



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

- ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערים

1. פלד ברוך ולאה
 2. פלד מיכה
 3. פלד נחום ורחל
 4. פלד אברהם ושרה
- ע"י ב"כ עו"ד אפי אוחנה

נגד

המשיב

פקיד שומה תל אביב 3
ע"י ב"כ עו"ד יפעת גול (שושן)
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. שבה ועולה בערעורים מאוחדים אלה סוגיית זקיפת שווי השימוש ברכב כ"השתכרות או ריווח מעבודה" לעניין סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה.
 2. שבעת הנישומים המערערים הם בני משפחה אחת (זוג הורים, שלושה בנים ושתי כלות).
- המשפחה עוסקת שנים רבות בתחום השילוט, לרבות ייצור שילוט אלקטרוני למשרדים. מאז שנת 1968 העסק מתנהל במסגרת חברת לטרא סיסטמס בע"מ ("החברה"). אם המשפחה, לאה, מחזיקה ברבע ממניות החברה וכל אחד מהבנים - אברהם, מיכה ונחום - מחזיק ברבע נוסף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

3. הערעורים נוגעים לשנות המס 2014, 2015 ו- 2016. בשנים אלה ההורים והבנים הועסקו כולם כשכירים בחברה בתפקידים שונים. הכלות, שרית ולאח, עבדו בחברה חלק מהזמן בתקופה האמורה.

כפי שיפורט בהמשך, מכוניות שהיו רשומות בספרי החברה שימשו את כלל בני המשפחה, הן לצורך נסיעות בבוקר מהבית למשרדי החברה ובחזרה בסוף היום, הן לנסיעות עבודה במהלך היום, והן לנסיעות פרטיות שלא היו קשורות לעבודה כלל. בני המשפחה מתגוררים בירושלים ומשרדי החברה מצויים בתל אביב. מדובר על שמונה מכוניות שונות.

אין מחלוקת כי בני המשפחה היו רשאים להשתמש במכוניות כאוות נפשם, הן מבחינת ייעוד הנסיעות, מועד הנסיעות ואורך הנסיעות.

4. בתקופה הנדונה, החברה, כמעסיקתם של בני המשפחה, לא יישמה לגביהם את הוראות תקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב), תשמ"ז-1987 ("התקנות" או "תקנות שווי השימוש"). חלף זאת, החברה ייחסה להם הכנסה בגובה 55% מסכום הוצאות הרכב התקופתיות בהן היא עמדה בפועל, כאילו חלות על המקרה, בהשאלה או בהיקש, הוראות תקנה 12(1) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 ("תקנות ניכוי הוצאות רכב").

המשיב, פקיד השומה, לא הסכים עם הדיווח האמור וערך שומות לבני המשפחה בהתאם לתקנות שווי השימוש ברכב. על פי השומות, נוספה לכלל בני המשפחה, לשלוש שנות המס, תוספת הכנסה בהיקף כולל של כ- 961 אלף ש"ח.

5. המערערים תוקפים את השומות בארבעה מישורים שונים. ראשית, הם גורסים כי ככלל תקנות שווי השימוש מביאות לתוצאות בלתי סבירות ושרירותיות וכי יישומן איננו מוביל לגביית מס אמת. טיעון זה מועלה הן באופן עקרוני והן בנוגע לנסיבות המקרה הקונקרטי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

- ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

שנית, המערערים טוענים כי כבעלי שליטה בחברה דינם שונה מעובדים שכירים רגילים וכי בכל הקשור לשימוש בכלי רכב, דינם אמור להיות משווה לנישומים **עצמאיים** – מכאן עריכת תחשיב ההכנסה המבוסס על 55% מן ההוצאות בפועל.

שלישית, סבורים המערערים כי במקרה דנן בשל נסיבות רכישת המכוניות ומימון, אין מקום להחלת תקנות שווי השימוש, מפני שכלי הרכב לא הועמדו לשימושם על ידי החברה, אלא להיפך, כפי שיפורט בהמשך.

רביעית, ולחילופין, המערערים מעלים שורה של טענות פרטניות לגבי מכוניות מסוימות ולגבי תקופות ההעסקה של חלק מבני המשפחה.

ב. הוראות החוק

6. נושא זקיפת שווי שימוש ברכב זכה להתייחסות ענפה בפסיקת בתי המשפט והנושא מופר. סעיף 2(2)(א) לפקודת מס הכנסה קובע כמקור הכנסה "השתכרות או ריווח מעבודה":

"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";

סעיף 2(2)(ב) לפקודה ממשיך ומורה כי: "שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע את שווי של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד כאמור לרשות העובד";



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

- ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

דהיינו, סעיף 2(א) לפקודה מבהיר כי "שוויו של שימוש ברכב" הוא סוג של השתכרות מעבודה ולכן הוא מהווה מקור הכנסה הנתון למיסוי לפי סעיף 2 רישא, ואילו סעיף 2(ב) עוסק בכימות ההכנסה והוא מטיל על שר האוצר את החובה לקבוע את "שוויו של השימוש".

7. תקנות שווי השימוש הותקנו, בין היתר, מכוח סעיף 2(ב) ולפי השיטה הנהוגה בשלוש עשרה השנים האחרונות, השווי לכל חודש של שימוש ברכב "שהעומד לרשות העובד" יהיה "התוצאה המתקבלת מהכפלת המחיר המתואם לצרכן של הרכב בשיעור שווי השימוש" (תקנה 2(א)). על פי אותה תקנה, "שיעור שווי השימוש" נע סביב 2.5%; לשם קביעת שווי השימוש לכל חודש, שיעור זה מוכפל במחיר המקורי של הרכב, המבוסס על מחיר הרכב לצרכן, כמוגדר שם.

8. ניתן לראות בנקל כי "השווי" שנקבע על ידי שר האוצר בתקנות, מתוקף סמכותו לפי סעיף 2(ב) לפקודה, איננו קשור כלל להיקף ההוצאות הכרוכות בהחזקת הרכב וביצוע הנסיעות בו.

9. להשלמת התמונה, ולנוכח שיטת חישוב ההכנסה שאומצה על ידי המערערים דנן, יצויין כי בהתאם לתקנות ניכוי הוצאות רכב הנ"ל:

"2. הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה,

יותרו בניכוי בשנת מס כמפורט להלן:

(1) לגבי רכב... – סכום הוצאות החזקת רכב בניכוי שווי השימוש ברכב

כפי שנקבע בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987

(להלן – תקנות שווי השימוש), או סכום בגובה 45% מהוצאות החזקת

הרכב, לפי הגבוה;

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 3450-10-19 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3458-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3429-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3348-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

3. הוצאות החזקת רכב בשל רכב שהמעביד העמיד לרשות עובדו, יותרו

בניכוי במלואן.

4. לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסת

עבודה.".

ג. התקיפה הכללית של תקנות שווי השימוש

10. כאמור, המערערים מסתייגים מעצם קביעת השווי, כפי שנעשתה על ידי שר האוצר במסגרת תקנה 2(א) לתקנות שווי השימוש. בין היתר הוטעם:

"היצמדות לנוסחת תקנות שווי שימוש ברכב באופן בו נקט המשיב, מעוותת את המציאות וקובעת סכומים שרירותיים עליהם משלם העובד מס, ללא התחשבות בשום גורם נסיבתי ספציפי לרכב, כגון: עלות הרכב, גיל הרכב, שווי השוק ובעיקר – סכום ההוצאות בפועל שמהם אמור להיגזר החלק העסקי מול החלק הפרטי.

...

... אין דומה התוצאה הכלכלית ביחס לרכב שנוסעים בו 1,000 ק"מ לחודש לעומת רכב שנוסעים בו 5,000 ק"מ לחודש, וממילא גם תוצאת המיסוי צריכה להיות שונה לגבי כל רכב בהתאמה...

...

... בפועל באופן חישוב 'סכום השווי' כפי שנקבע בתקנות שווי שימוש ברכב, יוצר חיוב שרירותי ללא כל קשר להוצאות השימוש בפועל, כאשר הסכום האמור מהווה תוספת לשכר.

...

... במקום להתייחס למהות ולאופי השימוש ברכב... נקט המחוקק בשיטה מוזרה של הבחנה בין שכיר שלגביו נקבעה שיטה של חיוב שרירותי שגורמת לעיוות ומתעלמת מהמציאות העובדתית, ע"י קביעת סכומים שרירותיים על פי התקנות, לעומת עצמאי שלגביו השיטה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

קובעת חיוב על בסיס אחוז מהשימוש, בהתאם לאופי השימוש בפועל, בדיוק כמו במע"מ.

...

... המערערים יטענו כי ראוי יהא לבחון מחדש את הקביעה המשפטית שתקנות שווי שימוש ברכב הינן כלל משפטי שלא ניתן לסטות ממנו ולא ניתן יהיה להעמידן במבחן המשפטי לצרכי הגנה על האזרח.

...

הסמכות לקבוע בתקנות את אופן חישוב הכנסה בשווה כסף או לקבוע חבות במס על הנאה רגשית (עובדה המוטלת בספק) חייבת לעמוד לביקורת של ההיגיון הכלכלי בבסיסה ואופן חישוב המרכיבים של אותם נתונים ולאפשר לנישום לטען כי אופן הפעלת הסמכות אינו צודק וראוי. כאשר קבע המחוקק כי דין שווי השימוש ברכב כדין שכר עבודה, הרי כפי שכל אדם משלם מס על משכורתו האמיתית, יהיה עליו לשלם מס על פי נתוני אמת ביחס לרכב המסוים שהועמד לרשותו ולא על בסיס שיעור שרירותי הקבוע בתקנות.

משכך, יש לאפשר לסטות מתקנות שווי שימוש ברכב, ולאפשר לקבוע שווי המתבסס על השימוש בפועל..."

(מתוך סעיפים 13, 83, 98 ו-119 לנימוקי הערעור וסעיפים 3, 42 ו-43 לסיכומי המערערים)

11. לדעתי, אין כל מקום היום להידרש לטענות מעין אלה. אופן קביעת שווי השימוש לפי התקנות נדון על ידי בית המשפט העליון והלכה מחייבת בנושא זה נפסקה בע"א 4096/18 חכם את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו וע"א 7550/18 אור חי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה חולון, וזאת בפסק דין שניתן ביום 23.5.2019 – דהיינו, לפני הגשתם של הערעורים המאוחדים דנן ("פסק דין חכם את אור-זך").

כזכור, בפסק דין חכם את אור-זך, כבוד השופט מינץ קבע כי תקנות שווי השימוש הן "הוראה מהותית הקובעת כלל אשר בצדו הסדר שלילי", והמשיך וכתב:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 3450-10-19 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3458-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3429-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3348-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

"הסדרת אופן החישוב בדרך של נוסחה אחידה וברורה יש בה כדי לקדם את היעילות, הפשטות והבהירות בגביית מס ובכך להביא לקידום התכלית שעניינה מניעת העלמת מס... כלל זה מאפשר לרשויות המס להתגבר על קשיי הוכחה, מסירה מהן את הנטל לבחון את טענות הנישומים הספציפיים ומגבירה את הוודאות המשפטית..."

...

ובאשר לטענת המערערות בדבר 'מס אמת'. אין לכחד כי השימוש בכללים (ובחזקות חלוטות) מעורר חשש לפגיעה בעקרון היסוד של גביית 'מס אמת'... ברם, אין בחשש זה, כדי לבטל את משקלם של שיקולי ודאות, יעילות וסופיות העומדים בבסיס דיני המסים... וזאת, אף ביתר שאת במקום שבו ניכר מלשון מחוקק המשנה כי הוא ביכר יעילות וודאות על פני הדיוק ביחס לנישום הספציפי. זאת ועוד, בענייננו עסקינן בטובת הנאה אשר קיים קושי של ממש בעמידה על ערכה הכלכלי כפי שהיא משתקפת בעיני כל נישום ונישום.

...

... איני רואה צורך לדון בטענת המערערות כי יש להגביל את גובה שווי השימוש לסכום ההוצאות בהן נשא המעסיק בפועל. יחד עם זאת אציין בתמצית כי אף בטענה זו אין ממש, שכן עסקינן בשוויה של טובת הנאה כפי שזו מוערכת בעיני העובד ואין הדבר עומד בזיקה להוצאות אותם שילם המעסיק."

(מתוך סעיפים 16, 25, 27 ו-28 לפסק הדין)

12. אף ניתן למצוא אשרור להלכה שנקבעה בעניין **חכם את אור-זך** בפסק דין נוסף של בית המשפט העליון: בג"צ 836/22 **ניוויז'ין שירות מוניציפאלי בע"מ ואח' נ' רשות המסים בישראל ואח'**, ובפרט בסעיף 5 לפסק דינה של כבוד השופטת ברון. פסק דין **ניוויז'ין** ניתן ביום 13.2.2022 ובקשה לקיים בו דיון נוסף נדחתה על ידי כבוד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

- ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

הנשיאה חיות ביום 7.3.2022 (דנג"ץ 1152/22) – לפני הגשת הסיכומים מטעם המערערים בהליך הנוכחי.

13. אף על פי כן, סבורים המערערים כי:

"חרף פסקי הדין שניתנו בנושא עד היום, לא נותח נושא זה על הבטיו השונים בצורה מעמיקה, הואיל ובאופן טבעי עסקו פסקי הדין שניתנו עד כה בנסיבותיהם של מקרים ספציפיים. לטענת המערערים, הנסיבות הספציפיות במקרה הנדון ממחישות את האבסורד שבשיטת המשיב, המבוססת על סכום שרירותי, במנותק מהשימוש בפועל (עד כדי אסון כלכלי), ועד כמה יש צורך בדיון מחודש ומעמיק בנושא."
(סעיף 14 לנימוקי הערעור; וראו דברים דומים בסעיף 6 לסיכומי המערערים)

מעבר לכך כי יש להצר על אופן ניסוח הדברים והמשתמע ממנו, אין כל טעם להעלות את הטרוניות בפני בית המשפט המחוזי. הרי בהתאם לסעיף 20(ב) לחוק-יסוד: השפיטה, "הלכה שנפסקה בבית המשפט העליון מחייבת כל בית משפט, זולת בית המשפט העליון".

בכך נסתם הגולל על נסיון המערערים להרהר, באופן כללי, אחר הלכת חכם את אור-זך.

14. משום מכך, אין כל רבותא במאמצי המערערים להצביע על נסיבות מיוחדות או מקלות בעניינם. בין היתר מצביעים המערערים על נתונים נטענים אלה:

- היות המכוניות הנדונות ישנות (ראו בין היתר סעיפים 10 ו-15 לסיכומי המערערים);



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- היקף מצומצם של שימוש פרטי במכוניות (סעיף 18 לסיכומים);
- היקף הוצאות החזקת רכב מצומצם (סעיפים 58, 65, 73, 78 ו-81 לסיכומים);
- אי עמידת החברה בהוצאות ריבית לצורך רכישת המכוניות (סעיפים 26 ו-36.1 לסיכומים).

כל אלה אינם מעלים או מורידים לנוכח אופן קביעת השווי שאומץ על ידי שר האוצר בתקנות – שם המשתנים היחידים הם "המחיר המתואם לצרכן של הרכב" ו"שיעור שווי השימוש" (שהוא עצמו תלוי במידת מה במחיר המקורי).

עוד יוער כי אף בעניין **חכם את אור-זך** צויין (לגבי המערערת אור חי) כי "**מדובר בכלי רכב ישנים**" וכי "**היקף הנסיעה הפרטית בהם נמוך**" (סעיף 7 לפסק הדין), ולמרות זאת, נפסקה ההלכה כפי שנפסקה.

15. כפועל יוצא, גם אין רבותא בכל טבלאות ההשוואה שהציגו המערערים, המשוות בין גובה ההכנסה הנזקפת לפי תקנות שווי השימוש ובין גובה ההכנסה הנגזרת משיטתם – המבוססת על שלילת 55% מהוצאות החזקת הרכב בפועל (כאילו המערערים היו נישומים עצמאיים). כמוסבר, תקנה 2(א) לתקנות שווי השימוש כלל איננה מושתתת על הוצאות החזקה – והדבר אף הודגש בהלכת **חכם את אור-זך** ("עסקינן בשוויה של טובת הנאה כפי שזו מוערכת בעיני העובד ואין הדבר עומד בזיקה להוצאות אות[ן] שילם המעסיק"). על כן, על פי הדין הקיים לא יועיל למערערים להצביע על פערים כספיים גדולים בנתוני ההשוואה הנ"ל או לכנות את שווי השימוש המחושב כדין כל פי התקנות כ- "**שרירותי**" ו"**מעוות**".

16. כתימוכין לעמדתם, מפנים המערערים לפסק הדין של בית המשפט העליון בע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1, ניתן ביום 16.3.1999.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 3450-10-19 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3458-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3429-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3348-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לטענת המערערים, " ... בעניין... אינטרבילדינג ... שם קבע ביהמ"ש העליון בעניין סעיף 18(ד) לפקודה בנושא 'העמסת הוצאות מימון על פרויקטים בתהליך', כי נוסח הסעיף יצר עיוות בהצגת הרווח הנכון והאמיתי מהפרויקטים, ולכן בהתאם לגישה הפיסקלית יש להתייחס ככל אפשר לנתוני אמת עובדתיים שיאפשרו להגיע ל'מס אמת', תוך סטייה מאופן החישוב הקבוע בסעיף 18(ד) לפקודה. בדומה למקרה אינטרבילדינג (שיוצגה אף היא ע"י רו"ח הלדנברג [שהעיד בהליך הנוכחי – ה"ק]), שם דאג רו"ח הלדנברג שהוצאות המימון ירשמו בנפרד לכל פרויקט (לצורך ההוכחה הספציפית), כך גם דאג הוא בענייננו, שהוצאות השימוש בפועל יירשמו בנפרד לכל כלי רכב (לצורך ההוכחה הספציפית). ויודגש, כי הלכת אינטרבילדינג מתייחסת לחקיקה ראשית שנסתרה ע"י ביהמ"ש העליון כאשר תוצאות המיסוי עפ"י השומות סתרו את תוצאות המיסוי עפ"י נתוני האמת, כך שקל וחומר, כאשר מדובר בחקיקה משנית כבענייננו ומדובר באי סבירות קיצונית של שומות המס ובחינת הנתונים אצל כ"א מבעלי השליטה מאמתת את הקביעה האמורה, הרי שנדרשת התערבות בית המשפט ובמקרה שלפנינו העיוות בין נתוני האמת לנתוני השומות עולה 'עשרת מונים' על העיוות באינטרבילדינג. " (מתוך סעיף 39 לסיכומי המערערים)

17. אין בידי לקבל טיעון זה. ראשית, פסק דין אינטרבילדינג ניתן על ידי בית המשפט העליון עשרים שנים לפני פסיקתו בעניין חכם את אור-זך.

הלכת חכם את אור-זך איננה רק מאוחרת יותר, היא ניתנה באופן ספציפי לגבי תקנות שווי השימוש ויש בה דיון ממוקד בתכליות ובתולדות החקיקה של אותן תקנות. דהיינו, קבלת טיעון זה של המערערים כרוכה במסקנה שבית המשפט העליון טעה בעניין חכם את אור-זך לאור פסיקתו הקודמת בעניין אינטרבילדינג.

שנית, הטיעון המבוסס על פסק דין אינטרבילדינג הועלה כבר בעבר בהקשר של תקנות שווי השימוש ונדחה. כך היה בע"מ 644-02-17 פלד-קליין הנדסה אזרחית בע"מ נ' פקיד שומה עפולה (ניתן ביום 30.1.2018); ע"מ 45527-01-17 גולד פירזול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חיפה (ניתן ביום 7.6.2018) וע"מ 17-05-2270 החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (ניתן ביום 30.7.2018). שלושת פסקי הדין האלה ניתנו לפני פסיקתו של בית המשפט העליון בעניין **חכם את אור-זק**.

שלישית, ובבחינת למעלה מן הצורך, יוער כי **ככלל** ניכוי הוצאות ריבית (הנושא הנדון בעניין **אינטרבילדינג**) ייעשה כנגד אותה הכנסה שהפקתה התאפשרה בזכות המימון עליו הצטברה או שולמה הריבית – והדבר אף עולה מהוראות סעיף 17(1)(א) לפקודה. מכיוון שכך, ההסדר הקבוע בסעיף 18(ד)(2)(ב) לפקודה מהווה חריג לעקרון הכללי, ופסק דין **אינטרבילדינג** בא לצמצם את החריג היכן שאפשר (וראו סעיפים 44 עד 49 לפסק דינה של כבוד השופטת וינשטיין בעניין **גולד הנ"ל**). בענייננו, לעומת זאת, **הכלל** הוא מנגנון "שיעור שווי השימוש" המעוגן בתקנה 2 לתקנות שווי השימוש ומכל הטעמים המפורטים בהלכת **חכם את אור-זק** (יעילות, פשטות, ודאות) אין מקום לאפשר סטיות נקודתיות מן הכלל.

ד. תחולת תקנות שווי השימוש (גם) על בעלי שליטה

18. לדעת המערערים, ההלכה הכללית שנפסקה בעניין **חכם את אור-זק** איננה חלה עליהם כי הם **בעלי שליטה** בחברת לטרא סיסטמס. לגישתם, בכל הנוגע לזקיפת שווי שימוש ברכב, דינו של בעל שליטה חייב להיות כדין **נישום עצמאי**, ולא כדין עובד שכיר מן השורה. כך מנומקת עמדה זו:

"... מעשית ומהותית בעל השליטה אינו שונה מעצמאי בעל עסק שאינו מאוגד כחברה.

...

... מהותית, אין מקום להבחין בין החברה לבין בעלי השליטה בה, שעל אף סיווגם כשכירים, נשאו באחריות לפעילות החברה ותוצאותיה, בדיוק לו היה העסק מתנהל כשותפות.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

... הוצאות החזקת הרכב לשימוש פרטי חייבות במס, אף אופיין דומה, זהה ומקביל להוצאות הרכב של עצמאי בעסקו, כך שאין שום דמיון בהתייחסות לנושא הוצאות הרכב בין בעל שליטה לבין שכיר רגיל שכל הכנסתו ממשכורת.

הוצאות החזקת הרכב של בעל השליטה בלתי נפרדות מפעילותו של בעל השליטה בעסק, ואין מקום לערוך אבחנה לפי אופן ההתאגדות של העסק. דיני המס עוסקים במהות ולא בצורה ולכן 'הלבוש המשפטי' של בעל עסק שהתאגד כחברה, אינו אמור לפגוע בו ולהחיל עליו חיובי מס גבוהים מאלו בהם היה נושא לו היה פועל כעצמאי. בכל הקשור לשווי שימוש ברכב יש לראות בבעל שליטה כ'עצמאי' ולהחיל נוסחת חישוב של שווי שימוש ברכב באותו אופן בו נערך החישוב לנישום שהינו עצמאי."

(מתוך סעיפים 30, 32, 33 ו-34 לסיכומי המערערים)

19. אותו טיעון ממש הועלה ונדחה בע"א 12335-03-20 אמרויז בע"מ נ' פקיד שומה נתניה, שניתן ביום 5.4.2021.

כבוד השופט בורנשטיין כתב שם (בסעיף 11 לפסק הדין):

"הניסיון שעושה המערערת לטעון כי הדברים האמורים לעיל יפים כשמדובר בעובד 'רגיל', אך לא כשמדובר בעובד שהוא בעל שליטה, משולל בסיס. לא רק שלשון התקנות אינה עושה הבחנה זו, ולא רק שהתכלית העומדת ביסוד התקנות אינה מצדיקה אותה, אלא שברי כי משעה שהחליטו בעלי השליטה להתאגד כחברה, ונהנו מהיתרונות הקיימים בפעילות באמצעות חברה, לרבות יתרונות מס, לא יעלה על הדעת לטעון כי דווקא לעניין שווי שימוש ברכב יש להתייחס אליהם כ'עצמאיים'. אכן, קיימות בפקודה הוראות המתייחסות לעובדים שהם 'בעלי שליטה', אך מדובר בהוראות ספציפיות בהקשרים ספציפיים,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

- ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ובוודאי שאין לקבוע איזה 'כלל רוחב' לפיו עובד שהוא בעל שליטה דינו
כעצמאי, על אחת כמה וכמה ביחס לעובד שהוא קרוב של בעל שליטה
"...."

אני מסכים עם דברי השופט בורנשטיין ועם המסקנה אליה הוא הגיע.

יצוין כי פסק הדין בעניין אמרויז אף הוא ניתן לפני הגשת סיכומי המערערים בהליך
דן.

20. עוד יצוין כי גם בעניין חכם את אור-זך (לגבי חברת עורכי הדין שנדונה שם) וגם
בעניין ניוויז'ין, נדון אופן מיסויים של מועסקים שהיו בעלי שליטה, אם כי היבט
זה של הסוגיה לא הודגש.

21. כפי שכתב כבוד השופט בורנשטיין, קיימות בפקודת מס הכנסה הוראות ספציפיות
שמתייחסות באופן מיוחד לעובדים שהם בעלי שליטה. אולם, ועל כך לא יכולה
להיות מחלוקת, לא קיים כל עקרון בדין לפיו מעמדו של בעל שליטה לצורכי מס
הוא כמעמדו של נישום עצמאי¹. דווקא מכלל הן שומעים לאו בהקשר זה: המחוקק
ידע היטב כיצד ליצור הסדרים ייחודיים לבעלי שליטה ולא עשה זאת בקשר לשווי
שימוש ברכב.

22. למותר לציין כי בתקנות שווי השימוש עצמן אין כל סייג לגבי עובד שהוא בעל
שליטה או בעל מניות מהותי (וכך גם בסעיף 2(2)(ב) לפקודה) וההסדר חל על כל
"עובד" באשר הוא.

¹ דוגמאות להסדרים או סייגים מיוחדים החלים על עובדים שהם בעלי שליטה מצויות, למשל, בסעיפים 18(ב), 32(9)(א), 32(10) ו-102 (הגדרת "עובד") לפקודה. מקיומן של הוראות ספציפיות אלו ודומותיהן לא מתבקשת מסקנה כי המחוקק משקיף על עובד בעל שליטה, ככלל, כנישום עצמאי במהותו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 3450-10-19 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3458-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3429-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3348-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

23. בני המשפחה בחרו לנהל את עסקי השילוט באמצעות חברה בערבון מוגבל. הם היו מלווים באנשי מקצוע הבקיאים בדיני המס. הם היו אמורים להבין כי לניהול עסק באמצעות חברה, וכן למעמדם כעובדים שכירים המועסקים על ידי אותה חברה, יהיו השלכות מיסוי שונות. אחת מן ההשלכות היא בתחום שווי השימוש ברכב. הם אינם יכולים ליהנות מכל העולמות: להפיק הכנסות בידי חברה, על כל המשתמע מכך, ומנגד להחיל על עצמם משטר מיסוי שימוש ברכב התקף לנישום עצמאי.

24. כאמור, המערערים ביססו, על דעת עצמם, את תחשיב ההכנסה בגין שימוש ברכב על הכלל המצוי בתקנות ניכוי הוצאות הרכב לפיו יוכרו בניכוי (רק) 45% מהוצאות החזקת הרכב. הם אימצו כלל זה באופן גורף ולא הסתייגו ממנו כשרירותי, כפי שתקפו בחריפות את תקנות שווי השימוש (ראו חלק ג' לעיל).

אלא מאי? המערערים שבו ותיארו כיצד המכוניות הנדונות שימשו בראש ובראשונה לצורך הנסיעה בבוקר מירושלים, מקום מגוריהם, לתל אביב ומתל אביב לירושלים בסוף היום. והרי נסיעה אל מקום העבודה וחזרה ממנו הוא שימוש פרטי ואישי מובהק – והיום הדבר אף נאמר במפורש בסעיף 32(1) לפקודה:

"בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל - הוצאות שאינן הוצאות הכרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות אש"ל, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו;"

אליבא דשיטת המערערים, המבוססת בין השאר על הלכת אינטרבילדינג, בנסיבות העניין ולנוכח השימוש במכוניות לצורכי car pool (כלשון המערערים) לשם הנסיעה לתל אביב, לכאורה היה מקום לסטות מהנורמה הקבועה בתקנה 2 לתקנות ניכוי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

הוצאות רכב ולהתיר כביכול פחות מ- 45% מן ההוצאות (כלומר, לחייב ביותר מ- 55% כפי שנעשה על ידי המערערים).²

25. יצויין בהקשר זה כי לפי סעיף 36 לפקודת מס הכנסה, כל יחיד תושב ישראל זכאי לרבע נקודת זיכוי כזיכוי נסיעה. כותרת הסעיף היא "זיכוי בעד נסיעה למקום ההשתכרות".

26. לבסוף אוסיף כי לא שוכנעתי כלל מנסיון המערערים לבסס את השוואת מעמדם של עובדים בעלי שליטה לעצמאיים על קביעת דין דומה ל"עצמאי" ול"שכיר בעל שליטה בחברת מעטים" ב"חקיקת הקורונה"³. הוראת השעה בנושא מענק הסיוע נועדה להקל על המצוקה הכלכלית שנוצרה בתקופת שיא המגפה. לא היה בה כדי "לשנות סדרי בראשית" בדיני מס הכנסה ולחייב – ללא כל עיגון לשוני או תכליתי – את החרגתם של בעלי שליטה מתקנות שווי השימוש ברכב.

ה. נסיבות רכישת המכוניות הנדונות

27. כטענה חלופית – שהיא למעשה גם טענת סף – גורסים המערערים כי אין בסיס לתחולת תקנות שווי השימוש במקרה הנוכחי מפני שלא מדובר על "רכב... שהועמד לרשות העובד" אלא להיפך – המערערים העמידו את כלי הרכב לרשות החברה.

במה הדברים אמורים?

28. שמונת כלי הרכב מושא המחלוקת רשומים במשרד הרישוי על שם בני המשפחה השונים, ולא על שם החברה.

² הדברים נכתבים רק להצביע על העדר העקביות לכאורה בעמדת המערערים ולא כדי לרמוז כי אכן קיימת אפשרות חוקית "להגמיש" את כלל ה- 45% המצוי בתקנה 2 לתקנות ניכוי הוצאות רכב.

³ ראו פרק ג' 31 לחוק להגדלת ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), תשס"ח-2007. בינתיים תוקף הפרק פקע.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

- ע"מ 3450-10-19 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 3458-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 3429-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 3348-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

לטענת המערערים, הם שילמו בגין רכישת המכוניות ולא החברה (יוער: טיעון זה לא הוכח במסמכים כלשהם, למשל דפי חשבון בנק או קבלות, אולם לצורך הדיון מוכן אני לצאת מתוך ההנחה כי מצג זה מדויק).

לפיכך, על פי הטיעון, כלל לא מתקיים כאן המצב העובדתי לגביו אמורות לחול תקנות שווי השימוש: רכישת מכונית על ידי חברה מעסיקה ממקורותיה, והעמדתה לשימוש עובד בה כחלק מחבילת התגמול שלו.

29. הנתונים בתיק ודברי העדים אינם מאפשרים לי לקבל טענה זו:

(א) המכוניות היו רשומות במאזן החברה כרכוש קבוע שלה.

(ב) הוסבר כי המכוניות נרשמו במאזן החברה על מנת לאפשר לה לתבוע לגביהן פחת והוצאות אחרות לצורכי מס (עדות רו"ח הלבנברג מטעם המערערים, פרוטוקול הדיון, עמוד 22, שורה 14; עמוד 25, שורה 30; עמוד 26, שורות 4-5).

(ג) בפועל החברה אכן תבעה פחת על המכוניות וניכתה את הוצאות החזקתן (הקבועות והמשתנות) בחישוב ההכנסה החייבת שלה.⁴

(ד) כנגד העברת המכוניות לידי החברה נוצרו **יתרות זכות** לטובת בני המשפחה (כבעלי מניות): עמוד 24, שורה 18; עמוד 26, שורות 2, 18, 22 ו-26.

⁴ אילו היינו מקבלים את הטיעון שנדון בחלק ד' לעיל, לפיו "מהותית, אין מקום להבחין בין חברה לבין בעלי השליטה בה", אזי לכאורה היה מקום לשקול את הפעלתו של סעיף 24 לפקודה שעניינו "פחת בהעברת נכס שאין עמה העברת שליטה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 3450-10-19 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3458-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3429-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3348-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ודוק: משמעות יתרות הזכות היא קיום חוב של החברה כלפי בני המשפחה כך שהם יכלו למשוך סכומים מהחברה על חשבון יתרות אלה **שלא כדיבידנדים טעוני מס**, וכך אף נעשה במהלך השנים (עדות מיכה פלד, עמוד 76, שורה 6 ושורה 14 עד שורה 16).

(ה) בהמשך לאמור, הוסבר על ידי רואה החשבון של החברה כי: "הוא [בעל השליטה – ה"ק] נושה, כמו הבנק, כאילו שלקחת הלוואה מהבנק... הוא נושה רגיל, הוא לא משכיר את הרכב לחברה, הוא נושה רגיל... במקום שהוא ייקח את הלוואה בבנק, שהחברה תיקח את הלוואה בבנק החברה לקחה את הלוואה ממנו."

בסיכומי התגובה מטעם המערערים, יתרות הזכות כונו "אשראי לכל דבר" (סעיף 14).

(ו) יתרה מזו, הטעים רואה החשבון כי "... ברגע שהם, הרישום בספרים החברה נוהגת מנהג בעלים אז אין לזה משמעות כי הרישום במשרד הרישוי הוא לא רישום סטטוטורי [הכוונה היא, ככל הנראה, לרישום קונסטרוטיבי – ה"ק]... מה שקובע זה הרישום בספרים" (עמוד 22, שורה 22 עד שורה 24). מיכה פלד הוסיף: "יעץ לנו אפילו עוה"ד למה, למה להעמיס? יש לכם רכבים, תביאו את זה לחברה שהחברה לא תקנה רכבים יקרים ולבקש עליהם הוצאות. כל אחד נתן את האוטו שלו והמינימום שביקשנו זה קצת הוצאות" (עמוד 81, שורה 9 עד שורה 12). בסיכומי התגובה הוסבר כי "בעלי המניות נשארו הבעלים של הרכבים, אך העבירו אותם לחברה לצרכיה, ורישומם בספרים מהווה הסכמה של בעלי המניות לאפשר לחברה לנהוג ברכבים 'מנהג בעלים'" (סעיף 13).

(ז) נאמר כי כל מכירה עתידית של מכונית כלשהי תדווח על ידי החברה כאירוע רווח הון בידיה ולצורכי דיווח עתידי זה נותרו המכוניות רשומות בספרי החברה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 3450-10-19 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3458-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3429-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3348-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

אף לאחר שהופחתו באופן מלא (עמוד 23, שורות 2-3; עמוד 29, שורה 16 עד שורה 18).

יוער כי מכירת מכונית פרטית על ידי נישום יחיד בדרך כלל איננה יוצרת אירוע מס רווח הון מפני שהמכונית, כמיטלטלין לשימוש אישי, לא תיחשב "נכס" כמשמעותו בסעיף 88 לפקודה.

(ח) עוד הוסבר כי לאור העובדה שהמכוניות הופיעו בספרי החברה, לא היה מקום ולא הייתה אפשרות לרשום אותן גם בהצהרות ההון שהוגשו על חלק מבני המשפחה, ואכן המכוניות אינן מופיעות בהצהרות ההון (עמוד 23, שורה 29: **"ברגע שזה רשום בספרי החברה אז זה כבר לא יכול להופיע בהצהרת ההון"**).

30. נמצא אפוא כי רישום המכוניות אצלה הקנה לחברה יתרונות מיסוי: תביעת פחת ותביעת הוצאות שונות וזאת מתוך נקודת מוצא שהמכוניות שימשו בייצור הכנסתה העסקית של החברה והיו בבעלותה (וראו סעיף 17 רישא לפקודה וכן סעיף 21(א) רישא: **"יותר ניכוי בעד פחת של בנין, מכוונות, מוצבה, רהיטים או נכסים אחרים שבבעלותו של הנישום והמשמשים לצרכי ייצור הכנסתו..."**). כמו כן, ההעברה לספרי החברה יצרה יתרות חוב לטובת בעלי השליטה ואפשרה משיכת כספים ללא צורך בהכרזת דיבידנד.

31. לנוכח מכלול נסיבות ומצגים אלה, אין מנוס אלא לקבוע כי לצורכי מס המכוניות אכן היו של החברה ולא ניתן הסבר מדוע הן לא נרשמו, בשום שלב, על שמה במשרד הרישוי. מכיוון שכך, יש להמשיך ולומר כי החברה "העמידה" את המכוניות לשימוש בני המשפחה, ועל כן יש מקום להחלת תקנות שווי השימוש, אף בנסיבות המסוימות של המקרה דנן.

ייתכן שיתרונות המיסוי שצמחו לחברה מרישום המכוניות בספריה היו קטנים מהחסרון המיסוי היחסי הנעוץ בתחולת תקנות שווי השימוש, אולם כך בחרו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

- ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3
ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

המערערים (או יועציהם) להסדיר ולהציג את הדברים והמשיב איננו אחראי לתוצאה המתקבלת.

ו. עוללות

32. אתייחס כאן בקצרה למספר נושאים אשר הועלו על ידי המערערים בבחינת טענות חלופיות ונוספות.

33. **כפל שימוש**: לפי הטענה, הכלות רחל ושרית לא עבדו בחברה במהלך מלוא תקופת השומה אלא רק בחלק ממנה. בפרט, נטען כי בשנת 2014 שרית עבדה בחברה שישה חודשים בלבד ואילו בשנת 2015 לא עבדה בה כלל. לגבי רחל נטען כי היא לא עבדה בחברה בשנים 2015 ו-2016 (סעיפים 66, 69 ו-80 לסיכומי המערערים). אם כן – כך מקשים המערערים – לא ניתן לייחס לבני זוגם (נחום ואברהם) שווי שימוש **בשתי מכוניות** כל אחד לגבי התקופות שנסותיהם לא עבדו:

"בכל משפחה היו 2 כלי רכב, כאשר הרכב העיקרי היה בשימוש הבעל לצרכי החברה והרכב המשני (הישן והזול) היה בד"כ בשימוש פרטי של האישה ומעת לעת היה בשימוש הבעל לצרכים העסקיים כתחליף לרכב העיקרי.

...

... ככל וחברה מעמידה רכב לרשות מי שאינו עובד בחברה, לא ניתן לזקוף שווי לאותו אדם שעושה שימוש ברכב, ולכן הטיפול במקרה מעין זה צריך להיות אי התרה בניכוי של ההוצאות אותן דרשה החברה בגין הרכב.

...

... היקף השימוש הפרטי האפשרי שעובד יכול לעשות ברכב שהעמידה לרשותו החברה הוא לעולם מוגבל ותחום בזמן, ואין נפקא מינא באם החברה העמידה לרשותו רכב אחד, 2 רכבים או 10 רכבים. העמדת רכב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

נוסף לרשות העובד אינה מגדילה את היקף השימוש הפרטי האפשרי של העובד, אלא לכל היותר מאפשרת לעובד לחלק את היקף השימוש הפרטי האפשרי הקיים בין שני כלי הרכב שהועמד לרשותו."

(מתוך סעיפים 51, 53 ו-55 לסיכומים)

אינני רואה צורך לדון כאן בשאלה ההיפותטית האם עובד שקיבל ממעבידו שני כלי רכב שרק הוא רשאי לנהוג בהם יהיה חייב בשווי שימוש מלא על כל אחד מהם, ואינני מביע בה דעה לכאן או לכאן. זה איננו המצב המונח לפניי; כאן אין מחלוקת כי שני בני הזוג (הבעל והאישה) יכלו להשתמש בשתי המכוניות לאורך כל התקופה, גם כאשר בת הזוג לא הועסקה בחברה. היות ותקנות שווי השימוש אינן מגבילות את תחולתן לרכב אחד לכל עובד (ואין מגבלה כזו גם בסעיף 2(2) לפקודה), אזי העמדתו של כל רכב לשימוש העובד ובני ביתו מסבה טובת הנאה חייבת במס לאותו עובד, הנובעת מעבודתו.

לפיכך, אין מקום לתיקון השומות בשל הטיעון הנוגע לעבודה חלקית של הנשים.

34. רכב אחד שלא נרשם בספרי החברה: נמצא כי רכב מס' 20-771-83 מסוג מיצובישי לא נרשם בספרי החברה ולכן האמור בחלק ה' לעיל איננו תקף לגביו. על כן, יש לבטל את החיובים בשווי שימוש שנעשו למי מן המערערים בזיקה למכונת זו (חרף העובדה שהחברה כן תבעה לגביה סכום קטן של הוצאות החזקה).

35. זיהוי כפול של אותו רכב: ככל שיוכח בפני המשיב כי רכב המאזדה בעל לוחית רישוי קנדית ALAR-631 ורכב המאזדה בעל לוחית הרישוי הישראלית 72-797-98 הם אותה מכונת (עליה הלוחית הוחלפה), יש לבטל כל חיוב-יתר בשווי שימוש הנובע מן הכפילות האמורה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 19-10-3450 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3458 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3429 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 19-10-3348 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

36. **חיוב יתר בשיעור מס שולי:** בסעיפים 67 ו-80 לסיכומי המערערים מופיע טיעון לגבי שנת המס 2014 בה שרית ורחל עבדו בחברה אך מלוא שווי השימוש נזקף לאברהם ונחום, שהם בעלי שיעור מס שולי גבוה יותר, לפי הטענה. עמדת המשיב בנקודה זו לא הובהרה דיה ועל כן אני מורה למשיב לבחון אותה בשנית שמא כן נפלה טעות כנטען.

ז. סיכום

37. בכפוף לאמור בסעיפים 34, 35 ו-36 לעיל, הערעורים נדחים.

38. דומה כי הכתובת לטרוניות המערערים בעניין ההסדר הקיים לזקיפת שווי שימוש ברכב היא שר האוצר או כנסת ישראל.

טיעוניהם הם בתחום הדין הרצוי (להשקפתם) ולא בתחום הדין המצוי. לטעמי, הערעורים דן לא היו אכסניה מתאימה למרבית הטענות שהועלו.

הדברים נכונים ביתר שאת לאור העובדה שהמערערים עמדו על קיום ההליכים המשפטיים אף לאחר נתינתם של פסקי דין נחרצים בענייני **חכם את אור-זך**, **ניוויז'ון ואמרויז הנ"ל**.

39. עם דחיית הערעורים, ישלמו המערערים לידי המשיב סכום הוצאות משפט כולל של 40,000 ש"ח (10,000 ש"ח לכל ערעור) וזאת תוך 30 יום.

40. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לידי ב"כ הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, ו' אייר תשפ"ג, 27 אפריל 2023, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אפריל 2023

ע"מ 3450-10-19 פלד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3458-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3429-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 3348-10-19 פלד ואח' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

חתימה

ה' קירש, שופט