



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערת:

נווה נטוע 1972 בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יואב ציוני

נגד

משיב:

פקיד שומה חדרה
ע"י ב"כ עו"ד דנה גורדון-ונדרוב מפרקליטות מחוז חיפה
(אזרחי)

פסק דין

- 1 בפני ערעור על החלטת המשיב, פקיד שומה חדרה (להלן – **המשיב**) בהשגה על שומות ניכויים לשנות
- 2 המס 2009-2012 (להלן – **שנות המס**) שהוצאו למערערת נווה נטוע 1972 בע"מ (להלן – **המערערת**).
- 3 שתי סוגיות יידונו בערעור דן:
- 4 א. **זקיפת שווי שימוש ברכב** – במסגרת סוגיה זו זה תידון השאלה אם רכבים מסוימים של
- 5 המערערת הינם רכבים תפעוליים (או "רכבי מאגר"), כעמדת המערערת או שמא מדובר
- 6 ברכבים שהוצמדו לעובדיה, כפי עמדת המשיב.
- 7 ככל שייקבע כי מדובר ברכבים המוצמדים לעובדים – יש להכריע בשאלה באיזו מתכונת
- 8 יקבע שווי ההטבה לעובדים.
- 9 לעמדת המערערת יש מקום לקבל ולאשר את אופן התנהלותה בכך שזקפה שווי שימוש ברכב
- 10 באופן חלקי ואילו לגבי הפרש השווי הוציאה חשבונות לבעלי מניות ומנהלים, כאשר
- 11 חשבונות אלו דווחו לרשויות המס ושולם מע"מ בגינם. כמו כן, טוענת המערערת כי חלק
- 12 מהוצאות הרכבים הנדונים ממילא תואם על ידה.
- 13 המשיב טוען, מנגד, כי היה על המערערת לזקוף שווי רכב לעובדים וזאת אך ורק בהתאם
- 14 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 (להלן – **תקנות ניכוי הוצאות רכב**).
- 15 לטענתו, אין לקבל דרך התנהלות זו שבה בעלי השליטה במערערת מחליטים על דעת עצמם
- 16 ליישם כללים לקביעת שווי רכב שאינם מעוגנים בפקודה ובתקנות, וזאת על בסיס "השערה"
- 17 של ההטבה בגין השימוש ברכבים. יתר על כן, את השווי המשווער לא זקפה המערערת לשכר
- 18 העובדים, אלא חייבה את כרטיסי בעלי המניות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

ב. הלוואות מוטבות לעובדים, בעלי שליטה וחברות שונות – במסגרת זו תידון השאלה האם יש לקבל את טענת המערערת לפיה הגם שנתנה הלוואות בריבית הנמוכה משיעור הריבית הקבוע בתקנות לפי סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה), אין מקום להוציא לה שומת ניכויים, שכן ההלוואות ניתנו מתוך עודפי מזומנים שהצטברו בקופתה כאשר הריבית שגבתה עולה על הריבית שהייתה היא מקבלת מהבנק לו הופקדו הכספים בפקדון בבנק.

רקע כללי ועובדות שאינן שנויות במחלוקת:

1. המערערת היא חברה המפעילה מעון לאוכלוסייה בעלת צרכים מיוחדים ברחוב מבצע יואב בשכונת וייצמן בחדרה (להלן – המעון). הכנסות המערערת נובעות בעיקרן מתשלומים המתקבלים על ידה ממשרד הרווחה, עבור הטיפול בדרי המעון.
2. המערערת קשורה לחברות בשם נטוע בע"מ, מערך דיור גל חדרה בע"מ, ליאם דור (2002) בע"מ, לנר אחזקות 2006 בע"מ, הוסטל בן אריה בע"מ, א. אדן ארגון ופיתוח בע"מ.
3. למערערת חמישה בעלי מניות, באחזקות שונות – בלה אדן (29%), לוי גרינברג (25%), אברהם מעתוק (23%), ראובן ברקוביץ (18%) ופאול שלו (5%).
- בעלי מניות וקרוביהם המקבלים שכר מהמערערת הם: אסף אדן – המשמש כמנכ"ל המערערת, לוי גרינברג, עידן מעתוק, ראובן ברקוביץ ואיריס גולן.
4. המשיב הכיר ברכב אחד בלבד של המערערת כ"רכב מאגר".
- מלבד הרכב הנ"ל רשומים על שמה של המערערת שני רכבים נוספים. יתר הרכבים שנבדקו על ידי המשיב במסגרת ההליך השומתי – אחד עשר במספר בסך הכל - אינם רשומים על שמה של המערערת אלא על שמם של בעלי מניות או קרוביהם או מנהלים במערערת ועל שם חברה קשורה (מערך דיור גל) הגם שנרכשו על ידי המערערת – ראו הטבלה שצורפה כנספח הראשון להודעה המפרשת את נימוקי השומה, שכותרתה "שווי שימוש לפי קבוצת מחיר או שווי ליניארי לרכבים חדשים" (להלן – טבלת הרכבים).
5. המערערת נתנה הלוואות בשנות המס שבערעור לאסף אדן, לחברת ארקס סיני, לחברת בית אריה, לחברת לנר, לחברת ליאם, לאברהם מעתוק, לחברת א.אדן, ללוי גרינברג. אין מחלוקת כי ההלוואות ניתנו בריבית של 2% + מע"מ או 3% + מע"מ.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

טענות המערערות:

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
 - 28
- א. סוגיית זקיפת שווי השימוש ברכב:**
6. אין בפקודה או בתקנות שווי שימוש ברכב הוראה האוסרת על חברה לחייב את בעלי מניותיה בשווי ההטבה באמצעות חשבוניות, ולא במסגרת תלוש השכר. אין כל פגם בחיוב בעלי המניות בתשלום המס על ההטבה שקיבלו באמצעות חשבונית שאת תמורתה משלמים הם במזומן. במצב דברים כאמור המס הכולל גבוה מהשווי הנזקף בתלוש השכר – בשל מרכיב מס העסקאות שבעל המניות אינו מתקזז עליו; כנגד הוצאת החשבונית המחייבת רישום הכנסה על ידי החברה אין הוצאת שכר כלשהי ומס החברות המשולם על ידי המערער גבוה יותר.
7. החלוקה הפנימית בין בעלי המניות, מי נושא בעלות ההטבה שקיבלו בגין השימוש ברכב היא עניין פנימי של בעלי המניות בינם לבין עצמם.
8. המשיב לא הפחית סכומים אלו ובכך יצר שומה שגויה הכוללת מס על סכומים שתואמו ומוסו.
9. יש לדחות את טענת העדה מטעם המשיב, גב' עטר, שהועלתה לראשונה בחקירתה הנגדית, כי תיאום ההוצאות עניינו הוצאות של רכבים אחרים. העדה לא בדקה את כרטיס הוצאות הרכב בכרטיס הנהלת החשבונות בכל שנה, ועל כן אינה יכולה להעלות טענות בעלמא בלא בדיקה. על המשיב היה להוכיח ייחוס ספציפי של הוצאות ל"רכבים אחרים".
10. המשיב לא התחשב במאפייני ההעסקה המיוחדים אצל המערער ולא נעשה על ידו ניסיון להבדיל בין שימוש לצרכי עבודה לבין שימוש פרטי ברכבים. מרבית נסיעות המנהלים ברכבים הצמודים היו בתפקיד, זאת בשל אופי העבודה המיוחד במעון המצריך זמינות גם בשעות חריגות. נסיעות פרטיות ככל שישנן הן בהיקף זניח, לכן שווי ההנאה הגלומה ברכב צמוד בנסיבות העניין הוא מינימאלי ופחות מהמתחייב בתקנות שווי שימוש ברכב.
11. שיטת החישוב של שווי השימוש ברכב לפי תקנות שווי שימוש ברכב אינה מתחשבת בירידת הערך של הרכב. תקנה 2(א) לתקנות שווי השימוש ברכב קובעת כיצד יחושב שווי השימוש החודשי ברכב. המנגנון מתבסס על כך שמחיר הרכב לאורך כל שנות השימוש הוא מחיר של רכב חדש, ללא התחשבות בירידת שווי הרכב עקב פחת. מדובר בטעות מובנית שהמחוקק לא נתן דעתו עליה או בלאקונה, שכן אי לקיחה בחשבון של מרכיב ירידת השווי הוא עיוות מרכזי בשיטת החישוב המביא לחיוב במס שאינו מס אמת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

12. שיטת השווי בה נקט המשיב התבססה על חישוב של 2.5% ממחיר רכב חדש, זאת על אף שהשווי האמיתי של הרכב הולך ופוחת. מדובר בשיעור שרירותי המחושב על בסיס מחיר רכב פיקטיבי, חסר קשר לשווי השוק ולהטבה שמקבל העובד. שיטה זו עומדת בסתירה לסעיף 2(2) לפקודה לפיו יש לחייב את העובד על פי ההטבה שנוצרה לו, שכן שווי ההנאה של המשתמש ברכב גם היא פוחתת בחלוף הזמן. כמו כן, בשיטה זו יש כשל מובנה מכיוון שזקיפת שווי של 2.5% לחודש משמעו מיצוי שווי הרכב לאחר 40 חודשים, שאז למעשה "רכש" העובד את הרכב ואין הצדקה לזקוף לו שווי מעבר לכך.
- יש לקרוא, לפיכך, את תקנות שווי שימוש ברכב כקובעות הטבה מקסימלית אפשרית.
13. בנוסף, המשיב לא התחשב בשיעורי המס השולי הרלוונטיים של עובדים מסוימים וקבע להם שיעור גבוה יותר, אף כי הוצגו ראיות על ידי המערערת באשר לשיעור המס השולי הרלבנטי של העובדים כפי שיפורט להלן.
14. לא היה מקום לבצע גילום בעניין זקיפת שווי השימוש ברכב שכן העובד הוא שחייב במס בגין ההטבה שקיבל (גם אם מוצאת שומת ניכויים). המערערת כמעסיקה היא רק ה"צינור" להעברת הכספים למשיב. משמעות הגילום היא כי שווי השימוש ברכב שקיבל העובד אינו תואם את שווי הרכב שקיבל בפועל, אלא שווי רכב גבוה משמעותית, כך שסכום המס המגולם חסר קשר למציאות.
- הגילום שולל מהמעביד את היכולת לגבות מהעובד את המס שנוכה. שהרי, המעביד משלם את המס של העובד באמצעות הניכוי במקור והוא רשאי לחזור אל העובד לשם גביית המס. בענייננו, אין מניעה למסות את מקבלי ההטבה שכן ניתנה הסכמת מנהלי המערערת לשלם מס זה מכיסם.
15. על המשיב היה להפחית מהשומה סכומים מסוימים כפי שיפורט להלן: הוצאות רכב שהחברה תיאמה בשנות המס בסך 97,000 ₪; סכום של 39,360 ₪ שווי שימוש ברכב שנוקף בשכרו של מר מורן גרינברג בחברת מערך דיור גל; חשבוניות בסך 216,280 ₪ שהוציאה המערערת למנהליה בגין מרכיב השווי, אשר שולמו הלכה למעשה לרבות מרכיב המע"מ.
16. במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור, בתצהירי העדות הראשית ובסיכומיה התייחסה המערערת באופן ספציפי ובפירוט נרחב לרכבים השונים נשוא השומה כדלקמן:
- 16.1 **רכב מ.ר. 5678166**: מדובר ברכב בשימוש של מר מורן גרינברג (להלן – **מורן**), מנהל חברת מערך דיור גל, חברה הקשורה למערערת (להלן – **מערך דיור גל**). על כן, טעה המשיב עת שייחס את הרכב למורן כעובד של המערערת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המערערת מעולם לא הסכימה לתת למורן הטבה כלשהי, לא כל שכן הטבה מגולמת. אין
- 2 נפקות להיותו של מורן בנו של מר לוי גרינברג (להלן – לוי) (בעל מניות במערערת), משום
- 3 שלוי לא השתמש ברכב המדובר. לוי מוסה על ידי המשיב בגין רכב אחר. המשיב יצר
- 4 פיקציה בכך שזקף שווי רכב למורן שאינו עובד של המערערת, ואף ייחס לו את שיעורי
- 5 המס של אביו (לוי). משכך, יש לבטל את החיוב בשומה בגין רכב זה.
- 6 לחילופין, יש להקטין את שיעור המס בו חויבה המערערת בזקיפת השווי לשיעורי המס
- 7 השולי של מורן. המערערת הפנתה לתצהירו של אסף אדן, מנכ"ל המערערת (להלן – מר
- 8 אדן) בו נטען כי שיעורי המס השולי של מורן עמדו על 34% בשנת 2009, ועל 33% בשנים
- 9 2010-2012.
- 10 לחילופי חילופין, היה על המשיב להתחשב בעובדה כי מידי חודש נזקף במשכורתו של
- 11 מורן בחברה האחות שווי רכב בגובה 9,840 ₪ לשנה בשנות המס, כך שיש להקטין את
- 12 שווי הרכב בשומת הניכויים בסך של 39,360 ₪.
- 13 מטעמי זהירות, גם בהנחה שיש לייחס למערערת הכנסה בגין ההטבה שנוצרה לחברת
- 14 מערך דיור גל בשל העמדת הרכב לשירותיה, הרי שאין המדובר בהטבה החוסה תחת
- 15 סעיף 3(ט) לפקודה ואינה נושא לשומת ניכויים. לכל היותר מדובר בהטבה לפי סעיף 3(י)
- 16 לפקודה מאחר ומערך דיור גל היא חברה קשורה ואינה ספק או לקוח של המערערת.
- 17 למעלה מכך, היה ונוצרה הטבה החוסה תחת סעיף 3(ט) לפקודה, הרי שמדובר בהטבה
- 18 שחברת מערך דיור גל צריכה להיות ממוסה בגינה, ולא המערערת. למערך דיור גל היה
- 19 פטור מניכוי מס במקור לכן אין מקום כי המערערת תשלם את מיסיה של מערך דיור גל
- 20 באמצעות דרישה לניכוי מס במקור. אין ממש בסברה לפיה העמדת הרכב לזכותה של
- 21 מערך דיור גל מהווה הטבה שההיא לא חויבה בגינה, שכן לשתי החברות מערכת חיובים
- 22 הדדית.
- 23 בנסיבות אלו לא היה המשיב רשאי כלל לדרוש מהמערערת לנכות שווי שימוש ברכב
- 24 מלכתחילה, לא כל שכן לגלם את שווי השימוש ברכב ועוד בשיעורי מס מקסימאליים.
- 25 16.2. רכב מ.ר. 8081870: המדובר ברכב הצמוד למר אדן (מנכ"ל המערערת). משיב טעה
- 26 בחישוב שיעור המס השולי בעניינו משום שצירף לשיעור הרווח השולי הכנסות רווח הון
- 27 והכנסות רווח מניירות ערך.
- 28 לא היה מקום לגלם את שווי השימוש הרכב. בעלי המניות של המערערת העדיפו לשלם
- 29 את ההטבה מכיסם והוצאו להם חשבוניות בגין שווי הרכב. לפיכך, אין מקום לחייב במס
- 30 את המנכה (המערערת).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 16.3. **רכב מ.ר. 7529375:** מדובר ברכב מאגר וכוננות לפי טענת המערערת אשר לא נסתרה. עמדת המשיב כי מדובר ברכב המוצמד למר תייסיר חגי' (להלן – **מר חגי'**) התבססה על טבלה ששלחה המערערת למשיב במהלך הביקורת בשלב א', בה צוין ליד הרכב "תייסיר". אולם, מעדותו של מר אדן עלה כי אמנם במהלך היום מר חגי' נהג ברכב, אך הרכב נשאר בשעות הערב בחצרי המערערת כרכב כוננות.
- רכב זה לא נכלל במסגרת השומה בשלב א', לאחר שהמפקח בשלב א' מר אהרון לופו (להלן – **מר לופו**), אשר גם ערך את מרבית הביקורות במערערת, קיבל את הטענה כי מדובר ברכב כוננות (שומת שלב א' סומנה כמוצג מע/17). למרות זאת, בחר המשיב שלא לזמן את מר לופו לעדות על ביקורותיו, ובנסיבות העניין חל הכלל לפיו אי זימון עד רלוונטי פועל לחובת מי שלא הזמין אותו.
- כמו כן, ביקורות המשיב בחצרי המערערת נערכו ללא התראה מוקדמת, ובמהלך הביקורות לא ביררו נציגי המשיב עם מנהל תורן במערערת היכן מצויים הרכבים השונים. מר אדן הבהיר בתצהירו כי אין הכרח שהרכב הנדון יהיה מצוי בחניה הציבורית של המעון בעת הביקורת, אלא יתכן והרכב היה מצוי בתוך שטח המעון או בנסיעה בתפקיד, למשל, ועל המשיב היה לבדוק זאת. יתרה מכך, העדר תיעוד השעה בה נערכו הביקורות עולה לכדי פגם מהותי הפוסל אותן, שכן ישנה אפשרות שבעת קיום הביקורות נעשה שימוש ברכבים לצרכי עבודה.
- למערערת לא ניתנה אפשרות להתייחס לממצאי הביקורת. אולם ביחס לביקורת מיום 18.11.2014 בה נטען כי הרכב מ.ר. 7529375 לא היה מצוי בחניה, שלח רואה החשבון של המערערת, מר אבי סיני (להלן – **רו"ח סיני**) תמונה המוכיחה כי הרכב דווקא היה בחניה בעת הביקורת (נספח ב'2 לתצהירו של רו"ח סיני).
- 16.4. **רכב מ.ר. 7458475:** הרכב היה בשימוש של מנהל המעון מר קובי אילוז (להלן – **מר אילוז**), ולגביו נטען כי לא היה מקום לבצע גילום של שווי הרכב. גם אם יש מקום לחייב בשווי שימוש ברכב הרי שהמערערת לא הסכימה מעולם לתת לעובד שווי מגולם.
- 16.5. **רכב מ.ר. 1072878:** הרכב היה בשימוש של לוי גרינברג, אשר שילם מכיסו הפרטי את כל הוצאות הרכב המשתנות והקבועות (למעט פחת), ולא דרש את ההוצאות ששילם כהוצאה. הן רו"ח סיני והן מר אדן הצהירו כי לא נדרשו הוצאות של רכב זה בספרי המערערת.
- לוי הוא בעל מניות במערערת ובשורה של חברות הקשורות לה, כך שהשימוש שלו ברכב שירת ברובו את החברות הקשורות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 על כן, סוגיה זו אינה קשורה לביקורת ניכויים ולנושא שווי הרכב, אלא לכל היותר מדובר
- 2 בתוספת הכנסה לחברות הקשורות בגין טובת הנאה שנוצרה להן מכך שלא נשאו בעלויות
- 3 הרכב.
- 4 לחילופין, מקום בו לוי נשא בחלק מהותי מההטבה, אין הצדקה לחייבו במלוא ההטבה
- 5 הרעיונית בהתאם לתקנות שווי שימוש ברכב. לכל היותר, ניתן לחייבו בגין המרכיב ההוני
- 6 בשווי הרכב (מרכיב הפחת). אם העובד נושא בחלק מעלויות אחזקת הרכב אין לזקוף לו
- 7 שווי מלא, וכי כאשר ההטבה בפועל נמוכה מהשווי שקבוע בתקנות שווי השימוש ברכב,
- 8 הרי שאין לזקוף לעובד שווי בגובה הטבה שאינה קיימת.
- 9 לאחר פגישה עם נציגי המשיב לאחר הגשת הערעור ובעצת רו"ח סיני, רכש לוי ביום
- 10 29.6.15 את הרכב מהמערערת במחיר המקורי בו נרכש, בסך 450,000 ₪. עקב כך שלח
- 11 רו"ח סיני למשיב הודעות על תיקון הדוחות לשנים 2012-2013. לשיטת המערערת רכישת
- 12 הרכב כאמור מנטרלת את המחלוקת בעניין רכב זה.
- 13 16.6. רכב מ.ר. 8727551: אין המדובר ברכב של המערערת, אלא ברכב מאגר שבבעלות חברה
- 14 אחרת. מכאן שלמשיב לא הייתה סמכות לזקוף שווי בגין רכב זה. רכזת חוליית ניכויים
- 15 במשיב, גב' בת שבע עטר (להלן – גב' עטר) אישרה בעדותה כי מדובר בטעות וכי יש לבטל
- 16 את זקיפת השווי בגין רכב זה.
- 17 **ב. ריבית על הלוואות לעובדים, בעלי שליטה וחברות שונות:**
- 18 17. סוגיה זו עלתה רק בשלב הדיון בהשגה. המערערת הפסידה שלב שומתי לצרכי השגה ודי בכך
- 19 כדי לפסול את השומה בכל הנוגע לרכיב זה. לחילופין, יש להחזיר את השומה לדיון בשלב ב'.
- 20 18. לגופו של עניין, מתן הלוואות לעובדים, לבעלי שליטה ולחברות שונות לרבות כאלו
- 21 הקשורות למערערת, היה בגדר מהלך עסקי בו העדיפה המערערת למקסם את התשואה שלה
- 22 על עודפי מזומנים שהיו בידה, וזאת באמצעות מתן הלוואות שהחזרן מובטח תוך זמן קצר
- 23 ומיד עם דרישת המערערת, על פני הפקדת הכספים בפיקדון בבנק שתשואתו אפסית. על מנת
- 24 להחיל את סעיף 3(ט) לפקודה, לא די בכך שהריבית של מקבל הלוואה נמוכה מריבית שהיה
- 25 משלם לבנק, אלא יש להראות שהריבית האלטרנטיבית של המערערת הייתה גבוהה יותר.
- 26 בענייננו, הריבית האלטרנטיבית של המערערת אינה ריבית בגין הלוואות, אלא ריבית שעל
- 27 הפיקדונות. הואיל והריבית על הפיקדונות בבנק נמוכה מהריבית שקיבלה המערערת בגין
- 28 הלוואות שנתנה לעובדים ולחברות קשורות, הרי שאין תחולה לסעיף 3(ט) לפקודה. דהיינו,
- 29 מקום בו נותן הלוואה מרוויח מהעסקה, משמעות הדבר היא שהעסקה נערכה בתנאי שוק
- 30 ואין תחולה לסעיף האמור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המערערת ביקשה לבסס טיעונה על שיעורי הריבית שקיבלה המערערת מפיקדונותיה
- 2 (נספחים ה' עד ה'3 לתצהירו של מר אדן), וכן על דוגמאות להלוואות שלקח מר אדן מבנק
- 3 לאומי בתקופת השומה ששיעור הריבית היה נמוך מזה ששולם למערערת (נספח ה' 5 לתצהירו
- 4 של מר אדן). כמו כן, צורפו החלטות מועצת המנהלים בדבר מתן ההלוואות (נספחים ו'1 –
- 5 ו'2 לתצהירו של מר אדן).
- 6 19. ניתן לראות את פעילות המערערת בתחום מתן הלוואות לצדדים הקשורים כפעילות עסקית
- 7 ואת ההכנסות כהכנסות לפי סעיף 2(1) לפקודה. על כן, אין לחייב בשווי כלשהו, גם אם מדובר
- 8 בצד קשור.
- 9 20. לחילופין, יש ליישם את סעיף 3(ט) לפקודה כך שהריבית שנקבעה על ידי שר האוצר היא
- 10 ריבית מקסימאלית ולא ריבית חובה. לכל היותר יש לייחס למקבלי ההטבה את ההטבה
- 11 שנוצרה בפועל, ולא הטבה וירטואלית, שכן חזקה על המחוקק שלא ביקש למסות הטבה שלא
- 12 נוצרה.
- 13 21. לחילופי חילופין, בכל הנוגע להלוואות לחברות קשורות הרי שהסעיף הרלוונטי הוא סעיף 3(י)
- 14 לפקודה (האמור מתייחס לחברות בית אריה, לנר, ליאם, א. אדן, ארקם סיני). המשיב טעה
- 15 עת שיישם את סעיף 3(ט)(1)(ב) לפקודה המתייחס לספקים ונותני שירותים, בעוד שבענייננו
- 16 הקשר הדומיננטי בין המערערת למקבלי ההלוואות הוא של חברות קשורות. לגבי גופים
- 17 קשורים חל סעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה, אשר יש להעדיפו בנסיבות העניין לאור הכלל הידוע כי
- 18 דין ספציפי גובר על דין כללי. הסעיף הנ"ל מוחרג על ידי סעיף 3(ט)(5), אשר מתקיים בנדון
- 19 משום שההלוואות ניתנו במנותק מהשירותים שמקבלי ההלוואה סיפקו למערערת. כיוון
- 20 שכך, הרי שסעיף 3(ט) לא חל בענייננו והסעיף הרלוונטי הוא סעיף 3(י) (אליו מפנה החריג
- 21 בסעיף 3(ט)(5)).
- 22 22. גם אם חל סעיף 3(ט) לפקודה, הרי שעדיין לא היה מקום לגלם את ההטבה בגין הריבית, שכן
- 23 בגילום נוצרת הטבה מעבר לריבית של סעיף 3(ט) לפקודה.

עמדת המשיב:

- 24
- 25 **א. סוגיית זקיפת שווי השימוש ברכב:**
- 26 23. המערערת לא הוכיחה כי הרכבים שבמחלוקת הינם רכבי מאגר, בעוד שהמשיב הוכיח כי
- 27 מדובר ברכבים שהוצמדו לעובדים.
- 28 המערערת לא פעלה על פי תקנות שווי השימוש ברכב, אלא נקטה בדרכים שונות לייחס שווי
- 29 שימוש ברכב לעובדיה ומנהליה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המערערת יצרה ערבוביה בין הנהלת החשבונות שלה לבין הנהלת החשבונות של חברות
- 2 קשורות ובעיקר עם זו של חברת מערך דיור גל. התנהלות זו, שאינה תואמת את הוראות
- 3 ניהול ספרים, הקשתה על המשיב את עריכת הביקורת למערערת. כך, שאלות שנתבקשו
- 4 תשובות והסברים לגביהן במהלך הדיון השומתי קיבלו לעיתים תשובות שקשורות בכלל
- 5 לחברות אחרות. בין היתר, נמצא כי נדרשו הוצאות רכב בגין שלושה רכבים שכלל אינם
- 6 רשומים בדוחות המערערת. מן הראיות שהוצגו עולה כי המערערת ומנהליה היו מודעים
- 7 להתנהלות הלא תקינה.
- 8 יש לנקוט בדרך שקבע המחוקק, קרי, אם עובד קיבל רכב צמוד מהמעביד, אזי יתווסף
- 9 להכנסתו שווי שימוש ברכב בהתאם לקבוע בתקנות שווי השימוש ברכב, ואם לא נעשה כן –
- 10 יש לגלם את שווי ההטבה.
- 11 24. בהינתן העובדה שהמערערת מקבלת תשלומים מהמדינה (משרד הרווחה), הרי שחלים עליה
- 12 כללים שונים ביחס לשכר עובדיה. בין היתר, ככל ששכר העובדים עולה על סכומים שנקבעו
- 13 על ידי המדינה, תחול הפחתה בתקציבים המועברים אליה בגין הטיפול בחוסים. מכאן,
- 14 שלמערערת אינטרס שלא לגלם את הוצאות הרכב כדין וכך אף נטען על ידי רו"ח סיני בדיון
- 15 בהשגה.
- 16 25. בעת בחינת ספרי המערערת התגלו אי סדרים בכל הנוגע להוצאות רכב שנדרשות על ידה.
- 17 המערערת דרשה הכרה בהוצאות של בעלי מניות ועובדים שלא דווקא שימשו לייצור הכנסה;
- 18 לא נעשתה כלל זקיפת שווי לגבי הרכבים הצמודים על פי תקנות שווי השימוש ברכב או
- 19 שנעשתה זקיפה חלקית או באופן שאינו תואם את הוראות התקנות הנ"ל; המערערת כללה
- 20 בדוחותיה הוצאות של חברות קשורות ושל בעלי מניות וקרוביהם, הגם ששימשו ליצור
- 21 הכנסה בחברות הקשורות; בעלי מניות חויבו בכרטיסים בגין הטבה לקרובי החברה; בעלי
- 22 מניות שלא הוצמד להם רכב חויבו בכרטיס החו"ז שלהם.
- 23 26. על פי הראיות שהוצגו בפני המשיב וצורפו כנספח ו' לתצהירה של גב' עטר עולה כי קיים רכב
- 24 מאגר אחד בלבד שמספרו 4584469, בו הכיר המשיב כרכב מאגר. שאר הרכבים הוצמדו
- 25 לעובדים.
- 26 27. **רכב מ.ר. 5678166**: מדובר ברכב מסוג מיצובישי פג'רו. בדיקה במשרד הרישוי העלתה כי
- 27 הרכב רשום על שם לוי, בעל מניות במערערת ואביו של מורן. בדיון מיום 1.4.14 נמסר לגב'
- 28 עטר על ידי מייצג המערערת כי הרכב נרכש על ידי המערערת והוא צמוד למורן, שאינו עובד
- 29 של המערערת (תרשומת הדיון צורפה כנספח ז' לתצהירה של גב' עטר). בעניין רכב זה החליט
- 30 המשיב להכיר לפנים משורת הדין בהוצאות ולקבוע שווי שימוש למורן. המערערת היא
- 31 שבחרה להכניס את הוצאותיו של רכב זה לספריה והודיעה בדיון בהשגה כי הוא צמוד למורן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

28. **רכב מ.ר. 7458475:** הרכב מוצמד למר אילוז, מנהל במערערת, ולגביו זקף המשיב שווי שימוש על פי תקנות שווי השימוש ברכב, לאחר שלא נמצא בדוחות המערערת זקיפה של שווי השימוש ברכב. המערערת עצמה מסכימה כי הרכב הוצמד לשימוש של מר אילוז.
- יש לדחות את טענת המערערת כי נהגה באופן זה ביחס לרכב דנן בשנים קודמות, שהרי כל שנת מס נבחנת לגופה, ואף אם נעשתה בעבר טעות על ידי המשיב – אין מקום להנציחה. ממילא גם שונו תקנות שווי שימוש ברכב בשנת 2008 ו- 2010 ועל כן אין מקום להסתמך על הסכמים קודמים על פי התקנות הישנות.
29. **רכב מ.ר. 8081870:** הרכב מסוג אאודי רשום במשרד הרישוי על שם מר אדן מנכ"ל המערערת, אך נרכש על ידי המערערת וכל הוצאות הרכב נדרשו כחלק מהוצאות המערערת. אין חולק כי הרכב צמוד ומשמש את מר אדן ועל כן, חייב המשיב את המערערת בניכוי מס בגין שווי השימוש ברכב, בהתאם לתקנות שווי השימוש ברכב. המערערת, מטעמיה היא, הוציאה למר אדן חשבוניות בגין הכנסות משווי הרכב (החשבוניות צורפו כנספחים א'1-א'2 לתצהירו של רו"ח סיני). בדיון בהשגה מיום 1.4.14 נטען כי החשבוניות הנ"ל הוצאו עבור שימושו של מר אדן ושל מורן (נספח ז' לתצהירה של גב' עטר עמ' 2), ובדיון מיום 19.11.14 נמסר כי בעלי המניות הסכימו על תשלום השווי החסר ולכן הוצאו החשבוניות הנ"ל בגין הרכבים הצמודים (נספח א' לתצהירה של גב' עטר עמ' 3). דרך פעולה זו אינה עולה בקנה אחד עם תקנות שווי השימוש ברכב.
30. ככל שתגיש המערערת בקשה לתיקון השומה בכל הנוגע לחשבוניות שהוצאו למר אדן, ישקול זאת פקיד השומה ויחליט בהתאם. הובהר כי המשיב לא זקף שווי רכב למר אדן בשנים 2009-2010, שכן ככל הנראה הוא עשה שימוש באותה העת ברכב שהיה רשום על שם חברה אחרת.
31. **רכב מ.ר. 7529375:** בניגוד לטענת המערערת כי מדובר ברכב מאגר, המסמכים שצורפו כנספח ו' לתצהירה של גב' עטר, מלמדים כי הרכב הוצמד למר חגי', ממסמכים שהומצאו למשיב על ידי המערערת וכי קיים רק רכב מאגר אחד – אותו הכיר המשיב כרכב מאגר כאמור לעיל. המערערת שינתה טענותיה בכל הנוגע לכמות רכבי המאגר, על כן ערך המשיב חמש ביקורות במעון בשעות הלילה. בארבעה מקרים נמצא רכב שמספרו 4584469, בו הכיר המשיב כרכב מאגר בחנייה הפנימית של המעון (צילום דוחות הביקורת סומן כנספח י"א לתצהירה של גב' עטר). אולם בכל הביקורות רכב 7529375 לא נראה בשטחי המעון.
- על פי דברי מייצג המערערת בשלב השומתי, רו"ח סיני, המערערת לא ניהלה יומן רכב. צילום של הרכב הוצג לגב' עטר בסמוך להוצאת הצו, אך גב' עטר עצמה הצהירה כי לא הבחינה ברכב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המשיב הכיר בהוצאות הרכב אף כי המערערת לא זקפה שווי שימוש ברכב זה.
- 2 **רכב מ.ר. 8727551:** רכב זה מצוי בבעלות חברת מערך דיור גל, ובשגגה נכלל בשומה. 32.
- 3 **רכב מ.ר. 1072878:** הרכב, מסוג ב.מ.וו, מופיע בטופס י"א של המערערת ואין חולק כי מדובר 33.
- 4 ברכב המצוי בשימושו של לוי. דרך הפעולה הנטענת על ידי המערערת, לפיה לוי שילם בעצמו
- 5 את הוצאות הרכב במקום לזקוף שווי שימוש, בעוד המערערת דורשת פחת בגין הרכב – אינה
- 6 מוכרת בחוק או בתקנות.
- 7 המסמכים שהוצגו כדי לתמוך בטענה שלוי נשא בהוצאות כאמור (נספחים ב'3 ואילך
- 8 לתצהירו של ר"ח סיני) – אינם מתייחסים לשנות המס שבמחלוקת אלא לשנים 2013-2014.
- 9 זאת ועוד, החשבוניות יצאו על שם חברה אחרת שבבעלות לוי ואחת מהן אף מתייחסת לרכב
- 10 אחר.
- 11 עצם רכישת הרכב על ידי לוי בשנת 2015 ובקשת המערערת לתקן את דוחותיה בהתאם
- 12 במטרה "להחזיר את הגלגל לאחור" אינה רלוונטית לשנות המס, שכן יש לכך משמעות החל
- 13 מיום הרכישה של בשנת 2015 ואילך.
- 14 באשר לטענת המערערת כי נהגה בעניין הרכבים באופן דומה גם בשנות מס קודמות: כפי 34.
- 15 שכבר נטען, כל שנת מס נבחנת לגופה; תקנות שווי השימוש ברכב שונו בשנים 2008 ו-2010
- 16 לכן לא ניתן להסתמך על הסכמים שנעשו על פי התקנות הישנות; לא הוצג לגבי עטר כל הסכם
- 17 שיש בו להעיד כי המשיב קיבל את התנהלות המערערת לאחר בחינתה.
- 18 בהתייחס לכך שהמערערת הלינה על אופן חישוב שווי השימוש, הדגיש המשיב כי הוא פעל 35.
- 19 בהתאם לאמור בתקנות שווי שימוש רכב, באותו האופן בו פועלים פקידי שומה אחרים ברחבי
- 20 הארץ. תצהירו של ר"ח סער גביש (להלן – ר"ח גביש) שהוגש מטעם המערערת, אינו מוכיח
- 21 כי בתיקים אחרים הגיעו פקידי השומה לפשרה בסוגיות זהות למקרה דנן.
- 22 הטענה כי לא ניתן לזקוף שווי מעבר להוצאות שנדרשו בפועל על ידי המערערת הועלתה 36.
- 23 לראשונה בבית המשפט, ומכל מקום אין בה ממש. תקנות שווי השימוש ברכב קובעות נוסחת
- 24 חישוב שווי שימוש ברכב על ידי עובד, ולא ניתן לבקש מבית המשפט אישור לפעול באופן
- 25 שאינו עולה עמן בקנה אחד. תקיפת תקנות שווי שימוש ברכב אינה יכולה להיעשות בדרך זו,
- 26 אלא על ידי תקיפת התקנתן על ידי מחוקק המשנה.
- 27 באשר לטענה בדבר טעות ביישום שווי השימוש ברכב בגילום, הרי שהעובדים שקיבלו רכב 37.
- 28 צמוד נהנו מהטבה נטו, מבלי שנוכה מס בגינה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 אילו היתה המערערת פועלת כדין ומנכה את המס במקור על פי השווי שנקבע בתקנות שווי
 - 2 שימוש ברכב – בהכרח ההטבה היתה קטנה יותר. אלא שמקום בו נתפסו בעלי המניות
 - 3 ומנהליה בקלקלתם והתגלה כי נטלו לעצמם הטבה בלא לשלם מס בגינה ועתה מנסים הם
 - 4 לתקן את המצב בכך שהם מודיעים כי נכונים הם לשלם את המס מכיסם – אין בסיס לטענתם
 - 5 ויש לדחותה. משלא פעלה המערערת בדרך אותה קבע המחוקק, קרי ניכוי מס במקור, חובה
 - 6 היה על המשיב להוציא שומה כפי שעשה.
38. טענת המערערת כי העובדים שמקבלים רכב צמוד עושים בו שימוש אינטנסיבי לצרכי עבודה – אין בה כדי להשפיע על הנאתם מן השימו ברכב לצרכיהם הפרטיים. שווי השימוש ברכב נועד לשקף את טובת ההנאה הצומחת לעובד מהשימוש הפרטי ברכב הצמוד, וטובת הנאה זו נמדדת על ידי השוואת מצבו של מקבל רכב צמוד לעומת מצבו של עובד שאינו מקבל רכב צמוד מהמעביד ועליו להשיג רכב בעל מאפיינים דומים בכוחות עצמו (רכישה או ליסינג) ולשאת במלוא העלויות של תפעולו השוטף, החיסכון בעלויות הרכישה או הליסינג ובהוצאות השוטפות – כל אלו מהווים את המדד לקביעת שווי ההטבה. השווי אף נקבע על סמך חישובים שערכו כלכלנים בדבר כמות נסיעות ממוצעת, אשר קיבל את אישורו של בית המשפט. משיקולי יעילות נקבעו הוראות בדין לקביעת שווי ההטבה.
39. בהתייחס לטענת המערערת כי המשיב קבע לחלק מן העובדים מס שולי גבוה מדי – הרי שהמשיב פעל על פי סעיף 167 לפקודה המסמך אותו לשום ניכויים וממילא הטענה לא נטענה בשלב ההשגה ולא נבדקה. כמו כן, לוי ומר אדן הגישו דוחות לפקיד השומה ולכן ניתן היה לראות כי המס השולי בעניינם הוא שיעור מס מקסימלי (צילומי השומה צורפו כנספחים י"ב וי"ג לתצהירה של גב' עטר).
40. בשנות המס נתנה המערערת הלוואות לעובדים, לחברות קשורות המספקות לה שירותים ולבעלי שליטה. המשיב מצא כי הריבית על ההלוואות נקבעה בשיעור הנמוך מ"השיעור שקבע לעניין זה שר האוצר" בתוקף סמכותו לפי סעיף 3(ט) לפקודה. כמו כן לא נעשתה זקיפה של שווי ההכנסה כנדרש לפי סעיף 3(ט) לפקודה.
- ב. ריבית על הלוואות לעובדים, בעלי שליטה וחברות שונות:
41. בשנות המס שבערעור ניתנו על ידי המערערת 14 הלוואות שמקבליהן פורטו בתצהירה של גב' עטר. הריבית על ההלוואות שניתנו נקבעה בשיעור נמוך משיעור הריבית שקבע לעניין זה שר האוצר מתוקף סמכותו לפי סעיף 3(ט) לפקודה. כמו כן, לא נעשתה זקיפה של שווי ההכנסה כנדרש על פי הוראות סעיף 3(ט) לפקודה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

42. מר אדן נשאל בשלב א' של השומה במהלך ביקורת ניכויים האם יש הלוואות לעובדים, והשיב
על כך בשלילה (צילום הביקורת מיום 9.1.13 צורפה כנספח י"ד לתצהירה של גב' עטר). על
כן, לא יכולה להישמע טענת המערערת לפיה נושא הריבית על ההלוואות עלה רק בשלב
ההשגה, מקום בו המשיב הוטעה על ידה בשלב הראשון של ההליך השומתי. מכל מקום,
המשיב היה רשאי במהלך הדיונים בשלב ב' להגדיל או להקטין את השומה, ולהעלות נקודות
שלא נדונו בשלב א'.
43. המערערת אינה עוסקת במתן הלוואות במהלך העסקים הרגיל.
44. בניגוד לטענת המערערת כי היא הלוותה את הסכומים למקורבים על מנת למקסם רווחיה –
הסתבר במהלך חקירות העדים כי מקבלי ההלוואות עשו זאת לטובתם שלהם ולא מתוך רצון
להשיא רווחים למערערת או ממניעים אלטרואיסטיים כלשהם. מקבלי ההלוואות הינם בעלי
שליטה במערערת וחברות המספקות לה שירותים, משכך הם עומדים בתנאי סעיף 3(ט)
לפקודה.
45. סעיף 3(ט) לפקודה קיים בדיוק על מנת להתמודד עם מצבים בהם חברות מחליטות ליתן
הלוואות למקורבים. המחוקק קבע באופן קטגורי את אופן המיסוי של מקבלי ההלוואות.
המחוקק לא קבע שיש להשוות את הריבית בפועל לריבית אלטרנטיבית בשוק, אלא לריבית
שנקבעה בדין. אין מנוס אפוא אלא לחייב את המערערת בשומת ניכויים כפי שנעשה על ידי
המשיב. כל מקבלי ההלוואות עומדים בתנאים הקבועים בסעיף 3(ט) לפקודה, מאחר ומדובר
בבעלי שליטה וחברות הנותנות שירותים למערערת, וזאת לפי דברי נציג המערערת במהלך
הדיונים.
46. אין מקום להחיל על ההלוואות ריבית לפי סעיף 3(י) לפקודה, שכן המערערת עצמה לא נהגה
כך בדוחותיה. כמו כן, מהוראות סעיף 3(י1) לפקודה עולה כי הלוואה לצורך סעיף זה אינה
יכולה להיות כזו שסעיף 3(ט) חל עליה. בענייננו כאמור סעיף 3(ט) חל על כל מקבלי ההלוואות
ולכן אין תחולה לסעיף 3(י) לפקודה.

דיון והכרעה:

- א. האם המערערת חייבת בזקיפת שווי שימוש ברכבים נשוא הערעור?
- א.1. רכבים תפעוליים ("רכבי מאגר") או רכבים מוצמדים?
47. בשומות נשוא הערעור בחן המשיב 11 כלי רכב של המערערת, מתוכם, כפי שצוין לעיל – הכיר
המשיב רק ברכב אחד כ"רכב מאגר". לגבי יתר עשרת הרכבים קבע המשיב כי מדובר ברכבים
שהוצמדו לשימושם של עובדי המערערת ועל כן זקף שווי שימוש ברכב בגינם.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

48. כבר עתה יצוין כי במסגרת הערעור התייחסה המערערת והעלתה טענות ביחס לשישה רכבים בלבד – בין אם טענות לעניין היותם רכבי "מאגר" ובין אם טענות אחרות לעניין אופן מתכונת ואופן חישוב שווי השימוש ברכב והפחתות נדרשות לגישה. יוצא אפוא, כי לגבי ארבעה רכבים בשומה לא העלתה המערערת כל טענה.
- פועל יוצא, אפוא, הוא כי שומות המשיב בצווים נשוא הערעור המתייחסות לרכבים שמספר הרישוי שלהם הוא – 6679935, 5951735, 9465651 ו- 5188766 – נותרות על כנן וכל ערעור, ככל שהוגש, ביחס לרכבים אלו – נדחה.
49. מתוך ששת הרכבים שלגביהם נותרה מחלוקת בין הצדדים טוענת המערערת כי שניים או שלושה רכבים שימשו כ"רכבי מאגר" ולא הוצמדו לשימוש של עובד כלשהו בסיום שעות העבודה.
50. אבחן, אפוא, האם מעבר לרכב שהוכר על ידי המשיב כ"רכב מאגר" – הוכיחה המערערת כי היו ברשותה רכבים נוספים המהווים רכבי "מאגר", שבגינם אין לחייבה בזקיפת שווי שימוש ברכב.
51. לצורך הכרעה בסוגיה זו אפתח במושכלות היסוד. סעיף 2 לפקודה, קובע את מקורות ההכנסה ואת החובה לשלם מס הכנסה על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, מהמקורות המנויים בסעיף 2.
52. סעיף 2(2) לפקודה קובע חובת תשלום מס הכנסה בשל שכר או רווח מעבודה כדלקמן:
- "(2) (א) השתכרות או ריווח 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 ובין 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."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

53. בהתאם לסמכותו מכוח סעיף 2(2)(ב) לפקודה, התקין שר האוצר את תקנות שווי השימוש ברכב, הקובעות כיצד יחושב שווייה של טובת ההנאה הניתנת לעובד שהועמד לשימוש רכב על ידי המעביד. לאחר תיקון תקנות שווי השימוש ברכב מיום 1.1.2010, השווי לכל חודש של השימוש ברכב, יהא התוצאה המתקבלת מהכפלת המחיר המתואם לצרכן של הרכב בשיעור שווי השימוש, בהתאם לחלופות השונות, המוגדרות בתקנה 2(א) לתקנות.
54. תקנה 1 לתקנות שווי השימוש ברכב מגדירה, בין היתר, מהו "רכב" לצורך תקנות אלו:
- 7 "רכב" – כהגדרתו בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב) התשנ"ה – 1995.
55. תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב) התשנ"ה – 1995 (להלן – תקנות ניכוי הוצאות רכב) קובעות את הכללים בדבר ניכוי הוצאות רכב על ידי מעביד.
- 10 בתקנה 1 לתקנות ניכוי הוצאות רכב, מוגדר "רכב" כדלקמן:
- 11 "רכב" – אופנוע שסיווגו L3, רכב שסיווגו M1 ורכב שסיווגו N1 [מיום 1.12.2008 ועד 24.5.2010 – הנוסח היה: אופנוע שסיווגו L3, רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו-שימושי, רכב מסחרי אחוד ורכב מסחרי בלתי אחוד], כמשמעותם בתקנות התעבורה התשכ"א – 1961, למעט רכב עבודה כמשמעותו בפקודת התעבורה, ולמעט רכב תפעולי בין שבעלותו של הנישום ובין שלא בבעלותו, ובלבד שמשקלו הכולל המותר פחות מ- 3,500 ק"ג.
- 16 בנוסף, נכללת בתקנה 1 לתקנות ניכוי הוצאות רכב גם הגדרה של "רכב תפעולי", כדלקמן:
- 17 "רכב תפעולי" – רכב שהתקיים בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה:
- 18 (1) הרכב הוא רכב ביטחון, כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א – 1961, המשמש בפעילות מבצעית או ביטחונית בלבד;
- 20 (2) הרכב לא הועמד לרשות עובד כלשהו של המעביד, הוא משמש רק לצורכי המעביד או בעל משלח היד או העסק, לפי העניין, מקום העיסוק של המעביד, או של בעל משלח היד או של בעל העסק, לפי העניין – אינו בבית מגוריו ובתום שעות העבודה הרכב אינו יוצא מחוץ למקום העיסוק. [ההדגשות אינן במקור – א.ו.]
57. זאת ועוד, תקנה 2 לתקנות ניכוי הוצאות רכב קובעת כי הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסה, שאינה הכנסת עבודה, יותרו בניכוי בשנת המס, לפי החלופות המפורטות, היינו: לפי סוג הרכב, בהתאם לסכום הוצאות החזקת הרכב, בניכוי שווי השימוש ברכב לפי תקנות שווי השימוש ברכב או בשיעור מסוים מהוצאות החזקת הרכב, לפי הגבוה.
- לעומת זאת, תקנה 3 לתקנות ניכוי הוצאות רכב, שכותרתה "רכב צמוד", קובעת כי:
- 29 "הוצאות החזקת רכב בשל רכב שהמעביד העמיד לרשות עובדו, יותרו בניכוי במלואן".



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

58. הנה כי כן, הוראות הדין מתייחסות לשני מונחים – "רכב" ו- "רכב תפעולי". אין בדין כל הגדרה של "רכב מאגר".
- נראה כי המונח "רכב מאגר" קנה לו שביטה בקרב הציבור והעוסקים בתחום, בעקבות הליך משפטי שהתנהל בין עובדי סגל המחקר ברפא"ל לבין רשות המיסים, בקשר עם רכבים שנועדו לפעילות שוטפת של המעביד, כאשר בתנאים מסוימים ומוגדרים ולא באופן קבוע נמצאו רכבים אלה בידי עובדים מסוימים בשעות שמעבר לשעות העבודה. ראו לעניין זה הנחיית רשות המיסים מיום 21 באוקטובר 2014 בעניין "מיסוי שווי שימוש ברכבי מאגר/איגוס".
- המונח "רכב מאגר" הינו למעשה יצור כלאיים – שאינו "רכב תפעולי" כמשמעותו בתקנות ניכוי הוצאות רכב, אך גם אינו רכב שהוצמד לעובד, במשמעות תקנות שווי שימוש ברכב. "רכב מאגר" מאפשר זקיפת שווי שימוש ברכב אופן יחסי, על פי היקף השימוש החודשי של העובד ובכפוף לתנאים כפי שהוגדרו על ידי רשות המיסים בהנחיותיה.
59. מכל מקום, בענייננו, ועל אף השימוש שנעשה על ידי המערערת במונח "רכב מאגר" נראה כי למעשה מבקשת היא כי יקבע, כי בנוסף לאותו רכב אחד שהוכר על ידי המשיב כ"רכב מאגר" (דהיינו: רכב תפעולי) - היו ברשותה מספר רכבים נוספים המהווים "רכב תפעולי" ולפיכך כי אין לזקוף כל שווי שימוש בגינם.
60. אומר כבר עתה כי הגעתי למסקנה שהמערערת לא עמדה בנטל הראיה המונח על כתפיה להוכיח את טענתה כי אותם רכבים אכן מהווים "רכב תפעולי". אבאר מסקנתי זו.
61. משילוב הוראות תקנות שווי שימוש ברכב ותקנות ניכוי הוצאות רכב שפורטו לעיל, עולה כי רכב שהועמד על ידי מעביד לרשות עובדו, מהווה טובת הנאה בידי העובד החייבת במס לפי סעיף 2(2) לפקודה. כימות שוויה של טובת הנאה זו ושיעור המס החל עליה נעשה באמצעות תקנה 2 לתקנות שווי שימוש ברכב. מעביד חייב לזקוף שווי שימוש ברכב ולנכות מס הכנסה במקור לעובד גם בשל טובת הנאה זו, כמו כל שכר אחר המשולם לעובד.
- להשלמת התמונה יצוין כי במקביל לזקיפת שווי שימוש ברכב לעובד, זכאי המעביד, מכוח תקנה 3 לתקנות ניכוי הוצאות רכב, לנכות במלואן את כל הוצאות ההחזקה של רכב שהועמד על ידו לרשות עובדו, זאת בדומה לכל הוצאת שכר אחרת.
62. על מנת שרכב יוכר כ"רכב תפעולי" צריך שיתקיים בו, "להנחת דעתו של פקיד השומה" כלשון ההגדרה, אחד מן התנאים המפורטים בהגדרה בתקנה 1 לתקנות ניכוי הוצאות רכב, כאשר לענייננו רלבנטי התנאי המצוי בפסקה (2) להגדרת "רכב תפעולי" –



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני :

- 1 היינו : שהרכב לא הועמד לרשות עובד כלשהו, הוא שימש רק לצרכי המעביד, מקום עיסוקו
- 2 של המעביד אינו בבית מגוריו ובתום שעות העבודה הרכב לא יצא מחוץ למקום העיסוק.
- 3 מלשון התקנות ("להנחת דעתו של פקיד השומה") עולה בבירור כי נטל הראיה הוא על הנישום
- 4 (המעביד) להוכיח כי רכב מסוים שבבעלותו הוא "רכב תפעולי", על מנת להימנע מהצורך
- 5 לזקוף שווי שימוש בגין אותו רכב. משלא עלה בידו להוכיח כאמור, התוצאה היא כי רכב זה
- 6 יוגדר "כרכב" (בכפוף לסוג הרכב) לצורך תקנות ניכוי הוצאות רכב.
- 7 במקרה שבפניי, דעתו של פקיד השומה לא נחה כי התקיימו התנאים להכיר ברכבים נוספים,
- 8 מעבר לרכב אחד, כ"רכב תפעולי" ועל כן זקף למערערת שווי שימוש ברכבים נשוא השומות
- 9 בצווים.
- 10 לא מצאתי כי נפל פגם בשיקול דעתו של המשיב בקביעתו זו.
- 11 64. כאמור, נטל הראיה הוא על המערערת להוכיח כי רכב או רכבים מסוימים שבבעלותה נכנסים
- 12 לגדר ההגדרה של "רכב תפעולי".
- 13 מעבר לטענות שהועלו בתצהיריהם של מר אדן ושל רו"ח סיני מטעם המערערת בעניין זה –
- 14 לא הובאה ראיה ממשית וקונקרטית להוכחת טענה לקיומם של אותם רכבים תפעוליים.
- 15 65. יודגש, כי טענות בעלמא, בדבר היות רכבים מסוימים "רכבים תפעוליים", בלא כל ביסוס או
- 16 אסמכתא – וכאשר שורת ההיגיון והשכל הישר מחייבים כי תהיינה אסמכתאות בנמצא ככל
- 17 שאמנם מדובר ב"רכב תפעולי" – אין לקבל.
- 18 66. עמדתי היא, כי על מנת שרכבים יוכרו כ"רכבים תפעוליים" נדרש המעביד להוכיח כי ייחד
- 19 מראש רכבים מסוימים להיות רכבים תפעוליים, וכן כי נקט וקבע נוהלי עבודה מסודרים,
- 20 ברורים, קפדניים וחד משמעיים ביחס לרכבים שהוגדרו כתפעוליים, בכדי להבטיח שרכבים
- 21 אלו לא ישמשו למטרות פרטיות, אלא רק לצרכי העסק וכי בתום שעות העבודה רכבים אלו
- 22 יימצאו בחצרי מקום העסק.
- 23 בהתאם, נדרש ניהולו של רישום מסודר של רכבים שהם רכבים תפעוליים. הגדרתם של
- 24 רכבים מסוימים כתפעוליים אינה יכולה להיעשות בדיעבד, אלא על המעביד להגדיר רכבים
- 25 אלו מראש, לתעד את פרטי הרכבים, ליידע את העובדים בדבר הגדרת רכבים אלו כתפעוליים,
- 26 להנחות אותם ולהורות להם שלא לעשות כל שימוש ברכבים לצרכים פרטיים וכן כי עליהם
- 27 להחנות רכבים אלו בסוף יום העבודה בחצרי המעביד, וככל שקיימת חניה פנימית של בית
- 28 העסק – כי הרכבים יוחנו בחנייה זו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני :

67. על מעסיק המחזיק רכבים תפעוליים לנהל יומן רכב, בו יתועד באופן בהיר ומפורט השימוש שנעשה ברכבים אלו במהלך היום, שעת נסיעה, יעד הנסיעה, מטרת הנסיעה, וכן יתועד מועד סיום השימוש בהם והחנייתם בחצרי בית העסק בתום יום העבודה – כל זאת באמצעים שאינם ניתנים לשינוי בדיעבד. זאת ועוד, על המעביד לפקח ולקיים מנגנון של בקרה אובייקטיבי וחיצוני לעובדים על מנת לוודא כי לא נעשה ברכבים שכאלו כל שימוש פרטי. כגון : באמצעות שומר בכניסה לחנייה בחצרי בית העסק שינהל רישום ביחס לחניית לילה של רכבים תפעוליים ומסירת מפתחות הרכבים למקום ייעודי בחצרי בית העסק, או באמצעות התקנת מכשור טכנולוגי המאפשר לפקח על פעילות כלי הרכב, לרבות כניסתם או יציאתם מחצרי העסק.
- בנוסף, ככל שרכב תפעולי נדרש לצורך פעילות לאחר תום שעות העבודה הרשמיות, ויוצא במהלך הלילה מחניון בית העסק – נדרש תיעוד קפדני ומערך ביקורת של יעד הנסיעה, שעת הנסיעה, שעת החזרה של הרכב לחניון שבחצרי העסק והמטרה לשמה נעשה שימוש ברכב בשעות הערב או הלילה או בכל שעה שהיא מעבר לשעות העבודה הרשמיות.
- ראו והשוו בעניין זה : עמ"ה (י-ם) 131/08 **עיריית מעלה אדומים נ' פקיד שומה ירושלים** [1.5.2011].
68. במקרה שבפני - המערערת לא עשתה מאומה מכל אלה. אין מחלוקת כי לא נוהל על ידי המערערת כל יומן רכב. לא נטען וממילא לא הוכח כי למערערת היה נוהל עבודה סדור ביחס לשימוש ברכבים תפעוליים לרבות מנגנון בקרה ואכיפה על מנת לוודא ולהקפיד על כך שלא יבוצעו נסיעות פרטיות על ידי עובדיה או מי מטעמה ברכבים שכאלו.
- לא הוצג בפניי כל מסמך המעיד על כך שהמערערת הגדירה מראש, בצורה ברורה וגלויה, אילו רכבים נועדו לשמש כ"רכבים תפעוליים".
69. גם המסמך שצורף כנספח ו' לתצהירה של גב' עטר, אשר נשלח אליה על ידי המערערת בשלב ההשגה – אין בו כדי לקיים את הדרישה ולו המינימלית לצורך הגדרת רכב מסוים כ"רכב תפעולי". מדובר במסמך בכתב יד, שאינו נושא תאריך ואף לא נראית בבירור חתימה של גורם מוסמך במערערת. המסמך נושא כותרת "נספח ב' – נתוני רכב ליום 31.12.12" (להלן – **מסמך נתוני הרכבים**) והוא כולל טבלה ובה עמודות של "פרטי הרכב", "מספר הרכב", "סווג פרטי/מסחרי", "קבוצת רכב ברישיון רכב", וכן "שם הנהג אליו צמוד הרכב".



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 על פי מסמך נתוני הרכבים, למעט רכב אחד בו הכיר המשיב כ"רכב תפעולי", ושביחס אליו
2 נרשם תחת העמודה של "שם נהג אליו צמוד הרכב" – "כללי כל המעון", ביחס לכל שאר
3 הרכבים בטבלה זו של נתוני הרכבים שנשלחה למשיב על ידי המערערת – נרשמו שמות
4 עובדים של המערערת שאליהם הוצמדו הרכבים.
- 5 קשה אפוא, לקבל גרסה שונה מצד המערערת, כפי שהועלתה בתצהירה, בדבר היות רכבים
6 נוספים רכבים תפעוליים, כאשר אפילו במסמך היחיד שהציגה המערערת בפני המשיב בעניין
7 זה – לא מצויה כל אינדיקציה לכך.
- 8 אוסיף ואציין כי גרסת המערערת באשר למספר הרכבים התפעוליים שברשותה היתה גרסה
9 מתפתחת. כך, בדיון השומתי מיום 9.1.2013 ציין מר אדן: **"איני יודע כמה כלי רכב במקום"**
10 (נספח ח' לתצהירה של גב' עטר); בדיון מיום 1.10.2013 צוין כי **"יש רכב אחד כונן שנשאר**
11 **תמיד"** (נספח ט' לתצהירה של גב' עטר); בדיון מיום 24.12.2013 צוין תחת הכותרת "רכבים
12 במאגר" כי **"לפי מנהל החברה/מוסד שני כלי רכב משמשים את המוסד את אנשי האחזקה**
13 **להובלות וכדומה."**, בהמשך צוין כי **"מדובר בשני כלי רכב: 7529375 4584464"**. לשאלת
14 המפקח בשלב א' נמסר על ידי המערערת כי אין רישום כגון יומן רכב (נספח י' לתצהירה של
15 גב' עטר). בדיון מיום 1.4.2014 נטען כי **"במעון יש רכבים שהם חייבים להיות מוכנים לפינוי**
16 **ולשימוש המעון כשני רכבים עד שלוש – משתנה"** (נספח ז' לתצהירה של גב' עטר).
- 17 די בכך כדי לקבוע, כי המערערת לא הציגה בפני המשיב גרסה עקבית וקוהרנטית ביחס
18 למספר הרכבים התפעוליים שהיו ברשותה בשנות המס שבערעור, וכפי שקבעתי לעיל – לא
19 הציגה כל ראיה ממשית לקיומם של רכבים כאמור, מעבר לאותו רכב אחד בו הכיר המשיב
20 כרכב תפעולי.
- 21 71. אי האחידות בגרסת המערערת ביחס לסוגית מספרם של הרכבים התפעוליים הובילה לעריכת
22 חמש ביקורות ליליות על ידי המשיב במעון המופעל על ידי המערערת (דוחות הביקורות צורפו
23 כנספח י"א לתצהירה של גב' עטר), אשר ממצאיהן היו כי למעט רכב אחד לא חנו בשעות
24 הלילה בחנית המעון רכבים נוספים. ממצאים אלו הובילו לקביעה שקבע המשיב בשומות
25 בצווים.
- 26 יש לדחות מכל וכל גם את טענת המערערת כי הביקורות נערכו ללא תיאום עמה וכי העדר
27 תיעוד השעה שבה נערכו הביקורות עולה לכדי פגם מהותי הפוסל אותן.

28



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 בהעדר כל תיעוד של רכבים כרכבים תפעוליים רשאי המשיב לבצע ביקורת ספונטנית בחצרי
2 המעון המופעל על ידי המערערת על מנת לברר אם אמנם שוהים רכבים כלשהם בשעות הלילה
3 בחצרי המערערת. ברור, כי אין כל ערך לביקורת הנערכת לאחר התרעה מראש על כוונה
4 לבצעה.
- 5 בנוסף, לא מצאתי לנכון להטיל ספק בממצאי הביקורות שנערכו על ידי המשיב בשל אי רישום
6 שעת ביצוע הביקורות, וממילא הצהרתה של גב' עטר בסעיף 25 לתצהירה כי **"כל הביקורות
7 נערכו בשעות הלילה"** אמינה עליי ואף לא נסתרה בחקירתה הנגדית.
- 8 אף לא מצאתי ממש בטענת המערערת כי ביחס לרכב שיוחס על ידי המשיב למר חגי' לא
9 הועלתה טענה על ידי המשיב בשלב א' של השומה וכי יש להטיל ספק בעמדת המשיב בשל כך
10 שהמפקח בשלב א' לא הובא לעדות.
- 11 סמכות המשיב על פי סעיפים 151 ו- 152 לפקודה מאפשרת לו לבצע בדיקות נוספות בשלב
12 ההשגה, מעבר לאלו שבוצעו בשלב א', וממילא רשאי הוא להגדיל את השומה. על כן, אין כל
13 רבותא באי זימונו של המפקח בשלב א' לעדות בערעור שבפני.
- 14 ראו לעניין זה ע"מ (ת"א) 2375-10-12 **אמיר באן נ' פקיד שומה ת"א 3** [14.2.2017].
- 15 72. יתר על כן, לא מצאתי כל רבותא בצילום ששלח רו"ח סיני לגב' עטר במהלך הדיון בהשגה
16 ולאחר ביצוע הביקורות על ידי המשיב בחצרי המערערת. רו"ח סיני טען כי צילום זה מוכיח
17 שהרכב שהיה בשימוש של מר חגי' חנה בחניית המערערת בלילה של אחת הביקורות – נספח
18 ב'2 לתצהיר רו"ח סיני.
- 19 ראשית, עלי לציין כי מדובר בצילום מטושטש לחלוטין, שקשה לברור פרטים מדויקים ממנו.
20 שנית, גם אם אניח לטובת המערערת כי הצילום אכן מתעד את הרכב שהיה בשימוש של מר
21 חגי', אחזור ואדגיש, כי הוכחת היותו של רכב מסוים בגדר "רכב תפעולי" לא תעשה
22 באמצעים שכאלו ובדיעבד. נוכחותו של רכב כלשהו בשעות הלילה של יום מסוים בחניון בית
23 העסק אין בה כשלעצמה כדי להוכיח את דבר היותו בגדר רכב תפעולי. דרכי הוכחת היותו
24 רכב תפעולי הן כאמור לעיל – ברישום מסודר ומפורט, בתיעוד קפדני, בנוהלי עבודה
25 מסודרים, ביומן רכב ובאמצעי בקרה ואכיפה אובייקטיביים לעניין אי השימוש ברכב
26 התפעולי לצרכים פרטיים של עובד כלשהו.
- 27 73. עוד אציין, כי למרבה הצער, גם לאחר שלב הבאת הראיות, קשה היה להבין ביחס לאלו רכבים
28 טוענת המערערת כי הם רכבים תפעוליים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 טענות נטענו בלאקוניות ובלא ביסוס, כאשר לטיעון עובדתי בעלמא בדבר היות רכב זה או
2 אחר בבחינת רכב תפעולי – נלווה מיד טיעון חלופי בדבר אופן חישוב שווי ההטבה, בהנחה כי
3 מדובר ברכב מוצמד.
- 4 די בכך, כדי לבאר את מצב הדברים שבפניו ניצב המשיב בבואו לנסות לבצע ביקורת בעניין
5 זה, ודומני כי טרוניית המשיב בעניין הקשיים שניצבו בפניו במהלך הביקורת בעסקה של
6 המערערת, נוכח התנהלותה של המערערת – יש בה ממש.
- 7 קשיים כאלו ניצבו גם בפני בית המשפט עת נדרש לטענות המערערת בעניין זה. דומני, כי
8 המערערת לא הבינה נכוחה כי נטל הראיה ונטל השכנוע מונחים על כתפיה-היא להוכיח
9 קיומם של רכבים תפעוליים.
- 10 אין די בהעלאת הטענה בעל פה על ידי מי מהמצהירים מטעם המערערת כי רכבים מסוימים
11 הם "רכבי מאגר", כדי להעביר את נטל השכנוע אל כתפי המשיב לסתור טענה זו – כפי שנטען
12 בסעיף 16.2 לתצהירו של מר אדן. לגיştתי, אין זה תפקידו של המשיב לתחקר באישון לילה
13 עובדים של המערערת על מנת לברר האם אמנם קיימים רכבים תפעוליים אם לאו. עצם
14 הצורך של המשיב לבצע ביקורות לילה בחצרי המערערת על מנת לברר הסוגיה – אומר דרשני.
- 15 ביקורות כאמור לא היו נדרשות אילו המערערת היתה מציגה בפני המשיב ובפני בית המשפט
16 תשתית עובדתית ברורה ומפורטת בדבר נוהלי עבודה, יומני רכב, הנחיות, מנגנוני בקרה
17 ואכיפה – הכל במטרה כי רכבים מסוימים לא יעשה בהם שימוש פרטי אלא אך ורק שימוש
18 לצרכי העסק.
- 19 משלא הוצגה כל ראיה שכזו, ואף לא ראשית ראיה – אין לי אלא לדחות את טענות
20 המערערת בדבר קיומם של רכבים תפעוליים נוספים בשנות המס שבערעור.
- 21 למעלה מן הצורך אציין, כי הטיעון שהועלה על ידי המערערת לפיו היו בעבר הסכמות קודמות
22 עם המשיב בביקורות ניכויים קודמות שנערכו לה – אף הוא אין בו ממש ואין בו כדי לשנות
23 את מסקנתי לעיל.
- 24 ראשית, משום שהמערערת כלל לא הוכיחה כי אמנם היו הסכמות קודמות עם המשיב בנושא
25 הכרה ברכבים מסוימים כרכבים תפעוליים.
- 26 שנית, המערערת כלל לא טרחה לבאר, לא כל שכן להביא ראיות, מה היה תוכן ההסכמות
27 הקודמות הנטענות, ככל שהיו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 שלישית – ממילא, גם אם היו הסכמות קודמות – לא הוכח כלל כי יש להן תחולה לשנות מס
- 2 מאוחרות יותר, או כי יכולה היתה לצמוח למערערת ציפייה לכך. כידוע, כל שנת מס עומדת
- 3 בפני עצמה וניתנת לבחינה בפני עצמה, על פי העובדות הרלבנטיות לה.
- 4 76. אשר על כן, אני קובעת כי למעט רכב אחד (מסוג רנו קנגו מ.ר. 4584469) שהוכר על ידי המשיב
- 5 כרכב תפעולי – כל יתר הרכבים נשוא הערעור אינם מוכרים ככאלו.
- 6 **2. א. טענת הגילום:**
- 7 77. המערערת טענה כי לא היה מקום שהמשיב יבצע גילום של זקיפת שווי השימוש ברכב. שכן,
- 8 העובד הוא זה החייב במס והמעסיק אינו אלא "צינור" להעברת המס לרשות המיסים.
- 9 לגישתה, גילום שווי השימוש ברכב יוצר אי תאימות לשווי ההטבה, קרי: שווי הרכב, שקיבל
- 10 העובד בפועל, כך שנוצר שווי רכב גבוה משמעותית וסכום המס המגולם חסר קשר למציאות.
- 11 עוד נטען על ידי המערערת כי הגילום שולל מהמעביד את היכולת לגבות מהעובד את המס
- 12 שנוכה, ובמקרה הנדון אין מניעה למסות את מקבלי ההטבה ישירות שכן ניתנה הסכמת
- 13 מנהלי המערערת לשלם המס מכיסם.
- 14 אין בידי לקבל טענה זו.
- 15 78. טובת ההנאה של העמדת רכב על ידי מעביד לשימושו הפרטי של עובד הינה הכנסה בידי
- 16 העובד, החייבת במס לפי סעיף 2(2) לפקודה. שווי השימוש ברכב הוא הכנסה שאינה במזומן,
- 17 להבדיל ממשכורת במזומן המשולמת לעובד על ידי מעסיקו. ככל שמדובר בהכנסה של עובד
- 18 שאינה במזומן, דוגמת שווי השימוש ברכב, בהכרח "מגולם" המס החל על העובד, במובן זה
- 19 שהמס משולם או מנוכה מתוך הכנסתו האחרת (זו שבמזומן), שעליה כבר שילם את המס
- 20 החל ביחס אליה, דהיינו מההכנסה נטו.
- 21 הנימוק לכך הוא כי ממילא לא ניתן לנכות את המס במקור מתוך שווי ההטבה (שווי השימוש
- 22 ברכב) שניתנת לעובד בשלמות.
- 23 אם ניקח לדוגמא, עובד שנוקף לו שווי שימוש ברכב בסך של 2000 ₪ לחודש, ואם המס השולי
- 24 החל עליו הוא 50% (מס בסך של 1,000 ₪) - יידרש העובד להכנסה נוספת (במזומן) של 2000
- 25 ש"ח על מנת לשלם את המס על שווי השימוש ברכב וכן את המס בגין הכנסה נוספת זו.
- 26 התוצאה היא כי לעובד זה תהא הכנסה ברוטו של 4000 ₪, כאשר 2000 ₪ מתוכה (המזומן)
- 27 ישולמו כמס והיתרה, בשווי של 2000 ₪ תיוותר בידו בדמות שווי השימוש ברכב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 משמע, הגילום אינו פועל יוצא של שומת הניכויים, אלא של זקיפת הטבת שכר שאינה
2 במזומן.
- 3 79. יתר על כן, הגילום אינו מגדיל את שווי השימוש ברכב כטענת המערער. שווי השימוש ברכב
4 קבוע בתקנות שווי שימוש ברכב והוא אינו משתנה. עם זאת, על מנת "לממן" את המס בגין
5 שווי השימוש ברכב יש לפנות להכנסתו האחרת (במזומן) של העובד כפי שמתואר בדוגמא
6 לעיל.
- 7 אבהיר, כי מקום שבו בהכנסתו האחרת של העובד אינה מספקת על מנת "לממן" את המס
8 בגין שווי השימוש ברכב, משמע כי המעביד משלם את המס על חשבונו הוא. במצב דברים זה,
9 ממילא יידרש המעביד לגלם את המס בגין ההטבה שנתן לעובד בדמות תשלום המס (ללא
10 גילום) בגין שווי השימוש. כך, ולפי נתוני הדוגמא לעיל, אם הכנסתו היחידה של העובד היא
11 הטבת שווי שימוש ברכב, דהיינו 2,000 ₪, והמס עליה (ללא גילום) הוא 1000 ₪, שישולם
12 מכיסו של המעביד, יידרש המעביד לזקוף לעובד הכנסה נוספת ברוטו של 2000 ₪. זאת,
13 מאחר שהמעביד אינו יכול "להתנדב" לממן את המס של העובד. על כן, כל תשלום שישלם
14 המעביד ייחשב כמשולם במסגרת יחסי עובד ומעביד, על תוצאות המס הנגזרות ממנו.
- 15 יצוין, כי גם דוגמא זו ממחישה שגילום המס הוא אינהרנטי להכנסת עובד שאינה במזומן
16 ולפיכך התוצאה הסופית בשני המקרים שתוארו לעיל - היא זהה.
- 17 80. מכאן לטענתה הנוספת של המערער, לפיה גילום משמעו כי המעביד אינו יכול לדרוש
18 מהעובד את המס ששולם בשומת ניכויים.
- 19 אף בטענה זו אין כל ממש.
- 20 ראשית, המעביד הוא שבחר שלא לנכות מהעובד את המס בגין שווי השימוש ברכב ובכך נטל
21 על עצמו את כל הסיכונים הכרוכים בכך, לרבות גילום המס בגין הטבה זו.
- 22 שנית, כפי שבואר לעיל, גם אם המעביד משלם את המס עבור העובד ללא גילום, נדרש הוא
23 לייחס לעובד הכנסה נוספת על מנת לממן את המס בגין שווי השימוש.
- 24 שלישית ועיקר, גילום המס הוא, כאמור, פועל יוצא של ההטבה של שווי שימוש ברכב שאינה
25 במזומן, ואינו נוגע לטיב היחסים שבין המעביד והעובד. גם אם גולם המס, אין זה אומר
26 שהמעביד אינו יכול לחזור לעובד ולדרוש ממנו את המס ששולם על ידו, הן המס בגין שווי
27 השימוש ברכב והן המס בגין ההכנסה הנוספת המיועדת לממן את המס בגין שווי השימוש
28 ברכב (כאמור בדוגמא לעיל – 2000 ₪).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

בסופו של דבר, הטענה עצמה אין בה ממש בכל הקשור למערערת, שהרי אם כנטען על ידיה –
אין מניעה למסות את מקבלי ההטבה – אין גם כל מניעה למערערת לדרוש מהם את המס
שישולם על ידיה בגין זקיפת שווי השימוש ברכב, לרבות גילומו.

א.3. תשלום הפרשי שווי שימוש באמצעות הוצאת חשבוניות – האם כדין?

81. המערערת טענה כי היא חייבה בהפרשים בגין שווי שימוש ברכב את מנהליה והוצאו על ידיה
חשבוניות למנהלים אלו בשנים 2012 ו- 2013 בסך כולל של 216,280 ₪. לעמדת המערערת,
התנהלותה זו הינה תקינה מאחר ואין הוראה בדין האוסרת עליה מלנהוג כך וממילא המס
המשולם לאוצר המדינה במצב דברים זה הוא גבוה יותר, עקב תשלום תוספת של מע"מ.
המערערת טוענת אפוא כי היה על המשיב להפחית סכומים אלה מהשומות נשוא הערעור.

82. אין בידי לקבל טענה זו של המערערת.
המחוקק קבע את מתכונת ואופן החיוב במס ותשלומו בגין הטבות שכר המוענקות על ידי
מעביד לעובדו.

סעיף 164 לפקודה כותרתו "חובת ניכוי במקור" והוא קובע כי מחובתו של כל גורם שמשלם
או אחראי לתשלומה של הכנסת עבודה, אשר אינה פטורה מניכוי מס, לנכות "בשעת
התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו", בכפוף לחריגים שנקבעו
ואשר אינם רלוונטיים לענייננו. על פי הוראה זו, המעסיק אחראי להעביר לרשויות המס
במישרין את המס שבו חייב העובד על הכנסתו זו.

ראו לעניין זה ע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ [29.12.1997]:

"מעביד חייב על-פי דין לנכות מס במקור מעובדיו, ולהעביר ניכויים אלה במועדם לקופת
האוצר. במעשה הניכוי ובהעברת הכספים אל קופת האוצר, אין המעביד משמש אלא
כמתווך-בכפייה בין העובד לבין האוצר, כמו היה שליח-בכפייה של העובד ובה-בעת שליח-
בכפייה של האוצר. החבות מעיקרה הינה חבות העובד, ותפקידו של המעביד אינו אלא
תפקיד של גובה-מס. להבטחת יעילותו של מנגנון-גבייה זה שיצר, קבע החוק הוראות
מהוראות שונות, בעיקרן הוראות הנוגעות לרפות את ידיו של מעביד שמא יתפתה ולא יקיים
את חובותיו."

כדי להבטיח את ניכוי המס, קובע סעיף 167 לפקודה כי מי שהפר את חובת ניכוי המס
והעברתו לפקיד השומה, יחויב בתשלום סכום המס שהיה חייב לנכותו. סעיף זה נועד ליצור
תמריץ למעביד לנכות את מלוא המס המגיע מעובדו, שאם לא יעשה כן עשוי הוא למצוא
עצמו במצב שמוצאת לו שומת ניכויים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 בכל הקשור והמתייחס לנושא שווי שימוש ברכב נקבעו תקנות שווי שימוש ברכב על מנת
- 2 לחשב את שווי ההטבה של השימוש ברכב.
- 3 83. הנה כי כן, כל שכר או טובת הנאה שנצמחת לעובד כתוצאה מיחסי עובד מעביד – חייבים הם
- 4 במס לפי הוראת סעיף 2(2) לפקודה והמעביד הוא זה שחייב בניכוי המס במקור משכרו של
- 5 העובד. זו המתכונת לתשלום המס שנקבעה בפקודה ואין בלתי.
- 6 84. אין לקבל מתכונת תשלום אחרת של המס, אך ורק בשל שיקולי נוחות אישיים של המערערת
- 7 או מי בעלי מניותיה או מנהליה, בין אם בשל רצון להקטין את עלויות השכר לצורך העניין
- 8 של קבלת התשלומים ממשרד הרווחה, ובין אם בשל "כללים שנקבעו בין בעלי המניות
- 9 מטעמים שונים, הקשורים למערכת היחסים שבין הצדדים" (סעיף 33.3 לתצהיר מר אדן).
- 10 אמנם, קיימת חשיבות רבה לכך שהמס בגין הטבות שכר, לרבות שווי שימוש ברכב, ישולם
- 11 לאוצר המדינה. אך לא ניתן להשלים עם מצב שבו כל מעביד או עובד יבחרו להם את מתכונת
- 12 העברת התשלום המועדפת עליהם, תוך התעלמות מהוראות הפקודה ותקנותיה.
- 13 המחוקק קבע באופן חד משמעי וברור חובה של ניכוי מס במקור המוטלת על כל מי שמשלם
- 14 או אחראי לתשלומה של הכנסת עבודה לידיו של מי שזכאי לקבלה. דרך תשלום זו של מס
- 15 במישור יחסי עובד-מעביד נקבעה בשל טעמים של יעילות, פשטות וודאות בגביית המס – כמו
- 16 גם בביקורת על גבייתו.
- 17 במובן זה, מקום בו אין מחלוקת כי המערערת העמידה רכבים לשימושם של עובדיה/מנהליה,
- 18 הרי שתשלום המס בגין הטבה זו – שהיא הטבה במישור יחסי עובד-מעביד – תיעשה אך ורק
- 19 בדרך הקבועה בדיון, קרי: על דרך של ניכוי המס במקור ובהתאם לכללים והשיעורים
- 20 הקבועים בתקנות הרלוונטיות. זאת, גם אם דרכים אחרות אפשר ותהיינה עתירות יותר במס
- 21 לקופת המדינה (בשל תשלום מס עסקאות, למשל, בהוצאת חשבונית).
- 22 יתר על כן, הוצאת חשבונית חלף ניכוי המס במקור, יוצרת עיוות במישור הדיווח לרשות המס
- 23 על הכנסות שכר.
- 24 85. אשר על כן, כל התחשבנות שנעשתה בין המערערת לבין מנהליה, בגין הפרשי שווי שימוש
- 25 ברכב, על דרך של תשלום על ידי המנהלים למערערת בגין שווי ההטבה, תמורת הוצאת
- 26 חשבונית על ידי המערערת בגין התשלום – אינה ממין העניין לצורך השומות נשוא הערעור
- 27 שבפני.
- 28 המס על שווי השימוש ברכב צריך היה להיזקף ולהיות מנוכה במקור משכרם של עובדי
- 29 המערערת ומנהליה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

משלא נעשה כך – והמשיב הוציא למערערת שומת ניכויים, חייבת היא בתשלום המס על פי שומת הניכויים. גם אם המערערת ומנהליה נדרשים לערוך ביניהם איזו התחשבות כתוצאה מתשלומים ששולמו בעבר על ידם שלא בדרך ניכוי מס במקור, הרי שאין בכך כדי לגרוע משומת הניכויים העומדת בפני עצמה. יתר על כן, ככל שכתוצאה מההתחשבות האמורה יהא מקום לתיקון בדוחותיהם של בעלי המניות או המנהלים – הרי שרשאים הם לפנות למשיב בקשה לתיקון דו"ח והמשיב יפעיל סמכותו בעניין זה על פי הדין.

עם זאת ולמען הסר ספק, ככל שהמערערת זקפה בגין הרכבים נשוא הערעור שווי שימוש חלקי – הרי שעל המשיב לבצע את ההתאמה הנדרשת ולחייב את המערערת רק ביתרת שווי השימוש ברכב שלא נזקף ושלא שולם מס בגינו.

א.4. הטענה לזקיפת שווי שימוש ברכב שלא על פי שיעורי המס השולי הנכונים ואי ביצוע התאמות:

86. המערערת הלינה על כך, כי גם אם ייקבע כי היה מקום לזקוף שווי שימוש ברכבים נשוא הערעור, הרי שהמשיב זקף שווי שימוש על פי שיעורי מס שולי מקסימליים ולא על פי שיעורי המס הרלבנטיים לעובדים (מורן ומר אדן) להם נזקף שווי השימוש.

לא מצאתי כי נפל פגם גם בעניין זה בשומות בצווים שהוצאו למערערת על ידי המשיב.

המערערת ביקשה להיסמך בטענתה זו על דוח הכנסות של מר אדן לשנות המס (טופס 1301) (מוצגים מע/3 עד מע/7), וכן טפסי 106 לשנות המס של מר אדן ושל מורן (צורפו כנספח ד' לתצהירו של מר אדן).

מנגד, טען המשיב כי הוא פעל על פי סמכותו לשום ניכויים, ומכל מקום לוי ומר אדן הגישו דוחות לפקיד השומה ולכן ניתן היה לראות כי המס השולי בעניינם הוא שיעור מס מקסימלי (צורפו כנספחים י"ב וי"ג לתצהירה של גב' עטר).

87. ברי, כי בדוחות עליהם ביקשה המערערת להיסמך לעניין שיעור המס השולי - לא נכללה זקיפת שווי השימוש ברכב ועל כן השכר המדווח כמו גם שיעור המס השולי המצוי בדוחות אלה – אינו שיעור המס הנכון לפי מצב הדברים כהווייתו, כאשר ההכנסה כוללת גם חיוב מלא של שווי השימוש ברכב. כידוע, שיעור המס השולי נגזר מגובה הכנסה, וזו צריכה לכלול גם את שווי השימוש ברכב על מנת שייקבע שיעור המס הנכון.

גב' עטר התייחסה לעניין שיעור המס השולי של מר אדן בחקירתה הנגדית (עמ' 47 לפרוטוקול שורות 25-5):



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- נחזור לשיעורי המס, הצגתי את הדוחות הכספיים של אסי אדן, אני יכול להראות
לך שנה שנה ואפשר לראות שלא מגיע לשיעורי מדרגות המס שייחסת לו. כשאת
רואה את זה, האם את מוכנה לתקן לפי המשכורות, כפי שהיה לו כל שנה ושנה
בשום שלב לא אמרתי שאני לא מוכנה לתקן כל טעות. אני תמיד מוכנה לתקן
טעויות. כל מצב שיש צורך לתקן שומת חברות או שומה של אסי שלא בחדרה, או
כל דבר שהוא, לא צריכה להיות מניעה. לא ניקח מס שלא נכון.
האם אחרי שהגשתי את הדוחות מע/7-3 מוכנה לתקן
שיעורי המס תלויים גם בשומה. ז"א נניח שהוא 33% עכשיו, ואני בשומה מוסיפה
לו 300,000 אתה מסכים שהוא קופץ מ 33 ל 50% עובר מדרגה. לא נשאר במדרגה
של ה 33%. לכן, אני חוזרת שוב, זה לא הסעיף עליו תקום השומה או תיפול. נניח
שהפסיקה בסוף שמה שבצעתי יתקבל, אסי דרך הדוחות שלו, זה שומת ניכויים,
אסי יכול לבקש החזר בגין המס ששולם ביתר. זאת אומרת להוסיף את ההכנסות
שלו לדוח שלו, את המס שנוכה לדוח שלו ולקבל החזר. אין לי מניעה לעשות זאת
ברמת הפרט. אני צריכה לדעת מה ההכנסה.
בשומה שהוצאת לקחת שיעורי מס מקסימאלי שלא מתחשבים בעובדה שבפועל
שיעורי המס נמוכים יותר.
כיוון שזו שומת ניכויים בכל מקרה תצטרכו לתקן שומות של החברה, בכל מקרה
אחרי שומת ניכויים יש תיקון דוחות, אם יצטרך לתקן את הדוחות שלו, אין בעיה
יקבל החזר כפי שידרש. נכון שזה יהיה בדוח שלו, אם יש את העניין של ביטוח
לאומי, ישלם ביטוח לאומי כמו שצריך.
כשעשית את הטבלה שלך וקבעת את שיעורי המס השולי בטבלה שבשומה, לא
לקחת בחשבון שבפועל שיעורי המס השולי נכון להיום לפני השומה עומדי בין 30-
33%
זה לא 30-33%. ודבר נוסף תלוי בשומה. נכון שיצאתי מנקודת הנחה ששיעור המס
45-48%
כך הם פני הדברים גם באשר לשיעור המס שנקבע למורן שמשמש ברכב מ.ר. 5678166
שנרכש על ידי המערערת – ראו עדות גב' עטר עמ' 47 לפרוטוקול ש' 32-26 ועמ' 48 לפרוטוקול
ש' 14-1.
88. אשר על כן, משלא הוכח בפני על ידי המערערת כי שיעור המס שהיה על המשיב בנסיבות
העניין לחייב בו הוא נמוך יותר משיעור המס השולי שנקבע בשומות נשוא הערעור – איני
מוצאת מקום להתערב בשומות בצווים גם בסוגיה זו.
89. בהקשר זה ובעניינו של הרכב שהמשיב ייחס למורן – נטענה על ידי המערערת גם טענה כי
מורן אמנם עשה שימוש ברכב ששייך למערערת אך הוא אינו עובד של המערערת אלא של
חברת מערך דיור גל, ועל כן אין לחייב את המערערת בזקיפת שווי שימוש לרכב זה.
90. אינני מקבלת טיעון זה של המערערת.
ראשית, המערערת היא זו שדיווחה על רכב זה – מיצובישי פג'רו מ.ר. 5678166 כרכב שהוצמד
למורן – ראו מסמך נתוני הרכבים (נספח ו' לתצהיר גב' עטר) ששלחה המערערת למשיב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 זהו המצג שיצרה המערערת כלפי המשיב בעת הדיון השומתי ולא ניתן על ידה כל הסבר, לא
- 2 כל שכן כזה המניח את הדעת, לשינוי העובדתי בגרסתה. ממילא, לא הובא מורן לעדות בבית
- 3 המשפט על מנת לבאר עניין זה.
- 4 שנית, מדובר ברכב שנרכש על ידי המערערת, הגם שנרשם על שמו של לוי גרינברג, אביו של
- 5 מורן. המערערת ניכתה בדוחותיה את הוצאות הרכב ומכאן, ועל פי הוראות הדין – העידה על
- 6 כך כי מדובר ברכב שהוצמד לעובד.
- 7 שלישית, גם אם בפועל השתמש מורן ברכב – ברי כי משהרכב רשום על שמו של לוי גרינברג,
- 8 רשאי היה המשיב לקבוע זקיפת שווי שימוש ברכב זה ללוי, ולפנים משורת דין נעשתה
- 9 הזקיפה למורן. כך או כך, במצב הדברים של הצהרת המערערת על הצמדת רכב זה למורן
- 10 ובמצב בו ניכתה הוצאותיו של רכב זה – הרי שיש מקום לחייב את המערערת בזקיפת שווי
- 11 שימוש ברכב זה.
- 12 91. טענת המערערת כי היה על המשיב להתחשב במסגרת שומת הניכויים נשוא הערעור דן
- 13 בזקיפת שווי רכב שנעשתה למורן בחברת מערך דיור גל – אף היא אינה מקובלת, הן מאחר
- 14 שלא ברור כיצד יכולה היתה חברת מערך דיור גל לזקוף שווי שימוש ברכב בו עסקין – מקום
- 15 בו הרכב אינו שייך לה כלל ועיקר, והן משום שאם נזקף שווי שימוש ברכב אחר למורן על ידי
- 16 חברת מערך דיור גל (או נזקף שווי חלקי – ראו סעיף 13.3 לתצהירו של רו"ח סיני) – אין לכך
- 17 נגיעה לשומת הניכויים דן.
- 18 על כן, אם יש מקום לתיקונים כלשהם – הרי שהם במישור שומת הניכויים של חברת מערך
- 19 דיור גל, או במישור שומתו האישית של מורן – ולא במסגרת שומת הניכויים נשוא הערעור
- 20 דן.
- 21 92. יתרה מזאת, גם טענת המערערת כי תואמו על ידה הוצאות רכב בסכום של כ- 97,000 ₪
- 22 בדוחותיה לשנות המס שבערעור – אינה טענה שיש לה רלבנטיות לעניין שומת הניכויים נשוא
- 23 הערעור דן.
- 24 כפי שצוין כבר לעיל, מתכונת "עצמית" של התנהלות ודיווח כפי שנהגה המערערת, תוך ערבוב
- 25 בין הוצאות הנוגעות לה לבין הוצאות הנוגעות לחברות קשורות, לרבות בנושא זקיפת שווי
- 26 שימוש ברכב – היא זו שיצרה קושי ניכר וסרבול משמעותי באפשרות לערוך ביקורת בנושא
- 27 זה.
- 28



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני :

- 1 כפי שקבעתי לעיל, שיקולים ועניינים פנימיים של המערערת ובעלי מניותיה ומנהליה
- 2 בהתחשבויות ביניהם, כפי שנטען על ידה, או שיקולים של יצירת מצג בפני משרד הרווחה
- 3 של עלויות שכר נמוכות לצורך התשלומים המועברים למערערת ממשרד הרווחה - אינם
- 4 שיקולים ממין העניין בכל הקשור והמתייחס לאופן הדיווח וניכוי המס בשל לשווי השימוש
- 5 ברכב.
- 6 אין לקבל דרך התנהלות לפיה במקרים בהם המערערת זקפה שווי שימוש ברכב - עשתה
- 7 זאת באופן חלקי, קיבלה תשלומים בגין ההטבה ישירות ממנהליה ועובדיה, הוציאה להם
- 8 חשבוניות בשל כך וערכה תיאום הוצאות רכב בהתאם, כטענתה.
- 9 כאמור, דרך המלך בנושא זקיפת שווי שימוש ברכב - **והיא הדרך היחידה הקבועה בפקודה**
- 10 **ובתקנות שהותקנו ולפיה יש לנהוג** - היא על ידי ניכוי המס במקור משכרם של העובדים
- 11 להם הוצמדו רכבים. **כל דרך אחרת - אינה כדין ואינה מקובלת.**
- 12 לגופו של עניין, ובהתאם לקביעתי כי היה על המערערת לזקוף שווי שימוש ברכב באופן מלא
- 13 לכל העובדים להם הוצמדו רכבים בדרך של ניכוי המס במקור וכי שומת הניכויים נשוא
- 14 הערעור בדין יסודה - הרי שככל שתואמו הוצאות רכב כלשהן על ידי המערערת בשל דרך
- 15 התנהלותה זו, עליה להגיש למשיב בקשה לתיקון דוחותיה. המערערת זכאית כי יותרו לה
- 16 בניכוי מלוא הוצאות החזקתם של רכבים שהועמדו על ידה לרשות עובדיה, על פי הוראות
- 17 תקנה 3 לתקנות ניכוי הוצאות רכב. על כן, ככל שתוגש בקשה לתיקון דוחות יבחן המשיב
- 18 את הוצאות הרכב שנטען כי תואמו, יודא כי מדובר בהוצאות הנוגעות לרכבים נשוא הערעור,
- 19 כי קוימו כל התנאים לצורך התרת הניכוי של ההוצאות ובהתאם לשיקול דעתו יתיר את
- 20 תיקון הדוחות, ככל שיהא מקום לכך.
- 21 93. כך הם פני הדברים גם ביחס לטענות המערערת באשר לרכב שהוצמד ללוי גרינברג (רכב
- 22 ב.מ.וו. מ.ר. 1072878). אין חולק כי מדובר ברכב שהיה בשימוש של לוי. אלא שהמערערת
- 23 טוענת כי לוי שילם את ההוצאות בגין הרכב באופן פרטי, ולכן המערערת לא ביצעה זקיפת
- 24 שווי בגינו.
- 25 אחזור ואדגיש: המערערת אינה רשאית להחליט כי זקיפת שווי הרכב תבוצע בדרכים אחרות
- 26 מאלו שנקבעו בפקודה ובתקנות שהותקנו מכוחה. על כן, טענות בדבר חובת המשיב לקזז
- 27 מסכום שומת הניכויים תשלומים ששולמו בדרכים "אלטרנטיביות" שכאלו - דינן להידחות.
- 28 למעלה מן הצורך אציין, כי לא הוצגו כלל מסמכים המאשרים תשלום הוצאות הרכב על ידי
- 29 לוי בשנות המס שבערעור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

המסמכים שהוצגו על ידי המערערת לביסוס הטענה כי לוי נשא בהוצאות הרכב (צורפו כנספח ב'3 לתצהירו של רו"ח סיני) – מתייחסים כולם לשנים מאוחרות לשנות המס שבערעור זה (לשנים 2013 ו-2014) ועל כן ממילא אינם רלוונטיים לעניין נשוא הערעור. זאת ועוד, חשבונית 1140465825 מיום 28.1.2014 שצורפה על ידי המערערת להוכחת הטענה, מעבר לכך שהיא מתייחסת לשנת 2014 - כלל לא מתייחסת לרכב הנדון אלא לרכב אחר. ב"כ המערערת אף אישר במהלך חקירתו הנגדית של רו"ח סיני כי המסמך צורף בשגגה (עמ' 26 לפרוטוקול ש' 3).

94. גם הטענה, כי לאחר הגשת הערעור ובעצת רו"ח סיני, רכש לוי את רכב הב.מ.וו דנן מהמערערת, ולכן ביקש רו"ח סיני לתקן את דוחות המערערת לשנים 2012-2013, כך שהמחלוקת בסוגית רכבו של לוי התפוגגה בשל כך – לאו טענה היא.

עד ליוני שנת 2015, מועד רכישת רכב הב.מ.וו על ידי לוי מהמערערת (ראו נספח ג'1 לתצהירו של רו"ח סיני) – היה הרכב הנ"ל בבעלות המערערת והוצמד לשימושו של לוי. על כן, בשנות המס שבערעור היה על המערערת לנכות מס במקור משכרו של לוי בגין ההטבה של שווי שימוש ברכב. חובה זו אינה מתאיינת בשל כך שלוי בחר לרכוש את הרכב הנ"ל בשנת 2015. השלכות רכישת הרכב ביוני 2015 על החובה לזקוף שווי שימוש ברכב הינה, מטבע הדברים וכמתחייב מהגיונם של דברים, רק מכאן (מיוני 2015) ולהבא, לא באופן רטרואקטיבי לשנות המס שב ענייננו.

על כן, הבקשה שהוגשה ע"י רו"ח סיני לתיקון דוחות המערערת לשנים 2012-2013, בעוד רכישת הרכב בוצעה בשנת 2015 – הינה תמוהה, בלשון המעטה. ממילא, בדין לא אישר המשיב את תיקון הדוחות (סעיף 34 לתצהירה של גבי עטר).

95. הרכב היחיד אשר אין מחלוקת כי שומת הניכויים שהוצאה למערערת בגינו אינה נכונה הוא רכב איסוזו מ.ר. 8727551 - מדובר ברכב שבבעלות חברת מערך דיור גל ומכאן שאין לו רלוונטיות לשומה. גבי עטר אישרה כי רכב זה נכלל בשגגה בשומה (סעיפים 28-30 לתצהירה ובעמ' 53 לפרוטוקול שורות 22-28).

על כן, אני קובעת כי אך ורק ביחס לרכב זה מתקבלות טענות המערערת ועל המשיב לבטל את זקיפת השווי שנעשתה בגינו בשומת הניכויים נשוא הערעור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 **א.5. תקיפת המערערת את מתכונת החישוב שווי השימוש שבתקנות שווי שימוש ברכב:**
- 2 96. המערערת העלתה טענות שונות כנגד שיטת חישוב שווי השימוש הקבועה בתקנות שווי
- 3 השימוש ברכב, אשר לגישתה עומדת בסתירה להוראת סעיף 2(2) לפקודה, המחייבת את
- 4 העובד במס על פי ההטבה שנוצרה לו בפועל. לעמדת המערערת, שווי ההטבה של העמדת רכב
- 5 צמוד לעובד, משתנה בשים לב להיקף השימוש הפרטי שעושה העובד ברכב. עוד טענה
- 6 המערערת כי שיטת החישוב של שווי השימוש לפי תקנות שווי שימוש ברכב אינה מתחשבת
- 7 בירידת הערך של הרכב, אלא מבוססת על מחיר של רכב חדש ובכך נוצר עיוות המביא לחיוב
- 8 במס שאינו מס אמת.
- 9 טענות ממין זה הועלו כבר בעבר בפסיקה – ונדחו.
- 10 97. התכלית של גביית מס אמת היא אחת מן התכליות של דיני המס, והיא נועדה להביא לידי כך
- 11 שנישום ישלם מס בהתבסס על נתוניו הקונקרטיים והאמיתיים – על הכנסותיו והוצאותיו
- 12 הוא, מתוך מטרה לעשות צדק ולשמור על אמון הציבור במערכת גביית המס. ראו ע"א
- 13 6952/15 פקיד שומה גוש דן נ' קרן [19.1.2017].
- 14 אלא שאל מול תכלית זו, קיימת תכלית נוספת המוכרת בדיני המס של יצירת וודאות, יעילות,
- 15 יציבות ונוחות בגביית המס. ראו: ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי
- 16 [28.5.2008].
- 17 שתי תכליות אלו, מושכות לכיוונים מנוגדים, ותפקידו של בית המשפט הוא לאזן ביניהם
- 18 ולקבוע במקרים המתאימים איזו מבין התכליות גוברת בבואו לפרש הוראת חוק, בהתאם
- 19 ללשונה ולכוונת המחוקק.
- 20 98. הטענות שהועלו על ידי המערערת בערעור דנן בעניין האפשרות לקביעת שווי שימוש שאינו
- 21 לפי השיעורים שנקבעו בתקנות שווי שימוש נדונו והוכרעו לאחרונה על ידי כב' השופט ר. סוקול
- 22 בע"מ (חי') 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה [15.3.2017]
- 23 (להלן – **עניין ב.ד. מיקוד**). על פסק הדין בעניין ב.ד. מיקוד לא הוגש ערעור לבית המשפט
- 24 העליון.
- 25 בעניין ב.ד. מיקוד נדונה שאלת אופן חישוב שווי השימוש ברכב שהועמד לרשותו של עובד –
- 26 האם יחושב רק על פי האמור בתקנות שווי השימוש ברכב, או שמא רשאים העובד או המעביד
- 27 להוכיח כי שווי השימוש שונה מהקבוע בתקנות. בית המשפט בעניין ב.ד. מיקוד קבע כי
- 28 הכללים לחישוב שווי השימוש ברכב אינם בבחינת חזקה הניתנת לסתירה, כך שלא ניתן
- 29 להוכיח את שווי ההטבה בדרכים אחרות:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

"ולענייננו, סעיף 2(2) לפקודה, מורה כאמור כי להכנסתו של נישום תיווסף הכנסה שוות ערך לטובת ההנאה שקיבל ממעסיקו. עסקינן בהטבה השקולה לשווי של השימוש ברכב שהועמד לשימוש של העובד. הפקודה קובעת כי השר יקבע "את שווי של השימוש ברכב [...]". ודוקו, הפקודה לא קובעת כי השר יקבע חזקות, יקבע הנחיות לחישוב, אלא כי השר יקבע את "שווי השימוש".

תקנות השווי אף הן אינן נוקטות בלשון המצביעה על האפשרות להבאת ראיות סותרות לעניין השווי. תקנה 2(א) מורה כי לצורך קביעת תוספת ההכנסה לנישום בשל העמדת הרכב לשימוש, ייקבע השווי על פי הנוסחה הקבועה בסעיף. גם בלשון התקנה, כפי שצוטטה בפסקה 20 לעיל, אין כל רמז כי עסקינן בחזקה בדבר השווי, אלא ישנה הוראה הקובעת כלל נוקשה בדבר תוספת ההכנסה שתצורף להכנסתו של נישום.

התקנה אינה 'קובעת עובדות שאם יוכחו תוסק מסקנה לעניין השווי; התקנה אינה קובעת כי מדובר בחישוב שיורי; התקנה אינה עושה שימוש בביטוי כלשהו המצביע על היותה בבחינת חזקה בלבד... לשון התקנה אינה רומזת בשום דרך על האפשרות לקבוע שווי על פי קריטריונים אחרים. ...

"ניתן לסכם פרק זה ולקבוע כי הפקודה בסעיף 2(2) ותקנות השווי, אינן קובעות חזקת שווי, לא כל שכן, אינן קובעות חזקה הניתנת לסתירה. התקנות קובעות כלל נוקשה בדבר אופן חישוב שוויה של ההטבה, שתיווסף להכנסתו של העובד, בעקבות העמדת רכב של המעביד לשימוש הפרטי."

99. השיקולים שעמדו לנגד בית המשפט בעניין ב.ד. מיקוד בקביעתו זו היו, בין היתר: התכלית שבסעיף 2(2) לפקודה בקביעת מדד יעיל ודאי וקל לחישוב של ההטבה שתתווסף להכנסתו של עובד בעקבות העמדת הרכב לשימוש; הקושי בקביעת מבחנים מדויקים להערכת שווי השימוש ברכב שהועמד לרשות העובד, שכן טובת ההנאה הצומחת מהחזקת רכב צמוד משתנה מעובד לעובד; שיקול מעשי הלוקח בחשבון את העובדה כי העמדת רכב צמוד היא תופעה רחבת היקף, כך שבדיקת שווי השימוש של כל עובד ועובד המעוניין לשכנע כי שווי השימוש בעניינו שונה מהתקנות תגרור עומס רב; החישוב הקבוע בתקנות שווי השימוש ברכב אינו בהכרח פועל לרעת הנישומים, שכן ישנם נישומים עבורם השווי יהיה נמוך מעלות רכישת שירותי הסעה חלופיים, וישנם נישומים שלגביהם המצב הפוך.

100. הדברים שנקבעו בעניין ב.ד. מיקוד יפים גם לענייננו.

תקנות שווי השימוש ברכב, על פיהם פעל המשיב בעת עריכת השומה, קובעות כללים בדבר תוספת ההכנסה שתצורף להכנסתו של נישום. על כן, וכפי שהובהר לעיל, המערערת אינה רשאית להחליט באופן עצמאי ויזום, על פי שיקוליה היא, על זקיפת שווי הרכב באופן שונה ובשיעור שונה מן הכללים הנוקשים הקבועים בתקנות שווי שימוש ברכב.

101. אין גם לקבל את טענת המערערת לפיה תקנות שווי השימוש ברכב אינן עולות בקנה אחד עם סעיף 2(2) לפקודה המחייב את העובד במס על פי ההטבה שנוצרה לו בפועל.

טענה זו אף היא נדונה בפסיקה – ונדחתה. ראו לעניין זה דברי כבוד השופט מ. אלטוביה בת"צ (ת"א) 3363-02-11 סראוס פארג'יאן נ' מדינת ישראל רשות המיסים [3.11.2015]:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

"עם תיקון סעיף 2 לפקודה, בדרך של הוספת ההטבה המגולמת "בשווי השימוש ברכב" כמקור הכנסה (נוסף או קונקרטי) של עובד החייבת במס, אין מקום להידרש לכלל שברישא לסעיף ולהחיל על ההטבה האמורה את מבחן הנהנה העיקרי שנקבע ביחס ל"קצבה" שקיבל עובד ממעבידו בעניין דן, ראה גם א' רפאל "מס הכנסה", ע' 135. מטעם זה, איני רואה צורך להתייחס לטענות המבקש באשר להבדלים במאפייני עבודתו כטכנאי לבין עובדים בעלי מאפיינים אחרים. זאת גם אם ניתן לקבל שבנסיבות מסוימות ואפשר אף במקרה של המבקש, התועלת הצומחת למעביד מרכב מעביד עולה על התועלת של המבקש מכך.

אפשר שעל פי השיטה החדשה, לפיה מחושב שווי השימוש ברכב במנותק מהיקף השימוש בפועל ברכב מעביד (הן השימוש פרטי והן שימוש המעביד), לא תהיה חפיפה בין שווי השימוש ברכב הנקבע על פי תקנות שווי השימוש לבין ההטבה לעובד מרכב מעביד, אולם מקובלת עליי טענת המשיב לפיה אין מדובר בשיטה מדויקת אלא בשיטת הערכה בקירוב שביסודה עומד שיקול היעילות."

102. בנסיבות אלו, לא מצאתי לנכון ליתן משקל לטענת המערערת כי פקידי שומה אחרים נוהגים באופן שונה ביישום תקנות שווי השימוש ברכב, שהובאה בתצהירו של רו"ח גביש (סומן מע/1). בתצהיר מציין רו"ח גביש כי מניסיונו המקצועי במקרים בהם התעוררה מחלוקת בעניין זקיפת שווי רכב, הגיעו הצדדים לפשרה כך שסכום השווי הראשוני שדרשו רשויות המס לפי תקנות שווי השימוש ברכב, הופחת מהותית בהסכם. כראיה צירף רו"ח גביש לתצהירו הסכם פשרה שנערך בעניינו של נישום בשם אבו אל קיעאן מרעי.

ראשית, איני סבורה כי קיימת רלבנטיות לדוגמה שהובאה בתצהירו של רו"ח גביש לעניינינו, מאחר והדוגמה עוסקת בשומת מס הכנסה ולא בשומת ניכויים. העובדות העולות מן הדוגמה שונות מהעניין שבפניי ועולה כי הדוגמה כלל לא עוסקת בשאלות של סיווג הרכב (רכב תפעולי או רכב צמוד); אופן חישוב שווי השימוש החדשי ברכב; הוצאת חשבוניות לבעלי תפקיד בגין רכיב שווי הרכב וכיו"ב. רו"ח גביש נחקר על תצהירו בחקירה נגדית ותשובותיו היו רחוקות מלהניח את הדעת כי הדוגמה שהובא בתצהירו רלבנטית למקרה הנדון (ראו עמ' 16 לפרוטוקול שורות 19-32, עמ' 17 לפרוטוקול שורות 1-7).

שנית, ספק גדול אם דוגמה אחת, גם אם היתה רלבנטית, יכולה לבסס קיומו של "נוהג" של פקידי שומה לזקוף שווי שימוש ברכב שונה מזה הקבוע בתקנות שווי שימוש ברכב – כטענת המערערת.

103. לסיכומי של נושא זקיפת שווי השימוש ברכב, אני קובעת כי דין כל טענותיה של המערערת להידחות, למעט בעניין רכב האיסוזו מ.ר. 8727551, שבבעלותה של חברת מערך דיור גל.

ביחס לכל יתר הרכבים נשוא השומות בצוויים, כפי שפורטו בנספח להודעה המפרשת את נימוקי השומה (ולמעט רכב הרנו קנגו שהוכר כרכב תפעולי על ידי המשיב) –



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

חייבת המערערת בזקיפת שווי שימוש ברכב כפי שנקבע בשומות הניכויים שהוצאו לה על ידי המשיב לשנות המס שבערעור.

ב. שיעור הריבית על ההלוואות שניתנו לעובדים, לחברות שונות ובעלי שליטה:

104. הסוגיה השנייה שבמחלוקת בין הצדדים נוגעת, כאמור, להלוואות שניתנו על ידי המערערת לעובדים, בעלי שליטה וחברות שונות.

בשנות המס נתנה המערערת 14 הלוואות לגורמים הבאים: מר אדן (מנכ"ל המערערת), אברהם מעתוק (בעל מניות), חברת א. אדן ארגון ופיתוח בע"מ, ארקס סיני בע"מ, הוסטל בית אריה בע"מ, לנר אחזקות (2006) בע"מ, ליאם דור (2002) בע"מ, גרינברג בע"מ (מסמך ריכוז פרטי ההלוואות צורף כנספח י"ד לתצהירה של גב' עטר).

אין מחלוקת כי ההלוואות ניתנו בריבית של 2% בתוספת מע"מ או בריבית של 3% בתוספת מע"מ. אין גם מחלוקת כי ההלוואות ניתנו בריבית נמוכה יותר מהריבית ש"קבע לעניין זה שר האוצר" מכוח סמכותו לפי סעיף 3(ט) לפקודה.

המערערת טענה כי מתן ההלוואות היה מהלך עסקי שנועד למקסם את התשואה על עודפי הכספים שצברה, לעומת הפקדתם בביקדון בבנק. המערערת צירפה מסמכים המלמדים לשיטתה כי הריבית שגבתה ממקבלי ההלוואות הייתה גבוהה מהריבית החלופית שיכולה הייתה לקבל בבנק (נספחים ה' עד ה'5 לתצהירו של מר אדן). כמו כן, צירפה המערערת פרוטוקול ישיבת מועצת המנהלים מיום 26.2.2009 בנושא עודפי המזומנים (נספח ו'1 לתצהירו של מר אדן) ופרוטוקול מיום 28.12.2012 (נספח ו'2 לתצהירו של מר אדן).

עמדת המשיב היא כי בשנות המס שבערעור נתנה המערערת הלוואות לעובדים (סעיף 3(ט)(1)(א)), לחברות קשורות המספקות שירותים למערערת (סעיף 3(ט)(1)(ב)), ולבעלי שליטה במערערת (סעיף 3(ט)(1)(ג)), כאשר הריבית על ההלוואות נקבעה בשיעור הנמוך משיעור הריבית שנקבעה בתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור הריבית), התשמ"ה – 1985 (להלן – **תקנות שיעור הריבית**). לפיכך הוצאה למערערת שומת ניכויים בצו בשל כך שלא ניתנה מס במקור ממקבלי ההלוואות על ההכנסה הנובעת מההפרש בין הריבית על פי ההלוואה לבין הריבית הקבועה בתקנות שיעור הריבית.

105. טרם שאדון בטענות המערערת ביחס לשומת הניכויים הנ"ל שהוציא לה המשיב, אסיר מעל הפרק את טענת המערערת לפיה סוגיית הריבית על ההלוואות עלתה רק בשלב הדיונים בהשגה, וכי המפקח לופו שדן בשלב א' של השומה לא מצא לנכון לעסוק בסוגיית הריבית על ההלוואות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לשיטת המערערת, התנהלות המשיב הובילה לכך שהיא "הפסידה" שלב שומתי ודי בכך כדי
- 2 להביא לפסילת השומה בכל הנוגע לסוגיית הריבית על ההלוואות, ולחילופין, יש להורות על
- 3 החזרת הדיון בסוגיה לשלב ההשגה.
- 4 דין טענתה זו של המערערת, על כל רכיביה – להידחות.
- 5 106. ראשית, טענת המערערת כי בשלב א' של השומה "בחר" המפקח שלא לדון בסוגיית הריבית
- 6 על ההלוואות – לא זו בלבד שלא הוכחה על ידה, אלא שהממצאים והראיות שהוצגו בפני,
- 7 מוכיחים כי טענה זו אינה נכונה.
- 8 המפקח בשלב א', מר לופו, לא "בחר" שלא לעסוק בסוגיה של הריבית, וזאת מן הטעם הפשוט
- 9 שהראיות מצביעות על כך שהמפקח לא היה מודע כלל לקיומן של ההלוואות. מתרשמת
- 10 שערך המפקח לופו בעקבות ביקורת ניכויים מיום 9.1.2013 שנערכה בשלב א' (צורפה כנספח
- 11 י"ד לתצהירה של גב' עטר) עולה כי המפקח שאל את מר אדן על הלוואות שהעניקה
- 12 המערערת, והתשובה שניתנה על ידי מר אדן היתה כי "אין הלוואות לעובדים".
- 13 בנוסף, בנספח שצורף לביקורת מיום 9.1.2013, נתבקשה המערערת להמציא מסמכים שונים
- 14 למשיב, וביניהם "כרטיסי חו"ז מנהלים וחישובי ריבית לפי סעיף 3(ט)" (סעיף 11 לנספח
- 15 דרישת המסמכים).
- 16 גב' עטר הצהירה בסעיף 49 לתצהירה כי המשיב לא קיבל את המסמכים המבוקשים. אמנם
- 17 נטען על ידי רו"ח סיני בהשלמת חקירה ראשית כי המסמכים הדרושים למפקח הומצאו לו
- 18 (ראו עדותו בעמוד 21 שורות 11-19), אלא שטיעונו של רו"ח סיני מתמקד בכך שהוצגו למפקח
- 19 מאזני הבוחן מהם היה אמור המפקח ללמוד, לפי גישת רו"ח סיני, כי ישנם הלוואות לבעלי
- 20 שליטה. עם זאת, מחקירתו הנגדית של רו"ח סיני עלה כי אין בפיו תשובה לגבי מסירת
- 21 מסמכים על פי דרישת המסמכים מיום 9.1.2013.
- 22 אני מוצאת אפוא, כי קיים קושי ליתן אמון בגרסת המערערת כפי שהועלתה על ידי רו"ח
- 23 סיני, אשר בעצמו העיד בחקירתו הנגדית כי לא נכח בשלב הראשון של הביקורת (עמוד 23
- 24 שורות 26-27 לפרוטוקול). ממילא, המערערת כלל לא הציגה בפני ראיות למסירת מסמכים
- 25 למפקח בשלב א' לגבי חישובי ריבית לפי סעיף 3(ט). על כן, אינני סבורה כי המערערת הרימה
- 26 את הנטל להוכיח טענתה כי בשלב א' של השומה המפקח בחר שלא לעסוק בסוגיית שיעור
- 27 הריבית על ההלוואות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

107. אך גם אם אניח לטובת המערערת, כי אכן בשלב א' המפקח לא עסק בסוגיה של שיעור הריבית על ההלוואות – עדיין אין בסיס בדיון לטענת המערערת כי השומה פסולה רק בשל כך שהסוגיה עלתה לדיון בשלב ההשגה.
- כפי שכבר צוין לעיל, הסמכויות המוקנות לפקיד השומה לפי סעיפים 151 ו-152(ב) לפקודה מאפשרות לו לדון גם בסוגיות שלא עלו לדיון בשלב א' של השומה. שאם לא נאמר כן, הרי שאין משמעות ממשית לסמכויות החקירה והדרישה של המשיב בשלב ההשגה, ולא תהא גם משמעות לסמכות הנתונה למשיב להגדיל את השומה משלב א'.
- לפיכך, וככל שניתנה למערערת ההזדמנות להשמיע את כל טענותיה בשלב ההשגה ביחס לסוגית שיעור הריבית על ההלוואות הרי שאיני מוצאת כי נפגעו זכויותיה של המערערת בשל "דילוג" על שלב שומתי, באופן המביא לפסלות השומה אך ורק בשל כך.
108. זאת ועוד, למערערת ניתנה ההזדמנות להשמיע את כל טענותיה בסוגיה דנן במסגרת הדיון בערעור שבפני. בכך, יש כדי לרפא כל פגם שנפל, ככל שנפל, באי קיום דיון בשני שלבי שומה.
109. אשר לעתירתה החלופית של המערערת להחזרת הדיון לשלב ההשגה – הרי שמעבר לעובדה כי מדובר בטענה שלא נטענה כלל בערעור, הרי שגם לגופה – מדובר בטיעון תמוה ובלתי ברור.
- אמנם, סעיף 156 לפקודה מעניק לבית המשפט הדן בערעור מס הכנסה את הסמכות לאשר את השומה, להפחית אותה, להגדיל אותה, לבטלה או לפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון, וסמכות זו כוללת בתוכה גם את הסמכות להורות על החזרת דיון לשלב ההשגה, בנסיבות הראויות והמתאימות.
- עם זאת, את עמדתי באשר להחזרת דיון לשלב ההשגה לאחר ניהולו של ערעור בבית המשפט הבעתי כבר בע"מ (חי') 47962-12-12 **כוכב המשולש 2003 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה** [30.9.2015]. השימוש בסמכות לפי סעיף 156 לצורך החזרת דיון לשלב השגה יעשה במשורה, ובמצב דברים בו התקיים דיון הוכחות בערעור, יעשה במקרים חריגים ויוצאי דופן בלבד. המקרה דנן לחלוטין אינו נופל בגדר המקרים החריגים בהם יש להורות על החזרת הדיון לשלב ההשגה.
- המערערת לא הציגה כל נימוק או הסבר מדוע יש להחזיר את עניין שיעור הריבית על ההלוואות לשלב ההשגה. לא הובהר כלל איזו תועלת תצמח למערערת מהחזרת הדיון להשגה, ומה מנע בעד המערערת מלהציג בפני בית המשפט את כל המסמכים והראיות בסוגיה דנן בשלב ההוכחות בערעור זה. המערערת אף לא טענה כי היתה קיימת מניעה מלעשות כן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 על כן, ובמצב דברים בו למערערת ניתנה ההזדמנות להביא את מלוא ראיותיה ומסמכיה
- 2 במסגרת ערעור זה, אין מקום להיעתר לבקשת המערערת להחזרת הדיון לשלב ההשגה, והיא
- 3 נדחית.
- 4 110. כעת אבחן, האם היה מקום לחייב את המערערת בשומת הניכויים בשל זקיפת הכנסת ריבית
- 5 לפי סעיף 3(ט) לפקודה?
- 6 111. סעיף 3(ט)(1) לפקודה, העוסק במיסוי של מקבל ההטבה, קובע כדלקמן:
- 7 **מימש אדם זכות שקיבל בעבר לרכישת נכס או שירות, ובעת המימוש היה**
- 8 **הפרש בין המחיר המשתלם כרגיל בעד אותו נכס או שירות לבין המחיר**
- 9 **ששילם אותו אדם, או קיבל אדם הלוואה, בין שניתנה לו במישרין או**
- 10 **בעקיפין או לאחר לטובתו, וההלוואה היא ללא ריבית או בריבית נמוכה**
- 11 **משיעור שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת בין**
- 12 **דרך כלל ובין לסוגי הלוואות או להלוואות למטרות שונות, יראו את ההפרש**
- 13 **–**
- 14 **(א) בזכות או בהלוואה שניתנו בקשר ליחסי עובד ומעביד - כהכנסת**
- 15 **עבודה;**
- 16 **(ב) בזכות או בהלוואה שקיבל אדם ממי שהוא מספק לו שירותים -**
- 17 **כהכנסה לפי סעיף 2(1) זולת אם הוכיח שניתנו ללא קשר עם**
- 18 **השירותים שסיפק;**
- 19 **(ג) בזכות או בהלוואה שפסקאות משנה (א) או (ב) אינן חלות עליה**
- 20 **שקיבל בעל שליטה, או קרובו, מחברה שבשליטתו - כהכנסה לפי**
- 21 **סעיף 2(4)''**
- 22 סעיף 3(ט)(5) לפקודה, קובע עם זאת, כי:
- 23 **''(5) הוראות פסקה (1)(ג) לא יחולו על הלוואה שקיבל בעל שליטה שהוא חבר בני אדם**
- 24 **שאינו חברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א או חברה שקופה כהגדרתה בסעיף**
- 25 **1א64.**
- 26 112. סעיף 3(י) לפקודה עוסק במיסויו של נותן ההלוואה, וזו לשונו:
- 27 **''אדם שנתן הלוואה שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה היו חייבים**
- 28 **לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה או חבר בני אדם שנתן הלוואה, וההלוואה**
- 29 **היא בלא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לעניין זה שר האוצר, באישור ועדת**
- 30 **הכספים של הכנסת, יראו את הפרש הריבית כהכנסה לפי סעיף 2(4) בידי נותן ההלוואה**
- 31 **ובלבד שמתקיימים יחסים מיוחדים בין נותן ההלוואה לבין מקבל ההלוואה'';**
- 32 113. על מטרות ההסדר המותווה בסעיף 3(ט) לפקודה ניתן ללמוד מפסיקת בית המשפט העליון
- 33 בע"א 6952/15 פקיד שומה גוש דן נ' גד קרן [19.1.2017]:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיזוני:

"שני מקרים פרטיים אשר בהם הכיר המחוקק באפשרות לדחות מס עקב עסקת חליפין מוסדרים בסעיף 3(ט) לפקודה: הראשון, והרלבנטי לענייננו, מימוש של זכות שקיבל אדם לרכישת נכס או שירות (קרי, אופציה), כאשר בעת המימוש היה הפרש בין המחיר המשתלם כרגיל בעד אותו נכס או שירות לבין המחיר ששילם אותו אדם; השני, הלוואה שניתנה לאדם ללא ריבית או בריבית נמוכה מזו הנהוגה בדרך כלל. מטרת הסעיף היא איפוא "לפרוס את רשת המס" על שתי טובות הנאה ספציפיות אלה..."

ובהמשך:

כפי שניתן ללמוד מדו"ח הועדה שעל בסיס המלצותיה נחקק הסעיף (חיים בן-שחר ואח' המלצות לשינוי המס הישיר: דין-וחשבון הועדה לרפורמה במסים (1975) (להלן דו"ח ועדת בן-שחר)):

"הלוואות עומדות והלוואות מועדפות לעובדים ניתנות לעובדים על-ידי מעבידיהם או מטעמם, הן בסקטור הפרטי והן בסקטור הציבורי. התנאים של הלוואות האלה מכוונים להקנות טובות הנאה לעובדים, בעיקר לעובדים בכירים בעלי הכנסות גבוהות, כמרכיב שכר פטור ממס. בתנאים השוררים כיום במשק טובת הנאה זאת עשויה לקבל ממדים מפליגים.

...

ההפרש בין מחיר השוק של המניות לבין התמורה הינה הכנסה אשר לפי החוק חייבת במס בידי העובד, אלא שהלכה זו לא הופעלה למעשה" (עמוד ב-10). מדברים אלה עולה בבירור, כי סעיף 3(ט) נועד בראש וראשונה לשרת את התכלית של גביית מס אמת, העומדת ביסודה של פקודת מס הכנסה: "תשלום מס אמת הוא נשמת החוק ותכליתו" (ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699, 719 (1999)), מפי המשנה לנשיא ש' לוין; וראו גם ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה [פורסם בנבו] (2008), בפסקה כ"ב(3) לחוות דעתי. בד בבד, הכרת המחוקק באפשרות לדחות את תשלום המס באמצעות המנגנון הקבוע בסעיף מעידה על תכלית נוספת אותה נועדה הפקודה להגשים והיא עשיית צדק – על המס להיות "מס טוב"; עליו להתחשב בנישום, וכן להיות ודאי, בלתי שרירותי, שוה ויעיל (ראו בג"ץ 9333/03 קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד ס(1) 277 (2005); ע"א 8570/06 פקיד שומה נ' בז'ה [פורסם בנבו] (2009), בפסקה מ"ו לחוות דעתי).

114. הנה כי כן, סעיף 3(ט) לפקודה עוסק, בין השאר, במיסויה של "הכנסה רעיונית" הצומחת מקבלת הלוואה בתנאים מועדפים. הסעיף חולש על שלוש קבוצות: מי שמקור הכנסתו ביחסי עובד-מעביד, נותני שירותים ובעלי שליטה או קרובים של בעלי שליטה בחברה. ראו דני"א 3962/93 שלמה מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, נ (4) 817 (4.12.1996) (להלן – פרשת מינץ):

"לווה המקבל הלוואה ללא ריבית חוסך הוצאת תשלום ריבית. חיסכון זה מהווה טובת הנאה והוא יכול להינתן במסגרת מערכות של יחסים משפטיים מגוונים. טובת הנאה זו מצריכה פעולת סיווג ושיוך למשבצת מיסוי מתאימה. עמד על כך פרופ' אדרעי, הגורס כי הפרש הריבית מהווה הכנסה וכי יש לסווגה כהכנסה, מעסק, ממשלח יד, מעבודה, מריבית, מדיווידנד או מכל מקור אחר, וכי לצורך זה נקבע בסעיף 3(ט) לפקודה סיווג הפרש הריבית, בהתאם למקור הכנסתו של הנישום (פרופ' אדרעי, במאמרו הנ"ל, עיוני משפט יב). פרופ' יורן מצדד גם הוא בגישה זו באומרו: "בכל מקרה שנוצרת הכנסה רעיונית... חשוב לזהות את אופיה ולסווגה כמקור הכנסה..." (פרופ' יורן, במאמרו הנ"ל, מיסים ו (2), בעמ' א-9).

ואכן סעיף 3(ט) בא למלא אחר הצורך בסיווג האמור, בקובעו כי טובת הנאה הנ"ל, הניתנת במסגרת יחסי עובד-מעביד, מסווגת כהכנסת עבודה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

טובת ההנאה הניתנת במסגרת מערכת היחסים בין מלווה ונותן שירותים מסווגת כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפודה, ואילו (מאז 1985) טובת הנאה הניתנת על-ידי תאגיד לבעל שליטה בו, מסווגת כהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה. הסמכתו של סעיף 3(ט)(1) אל שולחנו של סעיף 2 על סעיפיו המשניים המתאימים מלמדת כי סעיף 2 הינו מקור המיסוי של ההכנסה מהלוואה מועדפת בעוד אשר סעיף 3 הינו סיווג ההכנסה למשבצת המתאימה בתוך סעיף 2.

בפרשת מינץ עמד בית המשפט העליון גם על כך שסעיף 3(ט) לפקודה מכמת את טובת ההנאה שמוטל עליה מס:

"לבד מן הסיווג, מתעורר צורך חשבונאי של כימות טובת ההנאה לצורכי מס וקביעת גובה ההכנסה שיש לזקוף ללווה ולחייבה במס. לפיכך, גם לאחר שסיווגנו את ההכנסה למקור ספציפי, יש צורך בקביעת גובה ההכנסה שיש להטיל עליה מס. במקרים מסוימים נשאר שאלה זו לקביעה שיפוטית; לעתים נקבעת הדרך לכימות ההכנסה הגולמית באמצעות חקיקה. דרך זו נקט המחוקק בחוקקו את סעיף 3(ט) שנועד למטרה זו. הוא מהווה כלי חשבונאי הבא לעזרו של פקיד השומה במשימתו לאמוד את היקף טובת ההנאה שמוטל עליה מס. הסעיף קובע את גובה טובת ההנאה לפי שיעור שייקבע על-ידי שר האוצר. על סמך נוסחת כימות זו הותקנו התקנות המכמתות את ההכנסה הנ"ל לצורכי מס."

115. טוענת המערערת כי בכדי שתחול הוראת סעיף 3(ט) ביחס להלוואות שניתנו על ידה – לא די בכך שהריבית של מקבל ההלוואה תהיה נמוכה יותר מהריבית שהיה משלם לבנק, אלא אף יש להראות שהריבית האלטרנטיבית של המערערת – זו שהיתה מקבלת אילו היתה מפקידה את יתרות המזומנים שלה בבנק – היתה גבוהה יותר. מאחר והוכח כי הריבית על פיקדונות בבנק נמוכה מהריבית שקיבלה בגין ההלוואות שנתנה – אין תחולה לסעיף 3(ט) לפקודה. המערערת טוענת כי מקום שנותן ההלוואה מפיק ריווח מעסקת ההלוואה – הרי היא נעשתה בתנאי השוק ולא חל סעיף 3(ט) לפקודה.

116. דומני כי המערערת ערבבה מין בשאינו מינו. המערערת נטלה את רישת סעיף 3(ט)(1), העוסקת במימוש של זכות לרכישת נכס או שירות, שבעת המימוש היה הפרש בין "המחיר המשתלם כרגיל בעד אותו נכס או שירות לבין המחיר ששילם אותו אדם" וביקשה ליישם את הרישא על סיטואציה של הלוואה, שאינה כלולה כלל ברישת הסעיף. אין לקבל פרשנות שכזו, אשר אין לה כל אחיזה בלשונו הברורה והמפורשת של סעיף 3(ט)(1) לפקודה.

על כן, אין כל רלבנטיות לענייננו לריבית שיכולה היתה המערערת לקבל בגין פיקדון בבנק. יתר על כן, מטרתו של סעיף 3(ט) היא למסות את טובת ההנאה שנוצרה למקבל ההלוואה מקבלת ההלוואה המוטבת. לפיכך, השאלה מהי טובת ההנאה שנצמחה לנותנת ההלוואה, אם בכלל, אינה ממין העניין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

117. מה שרלבנטי לענייננו, ובשים לב לעובדה כי עסקינן בשומת ניכויים – הוא כי קיים הפרש בין הריבית על ההלוואות שניתנו לעובדים, בעלי שליטה וחברות שונות הקשורות במערערת, לבין הריבית על פי תקנות שיעור ריבית – זאת ותו לא. במצב דברים זה של קיומו של הפרש בין הריבית על ההלוואה לבין הריבית שנקבעה לפי סעיף 3(ט) בתקנות שיעור ריבית – חל סעיף 3(ט) לפקודה.
118. המערערת אף טענה כי יש לראות את פעילותה במתן ההלוואות כפעילות עסקית ובהתאם יש למסות את הכנסותיה לפי סעיף 12(1) לפקודה. לגישה, במצב זה אין לחייב בשווי כלשהו, בגין קבלת ההלוואה גם אם מדובר ב"צד קשור".
- המערערת לא הוכיחה כלל כי הפעילה עסק למתן הלוואות. אין לכך כל ביטוי בדוחות המערערת, ודומני, כי אילו למערערת היה ענף פעילות בשנות המס שבערעור של מתן הלוואות – הרי שהיה על רואה החשבון של המערערת לשקף פעילות זו בדוחותיה – וזאת לא נעשה.
- די בכך, כדי לדחות את הטענה.
- ממילא, ובבחינת למעלה מן הצורך – איני רואה כיצד היה ניתן לקבל את טענת המערערת, גם אם היתה מפעילה עסק למתן הלוואות, כאשר מקבלי ההלוואות הם צדדים קשורים. ההיפך הוא הנכון, לאור תכליתו של סעיף 3(ט) לפקודה, כפי שבוארה לעיל. ברי, כי בבחינת ההטבה שקיבל הלווה, וכאשר הריבית שנושאת ההלוואה שקיבל מהמערערת נמוכה יותר מהריבית לפי תקנות שיעור ריבית – חלה הוראת סעיף 3(ט) לפקודה. העובדה שמתן ההלוואה היה כחלק מפעילות עסקית של המערערת, ככל שאמנם היה כך, עדיין אין בכך כדי לשלול ולאין את ההטבה במישור של מקבל ההלוואה.
119. עוד טענה המערערת כי הריבית שנקבעה בתקנות שיעור ריבית הינה ריבית מקסימלית שניתן לסטות ממנה.
- גם טענה זו אין בה ממש, נטענה בעלמא, במנותק לחלוטין מלשון תקנות שיעור ריבית – ראו תקנה 2(א)(1) הקובעת:
- "שיעור הריבית לעניין סעיף 3(ט) לפקודה יהיה 3.41% [בשנים 2016 ו- 2017. שיעורי הריבית בשנות המס שבערעור היו גבוהים יותר – א.ו.]. המוכפלים במספר הימים בתקופת הזקיפה ומחולקים בשלוש מאות ששים וחמש."**
- אין בלשון התקנה כל אינדיקציה לכך שהשיעור שנקבע הוא מקסימלי וכי קיים שיקול דעת לפקיד השומה לקבוע שיעור ריבית אחר, נמוך יותר, מזה שנקבע בתקנות. להיפך – לשון התקנה קובעת נחרצות מה יהיה שיעור הריבית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לחילופין, טענה המערערת כי בכל הנוגע לחברות הוסטל בית אריה בע"מ, לנר אחזקות (2006)
- 2 בע"מ, ליאם דור (2002) בע"מ, חברת א. אדן ארגון ופיתוח בע"מ וארקם סיני בע"מ – אין
- 3 המדובר בחברות המספקות שירותים למערערת כאמור בסעיף 3(ט)(1)(ב) לפקודה, אלא
- 4 מדובר בחברות קשורות. בכל הנוגע לגופים קשורים חל סעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה, אשר מסווג
- 5 את הפרש הריבית כהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה, וזאת כאשר ההלוואה אינה נופלת בגדר
- 6 שני המקרים בפסקאות משנה (א) או (ב) ואשר קיבל אותה בעל שליטה, או קרובו, מחברה
- 7 שבשליטתו. זאת ועוד, בהתאם לסעיף 3(ט)(5) לפקודה הוראה זו לא תחול על הלוואה שקיבל
- 8 בעל שליטה שהוא חבר בני אדם שאינו חברה משפחתית או חברה שקופה. על כן, לשיטת
- 9 המערערת סעיף 3(ט) לא חל בענייננו והסעיף הרלוונטי הוא סעיף 3(י) לפקודה הקובע שיעורי
- 10 ריבית נמוכים יותר.
- 11 121. מנגד, המשיב סווג את הפרש הריבית לגבי החברות המנויות לעיל, לפי סעיף 3(ט)(1)(ב)
- 12 לפקודה, כהכנסה ממתן שירותים לפי סעיף 2(1) לפקודה, כשההלוואה ניתנה לאדם ממי
- 13 שהוא מספק לו שירותים (זולת אם הוכיח שניתנה ללא קשר עם השירותים שסיפק).
- 14 122. אקדים ואומר כי אין כל מחלוקת כי המערערת בעצמה לא דיווחה בדוחותיה על הכנסות לפי
- 15 סעיף 3(י) לפקודה.
- 16 אין ולא ניתן כל הסבר, בוודאי לא כזה שיש בו כדי להניח את הדעת מדוע דיווחה המערערת
- 17 כפי שדיווחה בדוחותיה ואילו בערעור טענתה שונה והיא טוענת לזקיפה לפי סעיף 3(י)
- 18 לפקודה. (השוו: ע"מ (ת"א) 26356-10-10 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים
- 19 גדולים [20/02/13])
- 20 123. זאת ועוד, מחומר הראיות שהוצג לפני עולה כי כל החברות להן ניתנו ההלוואות כאמור הינן
- 21 חברות אשר סיפקו שירותים למערערת, למעט אחת – היא חברת הוסטל בית אריה.
- 22 124. בדיון בהשגה מיום 19.11.2014 (נספח א' לתצהירה של גב' עטר) נשאלו נציגי המערערת לגבי
- 23 שלוש חברות (לנר אחזקות (2006) בע"מ, ליאם דור (2002) בע"מ, חברת א. אדן ארגון ופיתוח
- 24 בע"מ), והמצג שהוצג בפני המשיב על ידי המערערת היה כי מדובר בחברות אשר נותנות
- 25 שירותים למערערת.
- 26 יצוין, כי גם בדיון בהשגה מיום 5.8.2014 חזרו נציגי המערערת על דברים דומים (נספח ה'
- 27 לתצהירה של גב' עטר).
- 28 אביא את הדברים כלשונם כפי שתועדו בדיון מיום 19.11.2014 (ההדגשות אינן מקור):



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

1 "נשאל שוב לגבי עסקי ליאם: היא נותנת שירותי ניהול לקבוצת נטוע כולל נווה נטוע. כמו
2 כן רכשה דירות להשמת חוסים לא בתוך שטח המעון – בהוסטלים – ומקבלת דמי שכירות
3 מקבוצת נטוע וחברות אחרות. בחברה זו שותפים ארבע בעלי זכות עבודה לפי הסכם ביניהם.
4 אסי אדן בעל מניות בחברה ואימו לא.

5 לגבי לנר: הוקמה ע"י שלושה בעלי זכות עבודה – לוי מעתוק ואסי – ותפקידה לתת שירותי
6 ניהול לקבוצת נטוע כולל נווה נטוע.

7 א. אדן נותנת שירותי ניהול לקבוצת נטוע. קבוצת נטוע כוללת את נווה נטוע, מערך דיור גל,
8 נטוע. שלוש חברות."

9 מהדברים המובאים לעיל עולה כי לפחות לגבי שלוש חברות, הודתה המערערת כי הן מספקות
10 לה שירותים. גבי עטר העידה בחקירתה הנגדית כי היא הסתמכה על דברי המערערת בעניין
11 זה (עמ' 45 לפרוטוקול ש' 23-24).

12 125. המערערת בעצמה, לא טרחה להבהיר, לא כל שכן להרים את נטל הראיה המונח על כתפיה
13 להוכיח כי ההלוואות ניתנו ללא קשר עם השירותים שסיפקו החברות הנ"ל, כמצוות סעיף
14 3(ט)(1)(ב) לפקודה. לשון ההוראה הנ"ל מעידה על כך כי מקום שבו קיימים יחסי ספק
15 שירותים ולקוח בין מקבל ההלוואה לנותן ההלוואה – חלה הוראת סעיף 3(ט)(1)(ב), זולת אם
16 הוכיח מקבל ההלוואה כי היא ניתנה לו ללא קשר למתן השירותים שסיפק. המערערת לא
17 הביאה אף לא גורם אחד מן החברות האמורות למתן עדות בכדי להפריך את החזקה העולה
18 מהוראת הסעיף הנ"ל.

19 126. גם באשר לחברת ארקם סיני – אמינה עלי עדותה של גבי עטר, אשר הבהירה כי מדובר בחברה
20 שבבעלותו של רו"ח סיני (עובדה שלא הוצגה לבית המשפט על ידי המערערת), ומאחר וזה
21 האחרון מספק למערערת שירותי ראיית חשבון – הרי שמתן ההלוואה היה בקשר עם יחסי
22 מתן השירותים. ראו עמ' 44 לפרוטוקול ש' 24-32, עמ' 45 לפרוטוקול ש' 1-28.

23 127. לבסוף טענה המערערת כי גם אם חל סעיף 3(ט) לפקודה, הרי שעדיין לא היה מקום לגלם את
24 ההטבה בגין הריבית, שכן בגילום נוצרת הטבה מעבר לריבית של סעיף 3(ט) לפקודה.

25 טענה זו אין בידי לקבל, והאמור לעיל בכל הנוגע לגילום המס בגין זקיפת שווי שימוש ברכב,
26 יפה גם לעניין זה. הווה אומר, כי ככל שמדובר בהכנסה שאינה במזומן, דוגמת הלוואה
27 מוטבת לפי סעיף 3(ט) לפקודה, בהכרח "מגולם" המס החל על העובד; הגילום האמור כמובן
28 שאינו מגדיל את גובה ההטבה הנקבעת על פי שיעור הריבית בהתאם לתקנות, אלא נועד
29 "לממן" את המס שלא ניתן לנכותו מתוך אותה טובת ההנאה שאינה במזומן.

30 128. לפיכך, ולאור הראיות והעדויות שבפני, אני קובעת כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

- 1 ההלוואה שניתנה למר אדן, ניתנה בקשר עם יחסי עובד מעביד, וחלה ביחס אליה הוראת
- 2 סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה;
- 3 ההלוואה שניתנה למר אברהם מעתוק – ניתנה מתוקף היותו בעל שליטה במערערת, וחלה
- 4 הוראת סעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה;
- 5 ההלוואות שניתנו לחברות א.אדן ארגון ופיתוח בע"מ, לנר אחזקות 2006 בע"מ, ליאם דור
- 6 (2002) בע"מ וגרינברג בע"מ וכן חברת ארקם סיני בע"מ – ניתנו בקשר עם היות חברות אלו
- 7 נותנות שירותים למערערת לפי סעיף 3(ט)(1)(ב) לפקודה – ולא הוכח בפני כי ניתנו ללא קשר
- 8 עם השירותים שסופקו על ידן.
- 9 מעבר לטענות בעלמא בדבר מתן ההלוואות שלא בקשר עם השירותים המסופקים למערערת
- 10 על ידי החברות הנ"ל – לא הובאה על ידי המערערת כל ראיה לכך, הגם שהנטל הוא על כתפיה,
- 11 כאמור לעיל. לא מצאתי – לא בעדותו של מר אדן ולא בעדותו של רו"ח סיני – תימוכין לטענה
- 12 זו, ברמה הנדרשת לסתירת החזקה.
- 13 מנגד, ראו עדותה של גב' עטר בעמוד 46 לפרוטוקול שורות 23-31:
- 14 **ש. אני טוען שההלוואות קשורות לעובדה שמדובר בבעלי שליטה, והסוגיה של ליאם**
- 15 **או לנר נניח נותנים שירותי ניהול, לא קשור להלוואות. הסעיף נותן לך את האופציה**
- 16 **להגיד יכול להיות שזה לא אוטומט' עצם העובדה שאיזה שהיא חברה בקבוצה**
- 17 **נותנת שירותים ל.א. אדן, שאת נכנסת בס"ק ב. מה שאבי ואסי הסבירו לעניין**
- 18 **הרציונאל לתת את ההלוואות לא קשור ומוכיח שזה לא קשור לנושא של אותו**
- 19 **שירות שכנראה אמרו לך שנתנו משתי חברות לנווה נטוע**
- 20 **ת. דברנו על בטחונות בהחזרת ההלוואות. זה שזה חברות שונות שירותים לחברות,**
- 21 **יש בטחון שיחזירו לי את ההלוואה. חברה שנותנת שירותים שההכנסות שלה**
- 22 **תלויות בחברה שנותנת את ההלוואה, יש ביטחון. דבר שני, עם כל הטענות היפות**
- 23 **שלכם לא זקפתם 3.י."**
- 24 129. לפיכך, לאור קביעתי לעיל, אין ממש בטענת המערערת כי ביחס לחברות מקבלות ההלוואות
- 25 חל סעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה, שכן סעיף זה חל רק כאשר ההלוואה אינה נופלת בגדר שני
- 26 המקרים בפסקאות משנה (א) או (ב). בענייננו כאמור, בדין פעל המשיב עת שסיווג את
- 27 החברות אשר קיבלו הלוואות כנותנות שירותים למערערת לפי סעיף 3(ט)(1)(ב) לפקודה.
- 28 על כן, גם בעניין החברות – היה על המערערת לזקוף שווי של ההטבה בגובה הפרש הריבית,
- 29 ושומת הניכויים בעניין זה – בדין יסודה.
- 30 130. אשר לחברת הוסטל בית אריה – גב' עטר הסכימה בחקירתה הנגדית (עמוד 46 שורות 9-6) כי
- 31 חברה זו לא סיפקה שירותים למערערת. על כן, בעניינה של חברה זו, בהיותה חברה קשורה
- 32 למערערת חלה הוראת סעיף 3(ט)(1)(ג) לפקודה. לאור הוראת סעיף 3(ט)(5) לפקודה – לא חל
- 33 סעיף 3(ט) על ההלוואה שניתנה לחברת הוסטל בית אריה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

תיק חיצוני:

אני קובעת אפוא, כי על ההלוואה לחברת בית אריה תחול הוראת סעיף 3(י) לפקודה.
המערערת תחויב, בהתאם, ביחס להפרש הריבית בין הריבית על ההלוואה לבין הריבית
הקבועה בתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(י)) התשמ"ו-1986.

סוף דבר:

131. לאור כל האמור לעיל – הערעור נדחה, למעט בעניין זקיפת השווי בגין רכב 8727551 – אותה
יש לבטל, ולמעט חיובה של המערערת בריבית לפי סעיף 3(י) לפקודה ביחס להלוואה שניתנה
לחברת הוסטל בית אריה.

132. המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עורכי דינו בסך כולל של 75,000 ₪, אשר
ישולמו בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד
התשלום המלא בפועל.

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים בדואר רשום.

אא

ניתן היום, ט"ו אב תשע"ז, 07 אוגוסט 2017, בהעדר הצדדים.

אורית וינשטיין, שופטת