערערת לסתור
30 את החזקה האמורה, בכפוף לקביעה, כי אכן מדובר בחזקה הניתנת לסתירה.

31
32 44. בשלב זה אקדים ואומר, כי לאחר ששקלתי את מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפניי
33 מצאתי, כי תקנות שווי שימוש קובעת כלל מהותי בנוגע לחישוב טובת ההנאה וכי לא ניתן





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 לסתור את הכלל האמור ולהוכיח את טובת ההנאה בדרך אחרת. לא ניתן להוכיח את שיעור
2 טובת ההנאה באמצעות מערכת save tax. משכך מצאתי, כי דין הערעור להידחות, מהטעמים
3 שיפורטו.
4
- 5 45. אציין תחילה, כי במסגרת ע"מ (מחוזי חיפה) 15-01-34518 ב.ד. **מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ**
6 **נ' פקיד שומה חיפה** דן בית המשפט המחוזי בחיפה בשאלות דומות ואף זהות לשאלות
7 העולות במסגרת הערעור שלפניי. במקרה האמור נקבע, כי התקנות אינן מהוות חזקה הניתנת
8 לסתירה וכי ככל שניתן היה לסתור את התקנות הרי שלא ניתן היה לעשות כן באמצעות
9 מערכת save tax לאור הכשלים במערכת. כפי שיפורט בהמשך, הקביעות האמורות מקובלות
10 עליי ויפות לעניין בו עסקינן.
11
- 12 הוראות חישוב שווי שימוש ברכב- כלל מחייב, חזקה חלוטה או שמא חזקה הניתנת לסתירה?
13
- 14 46. במסגרת סעיף 2 לפקודה נקבע, כי יש לשלם מס הכנסה על הכנסה שהופקה או נצמחה
15 מהמקורות המפורטים במסגרת הסעיף. במסגרת סעיף 2(א) ישנו פירוט לפיו הכנסה אשר
16 חייבת במס כוללת, בין היתר, **שווי של שימוש ברכב אשר הועמד לרשות העובד**. בסעיף קטן
17 ב נקבע, כי שר האוצר יקבע, באישור וועדת הכספים של הכנסת, את שווי של השימוש ברכב
18 אשר הועמד לרשות העובד.
19
- 20 47. במסגרת תקנות שווי שימוש קבע שר האוצר, בהתאם לסמכותו על פי פקודת מס הכנסה, את
21 שווי השימוש ברכב אשר המעביד העמיד לרשות העובד. תקנות שווי שימוש כוללות נוסחה
22 לפיה יחושב שווי השימוש. נקבע כיצד יחושב מחירו המתואם של הרכב, בהתבסס על מחירו
23 המקורי וכי שווי השימוש יהיה מכפלה של המחיר המתואם בשיעור שווי השימוש אשר
24 מפורט בתקנות. כאמור, הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה האם ההנחיות האמורות הן כלל
25 מהותי או חזקה הניתנת לסתירה.
26
- 27 48. במסגרת ע"א 1527/97 **אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1**, פ"ד נג(1) 699
28 ביקשה חברת אינטרבילדינג לנכות כנגד הכנסותיה מכל פרויקט את הוצאות הריבית אשר
29 הוציאה לצורך מימון פרויקט זה. פקיד השומה טען, כי יש ליחס את הוצאות הריבית
30 בהתאם לסעיף 18(ד)(2)(ב) אף אם בידי החברה להוכיח את הוצאות הריבית שהוציאה ביחס
31 לכל אחד מהפרויקטים. בית המשפט ציין, כי יש לבחון, האם מבחינה לשונית יש להגביל את
32 תחולת הסעיף רק למקרים בהם לא ברור ייחוס הוצאות הריבית ליחידות העבודה אשר מבצע
33 הקבלן. בנוסף, יש לבדוק, האם ניתן לקיים מעקב אשר ניתן לסמוך עליו אחר השימוש בכספי



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 מימון והאם נוהל מעקב כאמור. בית המשפט העליון קבע, כי אין לקבל שכוונת סעיף 18(ד)
- 2 ותכליתו הינה לחייב במס שאינו מס אמת במקרים בהם ניתן להראות את ייחוס ההוצאה
- 3 לפרויקט הספציפי. לפיכך נקבע, כי נוסחת הייחוס הקבועה בסעיף תהיה בתוקף רק במקרים
- 4 שבהם לא הוכח ייחוס הוצאות הריבית ליחידות העבודה השונות אשר ביצע הקבלן.
- 5
- 6 49. בספריו התייחס פרופ' אדרעי ליחס בין הוראות מהותיות להוראות של אומדן והערכה
- 7 בפקודה וכן, ליחס בין הפקודה לחקיקת המשנה. אדרעי הסתמך על פסק הדין אשר ניתן
- 8 בעניין אינטרבילדינג הנזכר לעיל וטען, כי ניתן ללמוד ממנו, כי יש לדרג את הוראות הפקודה
- 9 להוראות מהותיות המושתתות על הרצון להגיע למס אמת וצודק ומתחתן הוראות
- 10 חשבונאיות אשר נועדו לסייע בהגעה למס האמור. אדרעי ציין, כי ייתכן ללמוד על מגמה
- 11 חשובה לפיה ההוראות החשבונאיות בפקודה הן בעלות אופי שיורי. כך שהן חלות רק
- 12 במקרים בהם הנישום אינו מסוגל להוכיח בדרכים המקובלות את הכנסתו החייבת. מאידך,
- 13 במקרים בהם הנישום מצליח להוכיח את הכנסתו באופן מדויק הרי שההוראות החשבונאיות
- 14 שבפקודה תדחנה. אציין, כי אדרעי עצמו טען, כי מדובר במגמה שהיא על פניה מרחיקת לכת
- 15 (ראה לעניין זה: יוסף אדרעי **מבוא לתורת המסים** - על מקורותיה, עקרונותיה, תכליתה
- 16 והגיונה, הוצאה לאור של לשכת עורכי הדין תשס"ט-2008, עמ' 95-93, יוסף אדרעי **אירועי**
- 17 **מס** - עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל, נבו הוצאה לאור בע"מ תשס"ז-2007, עמ'
- 18 28).
- 19
- 20 50. בכל הכבוד, עמדתו האמורה של פרופ' אדרעי אינה מקובלת עליי. אינני מקבלת את העמדה
- 21 לפיה הוראות חשבונאיות בפקודת מס הכנסה, או בתקנות אשר נקבעו מכוחה, הן בהכרח
- 22 משום חזקה הניתנת לסתירה וכי הוראות אלו חלות רק במקרים בהם לא עולה בידי הנישום
- 23 להוכיח את הכנסתו החייבת באופן מדויק בדרכים המקובלות.
- 24
- 25 51. במאמרו **חזקות וחזקות הניתנות לסתירה בחקיקת המס - מה הם כללי המשחק?** (מיסים
- 26 כה/2 (אפריל 2011) א-1) דן פרופ' ביין באבחנות בין הוראות מהותיות, חזקות חלוטות
- 27 וחזקות הניתנות לסתירה. פרופ' ביין מתייחס לגישתו של אדרעי בנוגע לאבחנה בין הוראות
- 28 מס מהותיות לבין הוראות העוסקות בקביעת כללי חשבונאות. פרופ' ביין חולק על פרופ'
- 29 אדרעי ומציין, כי חשבונאות המס עצמה כוללת הן כללים בעלי אופי מהותי והן כללים בעלי
- 30 אופי יותר אריתמטי וחלק ניכר מדיני המסים מבוסס על עקרונות חשבונאיים. עוד ציין, כי
- 31 קיים קושי לערוך אבחנה בין הוראות מהותיות וחשבונאיות. לעיתים, דווקא שאלות
- 32 חשבונאיות מכתיבות אימוץ כללים נוקשים ואף שרירותיים בשל הקושי להגיע לחקר האמת



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 או כשחקר האמת כרוך בהקצאת משאבים שאינם פרופורציוניים ביחס לתכלית של בירור
2 האמת העובדתית עד תום.
3
- 4 52. עמדתו של פרופ' ביין בעניין זה עדיפה בעיניי. במסגרת דיני המס, ישנן הוראות חשבונאיות
5 אשר מבטאות גישה מהותית. בידי המחוקק לקבוע את התכלית שברצונו לקדם באמצעות
6 הוראות החוק הרלוונטיות. זאת, בין היתר, בדרך של קביעת הוראות חשבונאיות אשר יהיו
7 בגדר כלל או חזקה שאינה ניתנת לסתירה. לא ניתן לערוך אבחנה חדה בין כללים מהותיים
8 לבין הוראות חשבונאיות. כמו כן, יעילות וודאות הן חלק מהשיקולים שבבסיס דיני המיסים,
9 כפי שיפורט בהמשך בהרחבה. שיקולים אלו מצדיקים, במקרים מסוימים, קביעת הוראות
10 חשבונאיות שהן כללים נוקשים בעלי אופי מהותי.
11
- 12 53. סבורני, כי הדרך הראויה והנכונה לקבוע, האם הוראה מסוימת בדיני המסים היא בגדר כלל
13 מהותי, חזקה חלוטה או חזקה הניתנת לסתירה הינה בחינת ההוראה הספציפית מבחינה
14 לשונית ותכליתית. דרך זו עדיפה בעיניי על פני סיווג כללי של הוראות מהותיות והוראות
15 חשבונאיות, כפי שהציע פרופ' אדרעי.
16
- 17 54. בפסיקה נקבע זה מכבר, כי כללי הפרשנות הרגילים חלים אף על חוקי המסים. המטרה
18 העיקרית היא הגשמת כוונת המחוקק. על הפרשן לא מוטל לפרש את החוק לטובת הנישום
19 או לרעתו אלא בדרך אשר מגשימה את תכלית החוק (ע"א 6357/99 פקיד שומה באר שבע נ'
20 יוסף שלם מסים ט/3, עמ' ה-76). בעת פרשנותה של הוראת חוק, ובין היתר הוראותיהם של
21 חוקי המסים, יש לבחון את לשון החוק ואת תכלית החוק. יש להביא בחשבון את העקרונות
22 הכלליים של השיטה (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פ"ה רחובות פ"ד לט(2), 70). נקודת המוצא
23 בעת פרשנות הוראת חוק היא לשון הוראת החוק. ככל שניתן לפרש את הוראת החוק באופנים
24 שונים יש לבחון את תכלית החוק ולבחור בפירוש אשר מגשים תכלית זו.
25
- 26 55. כאמור, נקודת המוצא של פרשנות הוראת חוק היא לשון החוק. במסגרת סעיף 2(2)(ב)
27 לפקודה נקבע, כי: "שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע את שווי של
28 השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד כאמור לרשות העובד". הנה כי כן, מלשון
29 הפקודה עולה, כי שר האוצר יקבע את שווי של השימוש ברכב צמוד. זאת, להבדיל מקביעה,
30 כי שר האוצר יקבע הנחיות לעניין אופן קביעת שווי של השימוש האמור או, כי יקבע כיצד
31 יחושב שווי השימוש במקרים בהם לא הוכח השווי בפועל. לשון הפקודה בעניין זה תומכת
32 בטענה, כי מדובר בכלל מהותי ולא בחזקה אשר ניתנת לסתירה.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 56. בסעיף 2(א) לתקנות שווי שימוש נקבע, כי "השווי לכל חודש של השימוש ברכב, למעט
2 אופנוע כאמור בתקנת משנה (ב), שהועמד לרשות העובד, יהא התוצאה המתקבלת מהכפלת
3 המחיר המתואם לצרכן של הרכב בשיעור שווי השימוש, שהוא מעוגל לסכום הקרוב שהוא
4 מכפלה של 10 שקלים חדשים". אופן חישוב שווי השימוש נקבע בתקנות בהתאם למחיר
5 המשוקלל בשנת 2010 כשהוא מוכפל במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2008 ומחולק
6 במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2009.
- 7
- 8 57. תקנות שווי שימוש קובעות הוראות ברורות באשר לאופן חישוב שווי השימוש ברכב צמוד.
9 מלשון הוראת התקנות עולה, כי הן קובעת מהו שווי השימוש של רכב צמוד ולא מה יהיה
10 שווי השימוש בנסיבות מסוימות. אין בלשון התקנות דבר המרמז על כך שמדובר בחזקה
11 אשר חלה בנסיבות מסוימות בלבד וכי ההוראה האמורה חלה רק במקרה בו אין בידי
12 הנישום להוכיח את שווי השימוש בפועל.
- 13
- 14 58. במאמרו ציין פרופ' ביין, כי חזקה ראייתית מתאפיינת בכך שהיא יוצרת קשר בין מערכת
15 עובדתית א' (עובדות הבסיס) לבין מערכת עובדתית ב' (העובדות המוסקות) כך שהוכחת
16 קיומן של עובדות הבסיס מוליכה למסקנה בדבר קיומן של העובדות המוסקות (פרופ' ד. ביין
17 **חזקות וחזקות הניתנות לסתירה בחקיקת המס - מה הם כללי המשחק?** (מיסים כה' 2/
18 (אפריל 2011) א-1). ההוראה בה עסקינן אינה כוללת עובדות בסיס אשר ככל שיוכחו יהיה
19 בכך בכדי ללמד, כי קיימות העובדות המוסקות. תחת זאת, ההוראה קובעת כלל מהותי
20 באשר לאופן בו יחושב שווי השימוש ברכב.
- 21
- 22 59. אינני מקבלת את טענת המערערת לפיה העובדה שסעיף 2 לפקודה עוסק ברכב אשר הועמד
23 לרשות העובד מלמדת, כי לשון החוק תומכת בפרשנות לפיה החזקה ניתנת לסתירה. היא
24 טוענת, כי יש לסייג את הנוסחה כך שהיא לא תחול במקרים בהם הרכב הועמד לרשות העובד
25 באופן חלקי ובמרבית הזמן שימש את המעסיק. אין לפרשנות זו על מה לסמוך מבחינת לשון
26 החוק. ברי, כי רכב אשר ניתן לעובד לשימוש הפרטי ומשמש אותו אף במסגרת עבודתו הגם
27 אם עבודתו נמשכת שעות רבות הוא רכב אשר הועמד לרשות העובד.
- 28
- 29 60. הנה כי כן, הן לשון הפקודה והן לשון תקנות שווי שימוש מלמדות, כי מדובר בכלל מהותי
30 ולא בחזקה הניתנת לסתירה אשר תחולתה מותנית בקיומן של עובדות מסוימות ואשר חלה
31 רק כאשר אין בידי הנישום להוכיח את שווי השימוש בפועל.
- 32





בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 61. בנוסף על בחינת לשון החוק יש לבחון את תכלית החקיקה ולפרש את החוק לאורה (ע"א
2 165/82 **קיבוץ חצור נ' פ"ה רחובות פ"ד** לט(2), 70). על תכלית החוק ניתן ללמוד מלשון החוק,
3 ממקומה של ההוראה בחוק, ממבנהו הכללי של החוק, ממקומו במערך החקיקה הכללי
4 וממקורות מחוץ לחקיקה עצמה כגון המצב המשפטי אשר התקיים טרם נחקק החוק
5 והתקלה שהוא בא למנוע (ראה לעניין זה: בג"ץ 47/83 **תור אויר (ישראל) בע"מ נ' יו"ר**
6 **המועצה לפיקוח על הגבלים עסקיים**, פ"ד לט(1), 169 ו-אמנון רפאל **מס הכנסה**, הוצאת
7 שוקן, תשס"ה-2005, כרך ו', עמ' 19).
8
- 9 62. מפסיקותיו של בית המשפט העליון עולה בבירור, כי העיקרון של הטלת מס אמת הינו עקרון
10 יסוד בדיני המס (לעניין זה ראה בין היתר: ע"א 10011/07 **פור חברה לניהול תיקי השקעות**
11 **בע"מ נ' פקיד שומה**, ע"א 4157/13 **דמארי אילנה נ' פקיד שומה רחובות** וע"א 4489/13
12 **אברהם הירשון נ' פקיד שומה כפר סבא**). מס הכנסה הוא מס אמת ככל שהוא נגזר
13 מההכנסה האמיתית של הנישום הספציפי.
14
- 15 63. עקרונות חשובים אחרים הם יעילות וודאות. על חוקי המס להיות פשוטים ומובנים. באשר
16 לדרישת היעילות הרי שאין לאפשר מצב שבו העלות הכרוכה בגביית המס עולה על סכומי
17 המס אשר נגבים. במקרה בו מרבית המס אשר נגבה מממן את מנגנון גביית המס הרי שמדובר
18 במס לא יעיל (יוסף אדרעי **מבוא לתורת המסים** - על מקורותיה, עקרונותיה, תכליתה והגיונה,
19 הוצאה לאור של לשכת עורכי הדין תשס"ט-2008, עמ' 18-19).
20
- 21 64. בספרו ציין ד"ר אמנון רפאל, כי בעת יישום כללי הפרשנות הרגילים על דיני המס נתקל הפרשן
22 בכמה בעיות אופייניות לתחום זה שאינן לחם חוקם של תחומים אחרים. חוקי המס מטבעם
23 הם טכניים מאוד בשאיפתם להשיג דיוק מרבי. לטענתו, עולה השאלה מה ייעשה הפרשן אם
24 יישום הוראות טכניות יביא לתוצאות אבסורדיות. רפאל התייחס לשינוי שחל בפסיקה
25 מהגישה לפיה בכל מקרה על הפרשן להיצמד ללשון החוק לגישה לפיה אין הפרשן צריך לדבוק
26 באותה פרשנות ותחת זאת עליו להתחקות אחר כוונתו האמיתית של המחוקק אשר אין
27 לראותו כמי שכיוון לאותן תוצאות אבסורדיות. הוא הוסיף, כי לא ברור האם גישה זו יפה
28 גם לאותם מקרים בהם **ראה המחוקק לנכון לקבוע הוראות טכניות ונוסחאות ברורות**
29 **ומדויקות** (אמנון רפאל **מס הכנסה**, הוצאת שוקן, תשס"ה-2005, כרך ו', עמ' 22-24).
30
- 31 65. מטבע הדברים קיים לא פעם מתח בין העקרונות השונים העומדים בבסיס דיני המסים.
32 העקרונות האמורים עשויים להתנגש אלו באלו. בעת פרשנות הוראות חוק מוטל על בית
33 המשפט לאזן בין העקרונות השונים ולבחור בפרשנות אשר עולה בקנה אחד עם לשון החוק



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 ותכליתו. על בית המשפט לבחון לאילו מהעקרונות יש להעניק מעמד בכורה, בהתאם
2 לתכליות שעמדו בבסיס חקיקת החוק ועמדתו של המחוקק.
3
- 4 66. בתי המשפט הכירו בכך שבין תכליותיה של פקודת מס הכנסה מצויים שמירה על חופש הפרט
5 ועל הקניין, תשלום מס אמת, הגשמת זכויות יסוד של השיטה הכוללת זכויות חוקתיות,
6 קידומו של ערך השוויון, קידום מושגים מקובלים של צדק, חלוקה צודקת של נטל המסים,
7 מניעת כפל מס, הגשמת תוצאות סבירות והכרה בזכותו של הנישום לכלכל מעשיו באופן
8 שיביא לנטל מס קטן ולחיסכון במס. אולם, יש מקרים בהם יעדיף בית המשפט פתרונות
9 מעשיים אשר מבוססים על יעילות, פשטות ומניעת התדיינויות משפטיות על פני פתרונות
10 מדויקים אם הם מורכבים ומסובכים במידה לא ראויה (יוסף אדרעי **מבוא לתורת המסים-**
11 **על מקורותיה, עקרונותיה, תכליתה והגיונה, הוצאה לאור של לשכת עורכי הדין תשס"ט-**
12 **2008, עמ' 92-93).**
13
- 14 67. בית המשפט העליון קבע, כי בבואנו לפרש הוראות מס אין להקל ראש בתכליות של יעילות,
15 וודאות ויציבות אשר עמדו לנגד עיניו של המחוקק. נקבע, כי במקרים בהם המחוקק בחר
16 לתת בכורה לשיקולים של יעילות, וודאות ופשטות בעת חקיקת חוק כלשהו הרי שאל לו לבית
17 המשפט להתערב בסדר העדיפויות אשר קבע המחוקק בין התכליות השונות ואין לסטות
18 מסדר העדיפויות האמור (ע"א 8569/06 **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם**
19 **פוליטי, פ"ד סב(4), 280).**
20
- 21 68. במקרה אשר נדון במסגרת פרשת פוליטי נחלקו הצדדים בשאלה, האם ניתן לסטות מנוסחת
22 החישוב הלינארי אשר נקבעה בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963. בית
23 המשפט העליון קבע, כי קבלת עמדתו של המנהל, לפיה אין לסטות מנוסחת החישוב הלינארי,
24 תגשים תכליות של יעילות, וודאות ויציבות אשר עמדו ביסוד בחירתו של המחוקק ואשר
25 עומדים ביסודם של דיני המס בכלל. אכן, בית המשפט ציין, כי כאשר עסקינן בנוסחה
26 הקובעת מהו הרווח שהופק עלול להיווצר מצב בעייתי בו יוטל מס על רווח שלא הופק. עם
27 זאת, אין באמור בכדי לשלול, כי במקרים בהם בחר המחוקק להעניק בכורה לשיקולים של
28 יעילות תוך קביעת כללים לקביעת הרווח שהופק תינתן עדיפות לשיקול זה.
29
- 30 69. במסגרת בג"ץ 5503/94 **לילי סגל נ' יושב-ראש הכנסת**, פ"ד נא(4) 529 נדון תיקון 10 לחוק
31 רשות השידור, תשנ"ו-1996 במסגרתו בוטל תשלום האגרה בעד החזקת מקלט רדיו ברכב
32 מנועי ונקבע, כי תיגבה תוספת לאגרת הרישיון לרכב מנועי, למעט אופנועים, והסכום שייגבה
33 יועבר לרשות השידור. העותרים במקרה האמור חויבו בתשלום התוספת האמורה אף



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 שברכבם לא הותקן מקלט רדיו. הם טענו, כי מדובר בפגיעה לא מדתית בזכות הקניין שלהם
2 וכי יש לסייג את הוראת החוק כך שלא תחול על מי שאין ברכבו מקלט רדיו. בית המשפט
3 העליון קבע בדעת רוב, כי החוק נועד בכדי לייעל את מנגנון גביית האגרה ובכדי להתמודד עם
4 השתמטות מתשלום אגרת רדיו. עוד נקבע, כי לשון הנורמה אינה סתומה וניתן לעמוד על
5 המטרה שעמדה ביסוד החקיקה. אין הצדקה לסטות מהמשמעות הלשונית של החוק אשר
6 עולה בקנה אחד עם תכליתה של החקיקה בשם עקרונות יסוד. שכן, הדבר ייצור חשש שבית
7 המשפט לא ייפרש נורמה אלא ייצור נורמה תחתיה. בנוסף, הבניית מערכת גבייה יעילה
8 שבסיס החבות בה קל לאכיפה עולה בקנה אחד עם השאיפה של צמצום ממדי הפגיעה בזכות
9 כלכלית של שומרי החוק. יעילות הגבייה היא מרכיב במערך הגנה על זכויותיהם של שומרי
10 החוק. משכך, התכלית של התייעלות מערכת הגבייה אינה בגדר תכלית לא ראויה כשאין היא
11 באה מטעמים של נוחות מנהלית או חסכוניות כספיים גרידא.
12
- 13 70. בע"א 5359/92 ורה דבורה שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, פ"ד (1), 651 נקבע,
14 כי תכלית הוראת החוק הרלוונטית היא גביית מס אמת מהנישום והימנעות מגביית מס על
15 רווח אינפלציוני שאינו רווח אמיתי. לאור התכלית האמורה, ניתן להבין את הקביעה לפיה
16 יצירת מכנה משותף לכל ההוצאות וההשבחות ללא קשר למועד ביצוע ההוצאה אינה משרתת
17 את תכלית הוראת החוק וכי כאשר ניתן לאתר ולהוכיח את ביצוע ההוצאה במועד נתון בזמן
18 אמתי הרי שזה יהיה הקריטריון לעריכת חישוב הפרשי המדד. ברי, כי ייתכן שבית המשפט
19 היה מגיע לתוצאה שונה ככל שהיה מוצא, כי תכלית החוק הרלוונטי הייתה אחרת.
20
- 21 71. בע"א 900/01 רון קלס נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד (3), 750 בחן בית המשפט את השאלה,
22 האם בני זוג שמקור הכנסתם הוא באותה חברה זכאים לבחור בחישוב מס נפרד על הכנסתם
23 או שעומדת נגדם חזקה חלוטה לפיה מקורות הכנסתם תלויים זה בזה כך שהחישוב יתבצע
24 במאוחד. בית המשפט מצא, כי מבחינה לשונית הוראת החוק הרלוונטית סובלת את שתי
25 הפרשנויות- כי מדובר בחזקה חלוטה וכי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה. בשים לב לתכליות,
26 הסובייקטיבית והאובייקטיבית, נקבע, כי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה. אף במקרה
27 האמור הקביעה הייתה בהתאם לשון החוק ולתכליות אשר עמדו בבסיס חקיקתו. אין
28 באמור בכדי ללמד, כי אף במקרה בו עסקינן מדובר בחזקה הניתנת לסתירה או ללמד על
29 עדיפותן של תכליות מסוימות.
30
- 31 72. כאמור, התכליות השונות העומדות בבסיס חוקי המס עומדות לעיתים זו כנגד זו כאשר
32 העדפת תכלית מסוימת עשויה לפגוע בקיומה של תכלית אחרת. קל לראות כיצד גביית מס
33 אמת לכאורה בהתאם לשימוש הפרטי אשר עושה כל נישום ברכב הצמוד אותו קיבל ממעבידו



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 תפגע קשות ביעילות גביית המס. באותו אופן, קביעת מס בהתאם לנוסחאות אחידות, אשר
2 אינן בוחנות את מלוא הנתונים הרלוונטיים לנישום הספציפי, עשויה שלא לעלות בקנה אחד
3 עם העיקרון של גביית מס אמת ועלולה לגרום לעוול לציבור של עובדים בעלי רכב צמוד
4 שעושים שימוש מועט ברכב באופן פרטי. כמפורט לעיל, השאלה לאיזה עקרון תינתן עדיפות
5 תלויה בתכלית אשר עמדה לנגד עיניו של המחוקק בעת חיקוק דבר החקיקה הרלוונטי.
6 הקביעה איזו תכלית תקבל עדיפות היא **מלאכתו של המחוקק** ולא מלאכתו של הפרשן.
7 הפרשן נדרש לפעול בהתאם לכוונתו של המחוקק ולתת עדיפות לתכלית אשר המחוקק ביקש
8 לקדם.
- 9
- 10 73. המחוקק ביקש למנוע מצב שבו חלק מהכנסתו של העובד משולם לו באמצעות הטבות אשר
11 מהוות שכר מוסווה ואינו מחויב במס הכנסה. בעניינו מדובר בהטבה של קבלת רכב צמוד גם
12 לשימוש הפרטי של העובד.
- 13
- 14 74. בדיון שנערך בוועדת הכספים ביום 4.11.03 טענה נציבת מס הכנסה דאז, כי אף אם ישבו
15 כלכלנים במשך עשור לא ניתן יהיה לקבוע מה השווי האמיתי של טובת ההנאה. היא טענה,
16 כי בנסיבות אלו יש לקבוע משהו משוער ומוערך. לטענתה, יש כאלה שנהנים ויש הסובלים
17 אולם בהעדר פתרון אחר נמשיך לחיות עם זה. עוד טענה, כי שווי שימוש מבטא טובת הנאה
18 וכי בגדול אף אחד לא יכול לקבוע מה טובת ההנאה. היא ציינה, כי יש פערים בהיקף השימוש
19 וכי נלקח ממוצע של הכל. לטענתה, לקחו קריטריון מסוים וניתן לבחור קריטריונים אחרים
20 שמבטאים טובת הנאה אך ככל שנסבך את זה ניצור מערכת יותר מורכבת ומסובכת. נציבת
21 מס הכנסה טענה, כי חלק מהמטרה של שימוש במוצעים היא לא לרדת ליומן הרכב של כל
22 אחד וכי יש לחיות עם משהו שהוא ממוצע וכללי ושממלאים באופן כללי לכולם ולא בהכרח
23 פרטני וטוב לכל אחד. דברים אלו הגיוניים וסבירים בעיניי. יש בדברים אלו בכדי ללמד על
24 הקשים והכשלים הטמונים בחישוב טובת ההנאה באופן חלופי לחישוב אשר נקבע במסגרת
25 תקנות שווי שימוש ברכב. כמו כן, יש בהם בכדי ללמד על השיקולים שהובאו בחשבון בעת
26 קביעת נוסחת החישוב, כאשר מלכתחילה היה ברור, כי לא ניתן יהא להגיע לחישוב מדויק
27 של השווי האמיתי של טובת ההנאה של כלל אלו העושים שימוש ברכב שהעמיד לרשותם
28 המעביד.
- 29
- 30 75. המערערת טוענת, כי שיקולי היעילות והפשטות היו נכונים בשעת התקנת התקנות אשר
31 נקבעו מחוסר ברירה בשל העדר פתרון אחר וכי כיום המשקל פחת משמעותית. אכן, קביעת
32 כלל אחיד נבעה מאילוצים. עם זאת, לא שוכנעתי, כי אילוצים אלו אינם רלוונטיים כיום וכי
33 ניתן לקיים את תכלית היעילות שבבסיס התקנות אף ללא כללים מחייבים בנוגע לאופן חישוב



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 טובת ההנאה אשר נגרמת בשל קבלת רכב צמוד. לא הוכח לפניי, כי קיימת אפשרות מעשית
2 לכמת באופן מדויק וביעילות את טובת ההנאה של כל עובד ועובד שהמעביד העמיד לרשותו
3 רכב צמוד. יתרה מזאת, המחוקק אמר את דברו עת קבע את הכלל בנוגע לחישוב טובת
4 ההנאה. ככל שהטעמים שעמדו בבסיס קביעותיו אינם רלוונטיים עוד, הרי שבידי המחוקק
5 לקבוע כללים חדשים ובין היתר לאור התפתחות הטכנולוגיה.
6
- 7 76. במסגרת ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי, פ"ד סב(4) 280
8 (2008) ציין בית המשפט העליון, כי דברי חקיקה רבים הם פרי של בחירה, של פשרה ושל
9 איזון. בית המשפט העליון מצא, כי במקרה אשר נדון בפניו בחר המחוקק, בעקבות
10 המלצותיה של ועדה מקצועית, לתת עדיפות לתכלית הפשוטה, והיעילות על פני תכליות
11 אחרות אשר עמדו אף הן לנגד עיניו. יש להתחשב באמור לשם הבנת התכלית אשר עומדת
12 בבסיס החוק. דברים אלו יפים ונכונים למקרה שלפניי.
13
- 14 77. במסגרת ת"צ (מינהליים ת"א) 11-02-3363 סראוס פארג'יאן נ' מדינת ישראל רשות המיסים
15 ציין בית המשפט, כי בעת חישוב שווי השימוש ברכב במנותק מהיקף השימוש בפועל ברכב
16 מעביד (הן השימוש הפרטי והן שימוש המעביד), אפשר שלא תהיה חפיפה בין שווי השימוש
17 ברכב הנקבע על פי תקנות שווי השימוש לבין ההטבה לעובד מרכב מעביד. בית המשפט ציין,
18 כי מקובלת עליו טענת המשיב לפיה אין מדובר בשיטה מדויקת אלא בשיטת הערכה בקירוב
19 שביסודה עומד שיקול היעילות. עמדה זו מקובלת עליי ורלוונטית לעניין שלפניי.
20
- 21 78. בבסיס תקנה 2(2) לפקודה ותקנות שווי שימוש ברכב עמדה התכלית של קביעת שווי השימוש
22 ברכב לצורך קביעת טובת ההנאה אשר יש לזקוף לעובד שקיבל רכב צמוד בצורה יעילה,
23 וודאית וקלה לחישוב. בעת בחינת דרך החישוב הקבועה בתקנות שווי שימוש ברכב יש לבחון
24 מה החלופה לדרך החישוב האמורה והאם הדרך החלופית אפשרית וסבירה. לעניין זה יש
25 להביא בחשבון את ההיקף המשמעותי של עובדים אשר מקבלים ממעסיקם רכב לשימוש
26 פרטי, את העובדה שלכל עובד שיש לו רכב צמוד יש שימוש שונה ברכב וכפועל יוצא מכך גם
27 רלוונטיים לו מבחנים שונים, את הקושי לקבוע מבחנים אשר יכמתו בצורה מדויקת את טובת
28 ההנאה אשר צומחת לעובד בשל קבלת רכב ממעסיקו לצורך שימוש הפרטי, את העובדה
29 שטובת ההנאה הצומחת לעובד מהרכב הצמוד איננה מושפעת אך מהיקף השימוש הפרטי
30 אשר נעשה על ידו אלא גם מעצם קיומה של האפשרות לעשות ברכב שימוש פרטי בהתאם
31 לרצונו וצרכיו, העובדה שהרכב מטופל ונלקח לטסט, קבלת רכב חלופי במידת הצורך, העדר
32 צורך להתעסק ברכישה ומכירת הרכב על כל המשתמע מכך כולל מימון, ירידת ערך וכדומה.
33 מדובר בטובת הנאה אשר יש להעריך את שוויה ואין זה ברור כיצד ניתן לקבוע מהו "מס



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 האמת" אשר על הנישום לשלם. שכן, כאמור, טובת ההנאה אינה נגזרת רק מהיקף השימוש
2 הפרטי ברכב. לעניין זה מתאים כלל אצבע אשר לפיו נקבעת טובת ההנאה. כלל כאמור עדיף
3 על פני בחינת טובת ההנאה אשר צומחת לכל נישום ונישום. לא שוכנעתי, כי ניתן לקבוע
4 מבחנים מהימניים שניתן יהיה באמצעותם לבחון את טובת ההנאה הצומחת לכל עובד
5 בעקבות העמדת רכב לטובתו על ידי מעסיקו ובעיקר לא שוכנעתי, כי ניתן לעשות זאת בצורה
6 יעילה ואמינה **ובאופן שעלויות הבדיקה לא יהפכו את המס ללא יעיל**. מקובלת עלי טענת
7 המשיב, כי אין זה סביר, כי מערכת פקידי המס של רשות המסים תאלץ להתמודד עם היקף
8 ביקרות כזה לגבי כלל העובדים שיש להם רכב צמוד, שמדי יום כל אחד מהם מבצע מספר
9 נסיעות הן לצרכי העבודה והן באופן פרטי. לעניין זה אציין, כי כל הנעת הרכב על ידי העובד
10 היא בבחינת נסיעה חדשה. יש להביא בחשבון את הקושי הרב הטמון בבחינת טובת ההנאה
11 שצומחת לכל עובד, קיומם של דיווחים לא נכונים, שיקולים מערכתיים, היקף משאבים
12 וכדומה.
- 13
- 14 79. אינני מקבלת את טענת המערערת לפיה בנוגע לרכבי איגום הודה המשיב, כי ההנחיות בנוגע
15 לחישוב שווי השימוש הן חזקה הניתנת לסתירה. טענתה לפיה לא נזקף שווי שימוש לעובד
16 אשר נוטל רכב איגום לשימוש הפרטי במהלך היום אין בה בכדי ללמד, כי ההנחיות בנוגע
17 לחישוב שווי שימוש הן חזקה הניתנת לסתירה. בעניין זה מדובר בעמדה, האם השימוש ברכב
18 כזה מהווה טובת הנאה לעובד החייבת במס אם לא ולא באופן חישוב שווי טובת ההנאה.
19
- 20 80. במסגרת תקנות שווי שימוש ברכב נקבע כלל אצבע באשר לאופן חישוב טובת ההנאה של
21 העובד הנובעת מקבלת רכב צמוד לשימוש הפרטי. אף אם כלל האצבע האמור אינו משקף
22 בהכרח את טובת ההנאה המדויקת של כל נישום **הרי שמדובר בדרך הגיונית, ראויה, יעילה**
23 **ופשוטה לחישוב טובת ההנאה שיש לזקוף לעובד והדבר עולה בקנה אחד עם תכלית הוראות**
24 **החוק הרלוונטיות**. קבלת עמדת המערערת, לפיה מדובר בחזקה הניתנת לסתירה אינה עולה
25 בקנה אחד עם התכלית אשר עמדה לנגד עיני המחוקק ותחת זאת מעניקה מעמד עדיף לעקרון
26 של מס אמת. אף אם קיימת מידה של שרירות במנגנון האחיד אשר קבוע בתקנות שווי שימוש
27 הרי שהמחוקק בחר לשלם את המחיר האמור בכדי להשיג יעילות ונוחות ובעת פרשנות
28 הוראת החוק יש לכוון לתכלית זו (ראה לעניין זה: ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ
29 **נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**, פ"ד סא(3), 413).
- 30
- 31 81. למען הסר ספק אציין, כי קביעה לפיה אופן חישוב שווי השימוש בהתאם לתקנות אינו בגדר
32 חזקה הניתנת לסתירה אין משמעותה פרשנות החוק לרעת הנישום. יש והחישוב בהתאם
33 לתקנות האמורות יפעל לטובת נישומים, שעושים שימוש רב ברכב שהעמיד להם המעביד,



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 לצרכיהם הפרטיים לרבות לצרכים של בני משפחה ויש והוא יפעל לרעתם. כל עובד בהתאם
2 לצרכיו ואופיו. כאמור לעיל, חישוב טובת ההנאה בהתאם לתקנות שווי שימוש יש בו בכדי
3 להביא ליעילות בקביעת וגביית המס כך שלא תידרש בחינה מסורבלת של מכלול נסיעותיו
4 של כל עובד ועובד אשר קיבל ממעבידו רכב לשימושו הפרטי. הדבר אף עולה בקנה אחד עם
5 הקביעה, כי טובת ההנאה אינה נמדדת רק בהתאם להיקף השימוש הפרטי.
6
- 7 82. אציין עוד, כי בטרם תוקן סעיף 2 לפקודה בשנת 1975 במסגרת תיקון מס' 22 נוסחו היה צר
8 ונקבע במסגרתו, כי הכנסת עבודה תחשב השתכרות או רווח מעבודה, לרבות שווי הנאמד
9 של מקום לינה או אוכל או מגורים או של כל קצובה אחרת. לאור ההגדה הכוללת בנוגע
10 ל"כל קצובה אחרת" המהווה הכנסת עבודה אשר חייבת במס הרי שעלתה בפסיקה השאלה
11 מהי קצובה. במסגרת ע"א 545/59 דן שרות ציבורי עירוני ובין עירוני יפו פתח תקווה ותל
12 אביב רבתי אגודה שיתופית בע"מ נ' פקיד השומה, תל אביב 5, פ"ד יד 2088 נקבע, כי לא כל
13 מה שניתן לעובד מעבר לשכרו יהיה בגדר קצובה אשר חייבת במס. יש להבחין בין הנאה
14 שאינה אלא הכנסה מוסווית לבין הנאה שכולה או עיקרה לצורך התפקיד. אין לחייב במס
15 דברים שאינם מוסיפים למקבלם כל הנאה פרטית או שאינם מוסיפים לו אלא הנאה בלתי
16 ניכרת לעומת מטרתם התועלתית. עוד נקבע, כי יש לבחון האם המצרף או השירות ניתנו
17 לעובד לשימושו להנאתו או לשם נוחות המעביד. במסגרת מבחן נוחות המעביד יש לבחון האם
18 טבעו של התפקיד מצריך את העובד להיזקק למצרף או לשירות שסופקו לו. במסגרת ע"א
19 3501/05 פקיד שומה ירושלים 1 נ' בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ ע"א 343/68 פקיד שומה
20 ת"א 5 נ' עיריית בת ים, פ"ד כג(1) 186 בחן בית המשפט, האם מימון לימודים לעובדים או
21 לילדיהם הוא בגדר טובת הנאה החייבת במס בשים לב לצורכי התפקיד, מבחן נוחות המעביד
22 וטובת ההנאה שנגרמת לעובד.
23
- 24 83. הנה כי כן, מבחן נוחות המעביד משמש לשם קביעה האם קצובה או טובת הנאה הן בגדר
25 הכנסה חייבת במס אם לאו. מבחן זה אינו רלוונטי במקרה דוגמת המקרה שלפני כאשר
26 מדובר בשווי שימוש ברכב שהועמד לרשות העובד וכאשר אין מחלוקת, כי בהתאם לפקודת
27 מס הכנסה מדובר בהכנסה אשר חייבת במס. במסגרת ת"צ (מינהליים ת"א) 3363-02-11
28 סראוס פארג'יאן נ' מדינת ישראל רשות המסים התייחס בית המשפט לסוגיה זו וקבע, כי
29 עם תיקון סעיף 2 לפקודה, בדרך של הוספת ההטבה אשר מגולמת ב"שווי השימוש ברכב"
30 כהכנסה חייבת במס, הרי שאין מקום להחיל על ההטבה את מבחן הנהנה העיקרי אשר
31 רלוונטי לקצבה שמקבל עובד ממעבידו. יתרה מזאת, אף אם מבחן נוחות המעביד היה
32 רלוונטי בנוגע לשווי שימוש ברכב צמוד הרי שלא די בכך שטבעו של התפקיד מצריך את העובד
33 למצרף שסופק לו, קרי רכב צמוד, ואין בכך בכדי ללמד, כי לא צמחה לעובד טובת הנאה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 ניכרת מעצם קבלת רכב צמוד אשר משמש אותו גם באופן פרטי. בפרשת סראוס נקבע, כי אין
2 צורך להתייחס למאפייני עבודתו של המבקש שם אל מול מאפייני עבודתם של אחרים אף אם
3 בנסיבות מסוימות, ואולי בנסיבות המקרה אשר נדון בפרשת סראוס, התועלת אשר צומחת
4 למעביד מהרכב אשר הוצמד לעובד עולה על התועלת אשר צומחת לעובד מקבלת הרכב
5 לשימוש הפרטי. עמדה זו מקובלת עליו ורלוונטית למקרה הנדון לפניי ולטענת המערערת
6 לפיה עובדיה קיבלו את הרכבים לאור אופי העבודה וכי הדבר משמש בעיקר את נוחות
7 המעביד.

8
9 84. לאור כל המפורט לעיל מצאתי, כי במסגרת תקנות שווי שימוש נקבע כלל מחייב באשר לאופן
10 חישוב טובת ההנאה אשר צומחת לעובד בשל קבלת רכב ממעסיקו לשימוש הפרטי. אין
11 מדובר בחזקה הניתנת לסתירה ואין בידי עובדים להוכיח, כי טובת ההנאה אשר צמחה להם
12 בשל הצמדת רכב שונה מהקבוע בתקנות שווי שימוש. כאמור, טובת ההנאה משקפת נתונים
13 נוספים מעבר להיקף השימוש הפרטי אשר העובד עושה ברכב ולא ניתן לבחון את היקף טובת
14 ההנאה אשר צמחה לכל עובד ועובד. קביעת כלל אצבע מחייב בעניין זה מאפשר קביעת המס
15 בצורה יעילה וודאית ויש בכל בכדי למנוע ריבוי התדייניות. הדבר מקדם את התכלית אשר
16 עמדה לנגד עיני המחוקק.

17
18 מערכת save tax - האם ניתן היה לסתור באמצעותה את אופן החישוב הקבוע בתקנות שווי שימוש
19 ככל שהיה מדובר בחזקה הניתנת לסתירה?

20
21 85. לאור קביעתי המפורטת לעיל, לפיה תקנות שווי שימוש קבעו כלל שאינו ניתן לסתירה, הרי
22 שאין עוד צורך לדון בטענות המערערת בנוגע למערכת save tax אשר הותקנה ברכביה והיקף
23 טובת ההנאה שצמחה לעובדיה בהתאם לנתונים אשר נאספו באמצעות המערכת.

24
25 86. למעלה מהדרוש אציין, כי אף אם הייתי מוצאת, כי הקביעה בנוגע לאופן חישוב שווי השימוש
26 היא בגדר חזקה הניתנת לסתירה אשר חלה רק במקרה בו אין בידי הנישום להוכיח, כי הלכה
27 למעשה צמחה לו טובת הנאה אחרת הרי שלא שוכנעתי, כי המערכת משקפת את טובת
28 ההנאה אשר צמחה לעובדי המערערת בגין קבלת הרכב לשימוש הפרטי. מצאתי, כי אין
29 במערכת ובנתונים הנאספים על ידה בכדי ללמד באופן נכון ומהימן על טובת ההנאה אשר
30 צמחה לעובדים ואשר בגינה עליהם לשלם מס.

31
32 87. מהחומר אשר הוצג לפניי ומהעדויות אשר נשמעו עולה, כי במערכת save tax סיווג הנסיעות
33 תלוי בהחלטת העובד ובהמשך בשאלה, האם המעסיק ערך בדיקה מקיפה של הנסיעות אשר



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 סווגו על ידי העובד כנסיעות עסקיות והאם מצא לנכון לשנות את הסיווג אשר קבע העובד.
2 בנסיבות אלו, ברי, כי אין ממש בטענת המערערת לפיה, המערכת אובייקטיבית לחלוטין ואין
3 כל הסתמכות על יושרו של מישוהו. אין מדובר במערכת אשר יכולה לקבוע באופן אוטומטי
4 את סיווגה של הנסיעה או לערוך ביקורת על הסיווג אשר קובע העובד.
5
6 88. באשר לרישום הנסיעות עם סיווגן אין הבדל בין שימוש בתוכנה לבין מצב בו העובדים היו
7 מנהלים רישום ידני של נסיעותיהם. התוכנה אינה כוללת מנגנוני ביקורת עצמאיים והיא
8 אינה עורכת ביקורת כלשהי על הנתונים. בתוכנה אמנם נוסף הרישום של מסלול הנסיעה
9 בחברת האיתור אולם מדובר בנתונים שאין זה סביר, כי רשות המס תבחן לגבי כל עובד
10 ועובד. העובדה שהמערכת מבוססת על GPS ושניתן לקבל את מיקום תחילת הנסיעה וסופה
11 ואף לקבל את מסלול הנסיעה מחברת האיתור אין בה בכדי ללמד, כי ניתן להוכיח את היקף
12 טובת ההנאה באמצעות התוכנה ובוודאי שלא, כי מדובר בדרך יעילה לעשות כן. אין זה סביר
13 כלל וכלל להטיל על רשויות המס לערוך בחינה של מסלולי הנסיעה של כל עובד אשר קיבל
14 רכב צמוד. לכך מצטרפת עדותה של בליטי, לפיה בחברת האיתור נרשמת רשות גיי פי אס
15 כל 10 שניות (עמ' 30 ש' 1-2) דבר המלמד על ההיקף האדיר של הרשומות אשר יהיה על רשות
16 המס לבחון.
17
18 89. בליטי העידה, כי המערכת מאפשרת להוציא דוח חריגים אבל זה תלוי בחיתוך שהלקוח מבצע
19 מבחינת שעות העבודה (עמ' 27 ש' 16-13). ברי, ככל שיהיו יותר שעות עבודה כך יהיו פחות
20 ממצאים בנוגע לנסיעות שבוצעו מעבר לשעות העבודה. משכך, אף דו"ח החריגים אינו
21 אובייקטיבי והוא תלוי בנתונים אשר בוחר המעסיק.
22
23 90. אין בפיתוחים שנוספו למערכת במהלך השנים בכדי להשליך על עמדתי בנוגע לאפשרות
24 להוכיח את טובת ההנאה באמצעות המערכת. אף אם פיתוחים אלו עשויים לסייע למעסיק
25 לבחון את הסיווגים אשר ביצעו העובדים עדיין מדובר במערכת אשר מושתתת על הסיווג
26 אשר קבע העובד ועל הביקורת אשר ביצע המעסיק ואין בידי רשות המסים לבחון את הדברים
27 בצורה מקיפה ויעילה.
28
29 91. רטנר העיד, כי כאשר יש דוח נוכחות ממוחשב אין בעיה לערוך בדיקה ממוחשבת ולעומת זאת
30 כשדוחות הנוכחות ידניים ניתן לערוך בדיקה ידנית. הוא נשאל מה המערכת מאפשרת לנישום
31 עם דוחות ידניים מבחינת ביקורת ומעקב והשיב, כי הנישום יכול להוציא דוח נסיעות מלא
32 של העובדים ולהשוות ליומן הנוכחות. רטנר אישר, כי מדובר בבדיקה ידנית (עמ' 6 ש' 19-12,
33 עמ' 8 ש' 33-26).



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1
- 2 92. מעדותו של רטנר עולה, כי המעסיק מקבל קוד וסיסמא כך שיש לו גישה לשרתי החברה לשם
- 3 שינוי נסיעות ונתונים. עוד העיד, כי כל מי שיש לו סיסמא יכול לשנות את נתוני הנסיעה
- 4 והשינוי נרשם (עמ' 4 ש' 23-30). האפשרות האמורה, לשנות סיווגי נסיעה, מלמדת, כי אין
- 5 מדובר במערכת הרמטית אשר ניתן היה לסמוך עליה לשם הוכחת שווי ההנאה מקבלת רכב
- 6 צמוד, ככל שההנחיות בנוגע לחישוב טובת ההנאה היו חזקה הניתנת לסתירה.
- 7
- 8 93. אציין עוד, כי מעדותו של רטנר עולה, כי התוכנה מחשבת שווי כלכלי על סמך נתונים שמעביר
- 9 הנישום ולא נבדקים על ידי התוכנה (עמ' 7 ש' 25-35). ברי, כי נתונים אלו אינם משקפים
- 10 בהכרח את העלות האלטרנטיבית אשר נחסכה מהעובד בשל קבלת הרכב הצמוד לשימוש
- 11 הפרטי ובהתאם אין בהם בכדי ללמד על שווי ההטבה אשר קיבל העובד.
- 12
- 13 94. הנה כי כן, הנתונים אשר ניתן לקבל מהמערכת תלויים בקביעותיהם של העובדים באשר
- 14 לסיווג הנסיעה ובפיקוח אשר עושה המעסיק. בחינת הנתונים מול יומן העבודה אינה נעשית
- 15 באמצעות המערכת אלא באופן ידני. לא ניתן להסתמך על נתונים אלו לשם קביעת טובת
- 16 ההנאה החייבת במס אשר צמחה לעובדים. בנוסף, השווי הכלכלי אינו משקף את העלות
- 17 האלטרנטיבית. כלומר, אין בו בכדי ללמד על היקף טובת ההנאה מאחר והוא אינו מבוסס על
- 18 הנתונים הרלוונטיים. השווי אינו מביא בחשבון את העובדה שיש לחשב את מלוא העלויות
- 19 הקבועות וכי העלויות של המעביד אינן משקפות בהכרח את עלויותיו האלטרנטיביות של
- 20 העובד, וכפועל יוצא מכך אינן משקפות את טובת ההנאה הצומחת לו, בשים לב ליתרון הגודל
- 21 של המעביד, העובדה שעלויות המימון שלו עשויות להיות שונות וכדומה.
- 22
- 23 95. המערער טענה בסיכומיה, כי יש לבחון האם יש להעדיף אומדן כללי ולא מדויק בהתאם
- 24 לתקנות על פני בחינה של ההוצאות בפועל אשר משקפות את ההוצאות על הרכב הספציפי.
- 25 אלא, שכאמור, אין מדובר בנתונים מדויקים המלמדים על העלות האלטרנטיבית. סבורני, כי
- 26 אין הצדקה להחליף את האופן בו בחר המחוקק להעריך את שווי ההטבה ובעיקר כאשר
- 27 מדובר בחלופה אשר לא תביא לתוצאה מדויקת ואשר בניגוד לטענת המערער אינה משקפת
- 28 באמת את סך כל ההנאה שצמחה לעובד מקבלת רכב מהמעביד לשימוש לרבות שימוש פרטי.
- 29
- 30 96. בנוסף, קבלת הטענה, כי ניתן להוכיח את שווי השימוש באמצעות המערכת תטיל על המשיב
- 31 עומס בלתי סביר אשר אינו עולה בקנה אחד עם עקרון היעילות אשר עמד לנגד עיני המחוקק.
- 32



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 97. בנסיבות אלו מצאתי, כי לא ניתן להסתמך על מערכת save tax לשם קביעת שווי השימוש,
2 ככל שהיה בידי עובדים לנסות ולהוכיח את שווי השימוש.
3
- 4 השימוש בתוכנה על ידי עובדי המערערת ופיקוחה של המערערת
5
- 6 98. ככל שהייתי מוצאת, כי בידי העובד לסתור את דרך החישוב הקבועה בתקנות שווי שימוש
7 וכי מערכת save tax מאפשרת סתירה כאמור הרי שהיה מקום לבחון האם האופן בו עשו
8 עובדי המערערת שימוש במערכת והאופן בו ערכה המערערת ביקורת על שימוש האמור יש
9 בהם בכדי ללמד, כי עלה בידי המערערת להוכיח את טובת ההנאה אשר צמחה לעובדיה
10 בעקבות שימוש הפרטי ברכב.
11
- 12 99. במהלך עדותו ביקש פלד להוכיח, כי מתבצעת בקרה ראויה ואיכותית אחר דיווחי העובדים
13 בנוגע לסיווג נסיעותיהם. פלד העיד, כי מערכת הבקרה שהם מבצעים על העובדים מתחלקת
14 לשתי רמות- דוח חריגים שמציין נסיעות מחוץ לשעות הנורמה המוגדרות ודוח הנסיעות
15 העסקיות (עמ' 13 ש' 17-20). מעדותו של פלד עולה, כי לאור אופי העבודה שעות העבודה של
16 העובדים לא קבועות והם עובדים גלובאלית. לפעמים עובד מסיים יותר מוקדם ולפעמים
17 יותר מאוחר (עמ' 11 ש' 13-34).
18
- 19 100. משכך, לא ברור כיצד בידי פלד לבחון את הנסיעות שבוצעו על סמך שעות העבודה
20 המוגדרות, אשר בענייניו הן רחבות מאוד. ברי, כי ייתכן שעובד יסיים בחלק מהימים מוקדם
21 יותר ויעשה נסיעות פרטיות אשר לא יעלו כחריגות מאחר והן בטווח שעות העבודה. כאשר
22 מדובר בדו"ח נוכחות ידני, כמו במקרה בו עסקינן, בו מסומנים ימי העבודה של העובד ואין
23 בו ביטוי לשעות אשר בוצעו בפועל הרי שלא ניתן ללמוד ממנו על שעות העבודה ועל ימי עבודה
24 קצרים אשר בסיומם בוצעו נסיעות פרטיות, בשעות שבדרך כלל הן שעות עבודה. כך לדוגמא,
25 עובד אשר הגיע לעבודה ויצא מוקדם לבדיקה רפואית או אירוע משפחתי הרי שהיום יסומן
26 כיום עבודה ולא יהיה ביטוי לכך שמדובר ביום עבודה קצר. במקרה שנסיעתו הפרטית באותו
27 יום תסווג על ידו כנסיעה עסקית הרי שהנסיעה לא תעלה בדוח החריגים מאחר ובוצעה
28 בשעות העבודה המוגדרות על ידי המערערת. מעבר לכך, לא מן הנמנע, כי עובדים ובעיקר
29 עובדים אשר נמצאים במהלך היום בדרכים, יעשו שימוש ברכב לצרכים פרטיים אף במהלך
30 יום העבודה.
31
- 32 101. בעניין זה טענה המערערת, כי דו"ח החריגים הוא בקרה נוספת ולא בלעדית.
33 לטענתה, אף נסיעות אשר בוצעו במסגרת שעות העבודה נבדקות. משכך טוענת, כי אין באמור



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 בכדי לפגום במערך הבקרה המהימן שלה. אינני מקבלת טענה זו. לאור היקף הנסיעות
2 החודשיות אשר מבצעים עובדי המערערת אין זה סביר לערוך מעקב הרמטי על כל הנסיעות.
3 לכך מתווספת העובדה, כי בחינת דוח הנסיעות אל מול דוח הנוכחות הידני של עובדי
4 המערערת לא נעשתה באמצעות התוכנה. סבורני, כי העובדה שמדובר בעובדים ששעות
5 העבודה שלהם אינן קבועות ושדו"ח הנוכחות הוא ידני ולא ניתן ללמוד ממנו על שעות
6 העבודה אשר בוצעו בפועל וכן, העובדה שטווח שעות העבודה המוגדרות רחב מאוד משליכות
7 על היכולת לבצע מעקב אחר אמינות הסיווג שקבע העובד.
8
- 9 102. שעות העבודה אשר הוגדרו עבור עובדי המערערת היו בהיקף רחב כאשר הן לא
10 שיקפו בהכרח את שעות העבודה של כל עובד מידי יום. בנסיבות אלו, בחינת הנסיעות בהתאם
11 לשעות העבודה המוגדרות אצל המערערת לא תיתן לרשות המיסים את מלוא המידע בנוגע
12 לנסיעות פרטיות אשר בוצעו על ידי עובדי המערערת במהלך השעות המוגדרות כשעות עבודה
13 בימים בהם סיימו לעבוד מוקדם יותר. יש באמור בכדי להשליך על האפשרות של רשות
14 המיסים לבחון את אמינות הדיווח ועל הנטל אשר היה מוטל על הרשות לבחון את הדיווח.
15
- 16 103. פלד נשאל, האם הוא בודק כל חודש כל נסיעה של כל עובד והשיב, כי מדובר בחמישה
17 רכבים בלבד, כי הם יודעים היכן העובדים עובדים וכי הבדיקה שלו יחסית מהירה, כי הוא
18 רואה איפה היום התחיל, איפה נגמר ואיפה האמצע (עמ' 13 ש' 25-21). לטענתו, אין דבר כזה
19 אפס טעויות וכי הטעויות הן מזעריות ושוליות (עמ' 14 ש' 25-24). אין זה סביר בעיניי, כי פלד
20 עורך בחינה של כל הנסיעות אשר עורכים עובדי המערערת מידי חודש. אמנם מדובר בחמישה
21 רכבים בלבד אולם מדובר במספר רב מאוד של רשומות מידי חודש. בשים לב לטענתו של
22 פלד, לפיה הוא היחיד שמבצע ביקורת לגבי הנסיעות (עמ' 16 ש' 5-4) אין זה סביר, כי נערכת
23 בחינה מקיפה כנדרש. בליטי טענה בעדותה, כי היא אינה מכירה מישהו שיכול לבצע את זה
24 ולכן בבקרה החודשית לא עולים על טעויות (עמ' 30 ש' 29-28, 33-34, עמ' 31 ש' 2-1). עדותה
25 בעניין זה מקובלת עליי.
26
- 27 104. הנסיעות החשודות אשר מצא המשיב בדיווחי המערערת, לאחר שהדוחות עברו
28 לכאורה בדיקה על ידי המערערת תומכות בטענה, כי אין מדובר בביקורת אשר עונה על
29 הדרישות. אציין, כי בבדיקה המדגמית אשר ערך המשיב הוא מצא נסיעות אשר התבצעו ביום
30 שבת ודווחו כעסקיות. מדובר ב- 16 נסיעות במהלך שנת 2011. כמו כן, קיימות גם נסיעות
31 אשר בוצעו ביום שישי לאחר שעות העבודה ובין היתר נסיעה שהחלה קרוב לשעה 16:00. ברי,
32 כי המערערת הייתה אמורה לעלות בקלות על נסיעות אלו כשגויות במסגרת בדיקתה. העובדה
33 שהמערערת לא עלתה על נסיעות חריגות אלו מעוררת ספק משמעותי בנוגע לפיקוח שערכה.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

- 1 העובדה שעובדי המערערת לא סיווגו את הנסיעות האמורות כנסיעות פרטיות והעובדה
2 שהמערערת לא פעלה לשם שינוי הסיווג יש בהן בכדי ללמד על האופן בו עשו עובדי המערערת
3 שימוש במערכת ועל הפיקוח שערכה המערערת על דיווחי עובדיה.
4
- 5 105. כמו כן, רק היקף קטן מאוד של נסיעות אשר סווגו על ידי העובדים כעסקיות שונה
6 במסגרת בדיקת המערערת מנסיעות עסקיות לנסיעות פרטיות. בסיכומיה טוענת המערערת,
7 כי לאורך השנים בוצעו 200 תיקונים והדבר מלמד, כי נערכה ביקורת ובוצעו תיקונים. בשים
8 לב למספר הנסיעות אשר מבצעים עובדי המערערת מידי חודש הרי שאין ב- 200 תיקונים
9 לאורך השנים בכדי ללמד על קיומה של ביקורת הדוקה ורצינית. אין מחלוקת, כי מדובר
10 באחוז קטן מאוד מסך הנסיעות. מקובלת עליו טענתה של עמיר, כי אין בעובדה שבוצע שינוי
11 מינורי בכדי ללמד בהכרח שמלכתחילה הנסיעות סווגו כנדרש וייתכן שבעל החברה פספס
12 (עמ' 24 ש' 3-1). לטעמי, היקף השינוי תמוה ומעורר ספק באשר לטיב הביקורת. סבירה בעיני
13 עדותה של בליטי אשר טענה, כי היא רואה את היקף השינוי המינורי ככמעט חוסר בקרה (עמ'
14 30 ש' 29-30). כאמור, טעויות אשר המערערת לא גילתה מחזקות עמדה זו.
15
- 16 106. לכך מתווספת העובדה, כי במקרה בו עסקינן המערערת איננה עושה שימוש בכל
17 הפיתוחים הקיימים במערכת. כך לדוגמא, עובדיה אינם מציינים את מטרת הנסיעה וכן
18 המערערת לא עושה שימוש בפוליגונים. בנסיבות אלו, הרי שטענת המערערת לפיה העדכונים
19 הנוספים הוספו לצורך וידוא, כי נסיעה שהוזנה כעסקית היא אכן נסיעה עסקית אינה
20 רלוונטית למקרה בו עסקינן.
21
- 22 107. בהתאם לסעיף 32(1) הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום העבודה או חזרה ממנו הן
23 הוצאות שאין לנכות. רטנר העיד, כי בהתאם להנחיות של הוצאה מוכרת נסיעה מהבית
24 לחברה יש לסמן כנסיעת בית-עבודה. הוא אישר, כי בדוח לא סומנו נסיעות כאמור (עמ' 7 ש'
25 12-24). למעלה מהדרוש אציין, כי אף במקרה בו העובד נוסע בתחילת יום העבודה למקבל
26 שירות ולא לבית העסק של מעסיקתו או חוזר לביתו ישירות ממקבל השירות הרי שמדובר
27 בנסיעה למקום העבודה או חזרה ממנו על כל המשתמע מכך. אף על פי כן, עובדי המערערת
28 והמערערת בחרו לסווג את הנסיעות האמורות כנסיעות עסקיות.
29
- 30 108. אציין עוד, כי פלד העיד, כי עצירות בדרך הביתה בסוף יום העבודה יחשבו כחלק
31 מנסיעה עסקית (עמ' 15 ש' 7-19). לטענתו, מהרגע שהוא יוצא מהבית ועד שהוא חוזר הוא
32 מקליד רק נסיעות עסקיות (עמ' 17 ש' 23-24). נדמה, כי אין צורך להכביר במילים בעניין זה.
33 ברי, כי אין לקבל את עמדתו של פלד בסוגיה האמורה וכי נסיעות בתום יום העבודה ועד



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 להגעה הביתה אינן בגדר נסיעה עסקית אלא נסיעה פרטית אשר משליכה על טובת ההנאה
2 של העובד. סבורני, כי יש באמור בכדי לשפוך אור על הבעייתיות בקביעה, כי בידי העובד
3 להוכיח את טובת ההנאה שצמחה לו וכי הדבר פותח פתח לפרשנויות שאינן עולות בקנה אחד
4 עם החוק.
5

6 109. הנה כי כן, מצאתי, כי נפלו פגמים באופן בו עשו עובדי המערערת שימוש במערכת.
7 נסיעות אשר אמורות היו להיות מסווגות כפרטיות סווגו כעסקיות. אין מדובר רק בטעויות
8 מקריות אלא גם בעמדה ברורה של המערערת לפיה מהיציאה מהבית ועד החזרה אליו בסוף
9 היום כל הנסיעות מסווגות כעסקיות. בנוסף, לא שוכנעתי, כי המערערת ערכה פיקוח
10 וביקורות מקיפים כנדרש. המערערת לא גילתה טעויות בסיווגים אשר ביצעו עובדיה. כמו כן,
11 בחינת הנסיעות בהתאם לחתך שעות העבודה אינה מתאימה במקרים בהם אין בחתך שעות
12 העבודה בכדי ללמד בהכרח על שעות העבודה המבוצעות בפועל. בנוסף, דו"ח חריגים כאמור
13 לא יגלה נסיעות פרטיות אשר בוצעו במהלך שעות העבודה.
14

15 110. בנסיבות אלו, הרי שגם אם הייתי קובעת, כי ההוראות בנוגע לחישוב שווי שימוש
16 ברכב הן חזקה הניתנת לסתירה וכי ניתן לעשות שימוש במערכת save tax לשם הוכחת טובת
17 ההנאה אשר צמחה לעובדים הרי שלאור האופן בו עשו עובדי המערערת שימוש במערכת
18 והאופן בו היא פיקחה על השימוש האמור הרי שאין בנתונים העולים מהמערכת בכדי ללמד
19 על טובת ההנאה שצמחה לעובדי המערערת ומשכך הרי שלא היה עולה בידה לסתור את
20 החזקה, ככל שהייתה ניתנת לסתירה.
21

קנס בגין אי ניכוי

22
23
24 111. סעיף 191א לפקודה עניינו הטלת קנס על מי שלא ניכה מס שהיה עליו לנכות על פי
25 סעיפים 161, 164 או 170. זאת, ככל שלא היה לו הצדק סביר לאי ניכוי המס. על הנישום מוטל
26 הנטל להוכיח קיומו של הצדק סביר.
27

28 112. המערערת טוענת, כי אף אם טענותיה יידחו הרי שאין להטיל עליה קנס שכן, היא
29 לא התרשלה וקיים הצדק סביר לפעולותיה מאחר והסתמכה על חוות דעת משפטית אשר
30 היא סברה, כי יש סיכוי כי תתקבל ואף הודיעה על כך למשיב. לטענתה, בעת קביעה, האם יש
31 להטיל קנס לפי סעיף 191א לפקודה יש לבחון האם הייתה התרשלות של הנישום, בדומה
32 לקנס בהתאם לסעיף 191 לפקודה.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

113. סעיף 191 לפקודה מסמיך את פקיד השומה להטיל על הנישום קנס גירעון במקרה
בו סכום המס שהנישום חייב בו עולה על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש בשיעור
שנקבע בסעיף והנישום לא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי הוא לא התרשל.
114. במסגרת ע"מ 11-11-22037 מגדניית הדר בע"מ נק פקיד שומה ירושלים נקבע, כי
אין להטיל קנס גירעון במקרה האמור בשל העובדה שאף המשיב התקשה להצביע על המקור
אותו יש לראות כמחייב במס. בנוסף ציין בית המשפט, כי המערערת לא העלימה את העובדה,
כי בהתאם לחוות דעת שקיבלה, היא הפסיקה לדווח על הכנסותיה האמורות כהכנסה לצורכי
מס. בניגוד לעמדת המערערת אינני סבורה, כי ניתן ללמוד מפסק הדין האמור, כי בכל מקרה
בו פועל נישום בהתאם לחוות דעת שקיבל הרי שלא ניתן לומר, כי התרשל ואין להטיל עליו
קנס. במקרה שלפניי, בשונה מהמקרה אשר נדון בפרשת מגדניית הדר, אין כל בעיה להצביע
על המקור המחייב במס ושני הצדדים היו מודעים למקור האמור.
115. רטנר העיד, כי לא נאמר לו על ידי רשות המס, כי הרשות מאמצת את המערכת או
את הנתונים שהיא מספקת לצורך חישוב המס (עמ' 9 ש' 8-10). הוא העיד, כי בהסכם עם
לקוחותיו מובהר, כי הוצאה מוכרת משתמשת בחוות דעת של משרד שקל אשר אינה תואמת
את תקנות מס הכנסה והמדיניות הרשמית של מס הכנסה (עמ' 9 ש' 14-16). לטענתו, לא
מובטח ללקוחות, כי רשות המס תכבד את חישוב המס הנובע מהמערכת (עמ' 9 ש' 23-25).
עוד העיד, כי לצורך השמרנות, ההמלצה ללקוחות היא, כי ישמרו את הפרש המס בין חישוב
המערכת לבין המס החייב לפי התקנות כפיקדון מאחר וידוע שיש חילוקי דעות עם רשות
המיסוי ומאחר והתוכנה איננה בהתאם לתקנות (עמ' 9 ש' 29-35).
116. פלד העיד, כי הוא ידע שפעולתם בהתאם לחוות הדעת אינה תואמת את התקנות
אולם הבין, כי יש סיכוי יותר מסביר שחוות הדעת עונה על שאלות שבתו המשפט העלו
במקרים אחרים (עמ' 12 ש' 21-25). לטענתו, לאחר ששלחו את המכתב לרשות המסים
בהתבסס על חוות הדעת ולאחר שלא קיבלו תגובה זמן רב הם הבינו שהם נוהגים נכון (עמ'
13 ש' 1-2). בעדותה טענה עמיר, כי זה שהמערערת הודיעה לפקיד השומה על שימוש במערכת
לא רלוונטי. היא הוסיפה, כי לא ניתן למערערת אישור והיא אינה יכולה להחליט על דעת
עצמה. עוד טענה, כי אף אם לא חזרו למערערת הרי שהיה עליה לפנות שוב (עמ' 25 ש' 29-
32).
117. הנה כי כן, המערערת אמנם הסתמכה על חוות דעת אשר תומכת בדו"ח שהגישה,
אולם היא הייתה מודעת לכך שחוות הדעת, ופעולתה על פיה, אינן תואמות את התקנות.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-02-644 פלד - קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה

תיק חיצוני:

1 בנסיבות אלו, אין לומר, כי המערערת לא התרשלה. כמו כן, לא די בעובדה שהמערערת מסרה
 2 הודעה בנדון למשיב. ברי, כי לא היה בידי המערערת לפעול בניגוד לתקנות מבלי שקיבלה את
 3 תגובת המשיב להודעתה בנדון. התנהלותה של המערערת בעניין זה מלמדת על התרשלותה.
 4
 5 118. המערערת לא הוכיחה קיומו של הצדק סביר בגינו אין הצדקה להטיל עליה קנס.

התוצאה

9 119. הנה כי כן מצאתי, כי ההנחיות בנוגע לחישוב שווי טובת ההנאה של עובד המקבל
 10 ממעבידו רכב לשימוש הפרטי הן כלל ואינן ניתנות לסתירה. קביעה זו עולה בקנה אחד עם
 11 לשון הוראות החוק הרלוונטיות ותכליתן. מתן אפשרות לסתור את ההנחיות האמורות אינה
 12 עולה בקנה אחד עם התכלית שעמדה בבסיס ההנחיות. בנוסף מצאתי, כי אף אם היה מדובר
 13 בחזקה הניתנת לסתירה הרי שזו לא נסתרה במקרה שלפניי. כאמור, במסגרת פרשת
 14 אינטרבילדינג נקבע, כי יש לבחון את האפשרות לערוך מעקב מהימן והאם נערך מעקב
 15 כאמור. מצאתי, כי מערכת save tax אינה מאפשרת מעקב כאמור וכי המערערת לא ערכה
 16 מעקב הדוק אחר השימוש של עובדיה במערכת. כמו כן, לא עלה בידי המערערת להוכיח, כי
 17 היא לא התרשלה וכי בנסיבות האמורות אין להטיל עליה קנס.

19 120. לאור כל המפורט לעיל, הערעור נדחה. מחייבת את המערערת בהוצאות המשיב בסך
 20 30,000 ₪. הסכום האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין, שאם לא כן יישא
 21 הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

המזכירות תמציא לצדדים.

25 ניתן היום, י"ד שבט תשע"ח, 30 ינואר 2018, בהעדר הצדדים.

עיריית הוד, שופטת

27
28
29