



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 11-02-3363 פארג'יאן נ' מדינת ישראל

1

בפני כבוד השופט מגן אלטוביה

המבקש: סראוס פארג'יאן
ע"י ב"כ עוה"ד משה כדר ואו אמנון סמרה

נגד

המשיבה: מדינת ישראל – רשות המיסים
ע"י ב"כ עו"ד שגית כחלון מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

החלטה

3

4 לפני בקשה לאישור תובענה ייצוגית (להלן: "בקשת האישור" או "בקשת האישור המתוקנת") לפי
5 סעיף 8(א) לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות" או "החוק").

6

7

הרקע לבקשת האישור

8 התובע, טכנאי מעליות במקצועו, מועסק כשכיר ובמסגרת עבודתו נדרש הוא להעניק שירות למעליות
9 בבניינים שונים באזור המרכז באופן שוטף ובמקרים של תקלות. בין המבקש לבין מעסיקתו הוסכם
10 כי יועמד לרשותו רכב (להלן: "רכב מעביד") שיכלול ציוד וכלי עבודה הדרושים למבקש בעבודתו
11 ובאמצעותו יגיע המבקש לכל אותם אתרים שבאחריותו בהם נדרש שירות מעליות. בנוסף הוסכם בין
12 מעסיקתו של המבקש לבין המבקש שהוא יהיה רשאי להשתמש ברכב המעביד גם מחוץ לשעות
13 העבודה. כחלק מנהלי העבודה מחויב המבקש להגיש למעסיקתו דיווח חודשי על סה"כ הנסועה שנשע
14 באותו חודש ברכב המעביד, ובכלל זה פירוט נסיעותיו הפרטיות. על פי דיווחי המבקש, מסתכם
15 השימוש הפרטי ברכב המעביד בכ – 200 עד 300 ק"מ בחודש.

16 מאז הועמד לרשות המבקש רכב המעביד, זקפה לו מעסיקתו הכנסה משווי שימוש ברכב, בהתאם
17 לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב) התשמ"ז-1987 (להלן: "תקנות שווי השימוש") והמבקש
18 נשא בתשלום המס בגין הכנסה זו. בחודש נובמבר 2010 הוחלף הרכב שהועמד לרשות התובע והוא
19 קיבל טנדר חדש. החל מיום 1.1.2011 נזקפה למבקש כאמור הכנסה חודשית בסך 3,040 ₪ בגין שווי
20 שימוש ברכב. על ההכנסה האמורה חויב המבקש במס בשיעור 30% ובתשלום ביטוח לאומי בשיעור
21 של כ – 5%.

22



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 11-02-3363 פארג'יאן נ' מדינת ישראל

1 תמצית טענות המבקש

2 א. ייחוס ההכנסה משווי שימוש ברכב המעביד (הקבוע והמשתנה) על פי הוראות תקנות שווי
3 השימוש המעודכנות מתעלם מן השימוש שנעשה ברכב לטובת המעביד (להלן: "שימוש
4 המעביד"), ומשום כך ההכנסה שיוחסה למבקש משווי השימוש ברכב המעביד גבוהה בהרבה
5 מטובת ההנאה שהפיק המבקש מהרכב.

6

7 ב. לאור אופי עבודתו כטכנאי, הנהנה העיקרי מרכב המעביד. כיום כאשר המבקש מחזיק ברכב
8 המעביד ומגיע אל הלקוחות ישירות מביתו, נחסכות מהמעביד שעות העבודה שהיו נדרשות
9 למבקש להגיע עד חצרי המעביד ברכבו לקחת את רכב המעביד ולנסוע אל הלקוחות. לפיכך
10 ובהתאם להלכה כלל אין מדובר בטובת הנאה אצל המבקש.

11

12 יצוין כי במהלך הדיון התגלעה בין הצדדים מחלוקת באשר להיקף הנסועה הפרטית הממוצעת לצורך
13 בחינת חלקן היחסי של ההוצאות המשתנות הכלולות בשווי השימוש ברכב ולבירור עניין זה הוגשו
14 חוות דעת מטעם בעלי הדין, אולם בסיכומיו ויתר המבקש על טענותיו ביחס להוצאות המשתנות
15 (סעיפים 6 – 9 לסיכומי המבקש).

16

17 תמצית טענות המשיבה

18 א. בתביעת המבקש ובבקשה לאישור עותר המבקש לביטול תקנות שווי השימוש ובכך יש משום
19 תקיפה ישירה של התקנות האמורות אותה אין לברר במסגרת תובענה ייצוגית.

20

21 ב. היקף השימוש ברכב המעביד לטובת המעביד רלבנטי רק לגובה ההוצאות שיש להתיר בניכוי
22 למעביד ואין להתחשב בו בחישוב שווי השימוש ברכב לעובד.

23

24 בחישוב והערכת השימוש הפרטי ברכב המעביד בהתאם לתקנות שווי השימוש, אין כל
25 רלבנטיות לשימוש המעביד ו/או להבחנה בין עובדים בעלי מאפיינים שונים. לצרכי מיסוי
26 השימוש הפרטי ברכב המעביד אלה כמו אלה משתמשים ברכב לנסיעה הביתה, לקניות
27 לבילויים עם המשפחה ושימושים פרטיים נוספים ואין לכך קשר לאופי עבודתם או
28 למקצועם.

29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 3363-02-11 פארג'יאן נ' מדינת ישראל

- 1 אפר שיקיים שוני בהיקף השימוש הפרטי של כל עובד המשתמש ברכב המעביד ומטבע
2 הדברים השיטה הקבועה בתקנות שווי השימוש אינה מדעית או מדויקת, אולם משיקולי
3 יעילות ושימויות תפעולית נקבעו בתקנות שווי השימוש הוראות לכימות מקורב של שווי
4 ההטבה הגלומה בשימוש הפרטי ברכב שהועמד לרשות העובד.
5
- 6 ג. ייחוס מלוא ההוצאות הקבועות כהכנסה של העובד, מתבקשת כאשר בוחנים את היקף טובת
7 ההנאה שנצמחה לעובד. עובד המשתמש ברכב המעביד לשימוש פרטי חוסך רכישה או החכרה
8 של רכב פרטי, ביטוח, רישוי ואגרות. שווי טובות הנאה אלה יש לזקוף לעובד כהכנסה, מבלי
9 צורך להתחשב בשימוש המעביד ברכב.
10
- 11 ד. טענת המבקש כאילו כלל לא קיימת לעובד טובת הנאה במקרה של העמדת רכב לרשותו
12 כאמצעי ייצור הכרחי בביצוע עבודתו, הינה בגדר הרחבת חזית אסורה.
13
- 14 מכל מקום, החל משנת 1975 תוקן סעיף 2 (2) לפקודה, באופן שנוספה חלופה נוספת למיסוי
15 עובד: "שווי של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד", ונוכח תיקון זה עצם העמדת רכב לרשות
16 העובד מחייבת הכללת שווי השימוש ברכב בהכנסת העובד. ממילא וככל שמדובר בהעמדת
17 רכב לעובד, אין צורך או מקום להידרש להלכה שנקבעה בע"א 545/59 דן" אגודה שיתופית
18 בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5 (פורסם במיסים) (להלן: "עניין דן") לפיה "קצובה" (לעובד או
19 למעביד) תיחוס לנהנה העיקרי.
20
- 21 ה. המבקש אינו עומד בתנאים הקבועים לאישור תובענה ייצוגית, כמפורט להלן:
22
- 23 1. המשיבה גבתה מס מן המבקש ומחברי הקבוצה הנטענים בהתאם להוראות תקנות
24 שווי השימוש ברכב, המהווה את הדין, ועל כן, לא מתקיימות הנסיבות הקבועות
25 בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, לפיו ניתן להגיש תביעה ייצוגית
26 נגד רשות רק במקרה של גביית מס או אגרה או תשלום חובה אחר שלא כדין.
27
- 28 2. המבקש לא פנה אל המשיבה בדרישה להחזר מס ששולם ביתר. על כך יש להוסיף כי
29 תחשיבי המבקש ביחס להיקף נסיעותיו הפרטיות שהוגשו במסגרת הבקשה כאן,
30 אינו נכון, וממילא לא הוכח שנגבה מהמבקש מס ביתר. על כן, אין למבקש עילת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 3363-02-11 פארג'יאן נ' מדינת ישראל

- 1 תביעה אישית פרוצדוראלית או מהותית, כדרישת סעיף 4 (א) (1) לחוק תובענות
2 ייצוגיות.
3
4 3. טענות המבקש באשר להיקף ההטבה שנצמחה לו מהעמדת רכב לרשותו על ידי
5 המעביד, אינן נכונות, ועל כן, לא מתקיימות דרישת סעיף 8(א)(1) לחוק תובענות
6 ייצוגיות, בדבר אפשרות סבירה כי התובענה תוכרע לטובת חברה הקבוצה.
7
8 4. מעבר לחישוב המס בהתאם לתקנות שווי השימוש, לכל עובד המחזיק ברכב מעביד
9 נסיבות אישיות המשפיעות על שיעור המס בו הוא חייב בשנת מס מסוימת. על כן,
10 אף אם תתקבל עמדת המבקש בנוגע לגביית מס ביתר בגין שימוש ברכב מעביד, יש
11 לחשב את השבת המס בהתאם לנסיבותיו של כל עובד המשתמש ברכב מעביד בהליך
12 שומה פרטני, ובנסיבות אלו תובענה ייצוגית אינה ההליך היעיל וההוגן להכרעה
13 במחלוקת.

דין

- 14
15 1. סעיף 2 לפקודה קובע:
16
17 "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס,
18 בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה
19 או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ
20 שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:
21 ...
22 (2) (א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה
23 שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו,
24 לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או
25 רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים
26 לעובד כהוצאה; שווי של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד, שהועמד
27 לרשותו של העובד; והכל – בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו
28 לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 3363-02-11 פארג'יאן נ' מדינת ישראל

- 1 **(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע את**
2 **שוויי של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד, שהועמד כאמור לרשות**
3 **העובד".**
4
5 2. בהתאם לסמכותו מכוח הוראות סעיף 2 (2) (ב) לפקודה, התקין שר האוצר את תקנות שווי
6 השימוש. תקנה 2 (א) לתקנות שווי השימוש (לאחר התיקון שחל מיום 1.1.2010), קובעת:
7
8 **"השווי לכל חודש של השימוש ברכב, למעט אופנוע כאמור בתקנת משנה**
9 **(ב), שהועמד לרשות עובד, יהא התוצאה המתקבלת מהכפלת המחיר**
10 **המתואם לצרכן של הרכב בשיעור שווי השימוש, שהוא מעוגל לסכום**
11 **הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים..."**
12
13 בתקנה 2 (א) פורטו 10 חלופות של שיעור שווי השימוש, הנגזר ממחיר משוקלל של הרכב
14 בשנת 2010 באופן שככל שהמחיר המשוקלל של הרכב עולה, השיעור (אחוז) של השווי יורד
15 בטווח שבין 2.6% עד 2.43% (להלן: **"השיטה החדשה"**). שינוי השיטה לקביעת שווי השימוש
16 נועד להתמודד עם עיוותים בקביעת מחיר הרכב שאפיינו את שיטת קבוצות המחיר שחלה עד
17 לתיקון התקנות.
18 רכב מעביד משמש את העובד לביצוע עבודתו עבור מעבידו ולנסיעות פרטיות. שיעורי שווי
19 השימוש בשיטה החדשה מבוססים על תחשיב הכולל את מלוא העלויות הקבועות (רכישה,
20 ביטוח, אגרות) וחלק יחסי מהעלויות המשתנות (דלק, תיקונים ותחזוקה).
21 3. המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בהיקף הוצאות הקבועות שיש לכלול בשווי השימוש,
22 ובעניין זה מקובלת עליי גישת המשיבה, לפיה שיעור ההטבה/ההכנסה שיש לזקוף לחובת
23 המבקש המחזיק ברכב מעביד נגזרת מהחיסכון שיש לו מכך שאינו צריך לרכוש רכב, לבטח
24 אותו או לשלם את אגרות הרישוי.
25
26 לטעמי, ככל שמדובר בהוצאות הקבועות, קיימת לעובד המחזיק רכב מעביד הטבה כלכלית
27 בשווי מלוא הוצאות הקבועות הנחסכות ממנו. זאת, אף אם הרכב משמש לצורך עסקו של
28 המעביד בשעות העבודה. אכן, כמי שרכב המעביד משמש לטובתו גם המעביד נהנה מההוצאה
29 הקבועה הכרוכה ברכב המעביד, אולם בחישוב ההכנסה לפי סעיף 2 לפקודה אין אנו עוסקים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 3363-02-11 פארג'יאן נ' מדינת ישראל

- 1 בהכנסת המעביד אלא בהכנסת העובד כתוצאה מתשלום ההוצאות הקבועות על ידי המעביד.
2 כך גם עולה מעדות המבקש אשר מכר את רכבו הפרטי עם קבלת רכב המעביד (ש' 6 ע' 33
3 לפרוטוקול הדיון מיום 31.12.2012). ככל שמדובר בהוצאות הקבועות גובה החיסכון שנצמח
4 לעובד מתשלום ההוצאות הקבועות על ידי המעביד אינו משתנה עקב שימוש המעביד. מה
5 שאין כן ביחס להוצאות המשתנות. כאן, מושפע היקף ההוצאות מהנסיעות הפרטיות של
6 העובד ושימוש המעביד ובשונה מההוצאות הקבועות ככל ששימוש המעביד עולה שיעור
7 ההוצאות המשתנות עולה אף הוא מבלי שלעובד נצמחת מכך כל טובת הנאה. ודוק, הסעיף
8 מתמקד בשווי ההטבה ולא בעלותה. לא תמיד תהא התאמה בין העלות למעביד לבין גובה
9 ההטבה. שווי ההטבה, בהעדר קביעה בדין באשר לגובהה, יהא שווי השוק של המוצר או
10 השרות המוענק לעובד כהטבה. הגדרת השוק תביא בחשבון לאו דווקא את שוק רוכשי המוצר
11 או השרות היחידים- הפרטיים אלא עלות המוצר השרות שהיו משלמים קבוצת רוכשים
12 גדולה הזוכה ברגיל להנחות וכיוצא באילו. דהיינו מעביד המספק מוצר או שרות לעובדיו בלא
13 תשלום או בתשלום מופחת יקבע שווי ההטבה הגלומה במתן השרות או המוצר לאו דווקא
14 על פי מחיר אותו מוצר או שרות לצרכן פרטי אלא מה היה משלם צרכן עבור המוצר או
15 השרות עבור ההטבה לו היה נמנה על קבוצת רכישה כקבוצת העובדים אליה הוא נמנה. רוצה
16 לומר הבחינה היא בחינת שווי שוק גם אם מדובר בשוק בעל מאפיינים מסוימים לרבות
17 מאפיינים שיש להם השפעה על כוח הקניה והמיקוח. עלות המוצר או השרות למעביד אינה
18 ממין העניין.
19
- 20 4. אוסיף עוד כי עם תיקון סעיף 2 לפקודה, בדרך של הוספת ההטבה המגולמת "בשווי השימוש
21 ברכב" כמקור הכנסה (נוסף או קונקרטי) של עובד החייבת במס, אין מקום להידרש לכלל
22 שברישא לסעיף ולהחיל על ההטבה האמורה את מבחן הנהנה העיקרי שנקבע ביחס ל"קצבה"
23 שקיבל עובד ממעבידו בעניין דן, ראה גם א' רפאל "מס הכנסה", ע' 135. מטעם זה, איני רואה
24 צורך להתייחס לטענות המבקש באשר להבדלים במאפייני עבודתו כטכנאי לבין עובדים בעלי
25 מאפיינים אחרים. זאת גם אם ניתן לקבל שבנסיבות מסוימות ואפשר אף במקרה של
26 המבקש, התועלת הצומחת למעביד מרכב מעביד עולה על התועלת של המבקש מכך.
27
- 28 אפשר שעל פי השיטה החדשה, לפיה מחושב שווי השימוש ברכב במנותק מהיקף השימוש
29 בפועל ברכב מעביד (הן השימוש פרטי והן שימוש המעביד), לא תהיה חפיפה בין שווי השימוש
30 ברכב הנקבע על פי תקנות שווי השימוש לבין ההטבה לעובד מרכב מעביד, אולם מקובלת
31 עליי טענת המשיב לפיה אין מדובר בשיטה מדויקת אלא בשיטת הערכה בקירוב שביסודה
32 עומד שיקול היעילות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 3363-02-11 פארג'יאן נ' מדינת ישראל

5. המבקש הצביע על פסק הדין שניתן בעמ"ח 1184/06 אליל 2000 שיווק וניהול בע"מ נ' פקיד שומה רחובות (פורסם במיסים) לתמיכה בטענתו לפיה יש להבחין בין טובת ההנאה שנצמחה לו מהצמדת הרכב לבין טובת ההנאה של המעביד, גם ביחס להוצאות הקבועות. עוד טוען המבקש כי יש להשוות בין עובד המקבל רכב מעביד, דוגמתו, לבין עובד הרוכש רכב פרטי ומשתמש בו לצורך ביצוע עבודה עבור המעביד. במקרה כזה, טוען המבקש, החזר בגין הוצאה שהייתה לעובד בגין ביצוע העבודה עבור המעביד אינו נתפס בגדר הכנסה של העובד.
- עיינתי בפסק הדין בעניין אליל ולא מצאתי שיש באמור בו כדי לסייע למבקש. המחלוקת שנדונה בפסק הדין האמור עסקה בהחזרי הוצאות דלק שהחזירה המערערת שם לעובדיה לגביהם דרש מס הכנסה ניכוי מס במקור. לטענת המערערת שם, העובדים העמידו לרשותה את רכב הפרטי לצורך ביצוע העבודה ועל כן, החזר הוצאות הדלק בגין הנסיעות שעשו העובדים במסגרת העבודה, אינו בגדר הכנסה. בפסק הדין בעניין אליל, נקבע כי מקום שעובד מבצע את עבודתו עבור המעביד עם רכבו הוא זכאי להחזר הוצאות דלק ואין לראות בכך הכנסה, אולם משהמערערת לא הצליחה להוכיח את היקף השימוש ברכבי העובדים לצרכי עבודה, נדחה ערעורה. דהיינו, מפסק הדין בעניין אליל ניתן ללמוד שאפשר לייחס למעביד הוצאה משתנה (דלק) מקום שעובד משתמש ברכבו הפרטי לטובת המעביד, אולם לא נקבע שם שניתן לייחס למעביד הוצאה קבועה (רכישה, ביטוח, אגרות) שהייתה לעובד בגין רכבו.
- להדגיש כי סעיף 2 לפקודה עוסק בהכנסת העובד, וכפי שפורט לעיל, החיסכון שיש לעובד מרכב מעביד מכך שאינו צריך לרכוש רכב ולבטח אותו (הוצאות קבועות), הינו חיסכון מלא של העובד ללא קשר לשימוש המעביד. זאת, בעוד החיסכון של העובד ביחס לשימוש ברכב הינו רק אותו חיסכון הנוגע לשימוש הפרטי ולא לשימוש המעביד. על כן, בחישוב שווי השימוש ברכב יש להתחשב במלוא הוצאות הקבועות ובחלק היחסי של ההוצאות המשתנות.
6. נוכח האמור לעיל, נראה כי אין למצוא ממש בטענת המבקש, כאילו גביית המס על פי הוראות תקנות שווי השימוש יוצרת חיוב בגין הטבה שאינה בגדר הכנסה, ועל כן, אין לומר שהייתה חריגה מסמכות בתיקון התקנות במתכונתן הנוכחית ואף אין לומר שהן לוקות בחוסר סבירות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 3363-02-11 פארג'יאן נ' מדינת ישראל

7. משהגעתי עד כאן אוסיף כי אף אם הייתי מגיע למסקנה שיש למבקש עילה, אין התובענה הייצוגית הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת, משום שככל שידובר בהוצאות המשתנות, יהיה על כל אחד מחברי הקבוצה הנטענים להוכיח באופן אישי את היקף הנסיעות הפרטיות שלו, וככל שידובר בהוצאות הקבועות (גם ובהתעלם ממסקנתי שלעיל בעניין זה) תידרש השוואה פרטנית בין היקף השימוש הפרטי להיקף השימוש העסקי, ביחס לכל אחד מחברי הקבוצה.

על אלה, יש להוסיף כי גם במקום ששיעור המס שיש להשיב לכל חברי הקבוצה הוא אחיד, כדי לעמוד על סכום ההשבה בפועל אם בכלל, נדרש לערוך שומה פרטנית לכל נישום נוכח הבדלים שיש בהכנסה ובמרכיבי המס השונים בין כל אחד מהנישומים חברי הקבוצה. בעניינינו, הסעד העיקרי המבוקש הינו השבה של מס שלכאורה נגבה ביתר ולצורך השבה כזו יש לבחון באופן פרטני את מרכיבי המס של כל אחד מחברי הקבוצה.

8. די באמור עד כאן, כדי לדחות את הבקשה לאישור התביעה כתביעה ייצוגית, ועל כן, איני רואה צורך לדון בטענות נוספות שהעלו הצדדים.

סוף דבר

הבקשה לאישור תביעה ייצוגית, נדחת.
בהתחשב בהיקף הדיונים ובזניחת חלק מטענות המבקש בשלב הסיכומים, ישלם המבקש הוצאות משפט ושכ"ט בסך בסך 39,000 ₪.
מבלי לפגוע בזכותו של המבקש לבקש רשות ערעור על החלטה זו ובכפוף לתוצאות הליך כזה אם יינקט, מוצע למבקש להסכים לדחיית תביעתו האישית, ללא חיוב נוסף בהוצאות.
המבקש יתייחס להצעה זו עד ליום 1.12.15.

מזכירות בית המשפט תמציא את החלטה לבאי כח הצדדים

ניתנה היום, י"א כסלו תשע"ו, 23 נובמבר 2015, בהעדר הצדדים.


מגן אלטוביה, שופט