



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4096/18

ע"א 7550/18

לפני: כבוד השופט י' עמית  
כבוד השופט ד' מינץ  
כבוד השופטת י' וילנר

המערערת בע"א 4096/18: חכם את אור-זך עורכי דין

המערערת בע"א 7550/18: אור חי הנדסה בע"מ

נ ג ד

המשיב בע"א 4096/18: פקיד שומה עכו

המשיב בע"א 7550/18: פקיד שומה חולון

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (כבי' השופטת א' וינשטיין) מיום 7.4.2018 בע"מ (חי) 11574-06-17 וכן ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כבי' השופט מ' אלטוביה) מיום 16.7.2018 בע"מ (תי"א) 13243-01-15

תאריך הישיבה: ה' בניסן התשע"ט (10.4.2019)  
בשם המערערות: עו"ד יניב שקל; עו"ד לינור בוני  
בשם המשיבים: עו"ד חן אבידוב

### פסק-דין

השופט ד' מינץ:

תקנה 2(א) לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987 (להלן: תקנות שווי השימוש או התקנות) יוצרת נוסחה לחישוב שווי ההטבה לעובד בגין שימוש ברכב שהועמד לרשותו על ידי מעסיקו. במסגרת הנוסחה ניתן ביטוי לשני רכיבים: האחד, מחיר הרכב; השני, שווי השימוש ברכב הננקב בסכומים מדויקים.

במסגרת שני פסקי הדין מושא הערעורים שלפנינו התקבלה עמדת המשיבים (להלן: פקיד השומה) לפיה אופן חישוב ההטבה הגלומה בהעמדת רכב לרשות העובד, הקבוע בתקנה דלעיל מהווה כלל מחייב אשר לא ניתן לסטות ממנו. מנגד, עמדת המערערות הייתה ועודנה כי מדובר בכלל היוצר חזקה הניתנת לסתירה. מאחר והשאלות העיקריות המתעוררות בשני הערעורים זהות, הדיון בהם אוחד.

ע"א 4096/18

א. הרקע העובדתי

1. המערערת בע"א 4096/18, חכם את אור-זך עורכי דין, היא חברת עורכי דין (להלן: חכם). בשנים 2012-2015 העמידה חכם שני כלי רכב לשני עורכי דין המשמשים כמנהליה. כלי רכב אלה שימשו את עורכי הדין גם במסגרת עבודתם וגם לצרכיהם הפרטיים. בתוך כך, התקינה חכם בכלי הרכב יומן ממוחשב שפיתחה חברת "הוצאה מוכרת בע"מ" וכינויו מערכת SAVE TAX (להלן: המערכת). המערכת נועדה לצורך מעקב ורישום הנסיעות ברכב, באופן המאפשר, לטענת חכם, להבחין בין נסיעות לצרכי עבודה לבין נסיעות פרטיות של המנהלים. כך, בתחילת הנסיעה נדרש הנהג לסווג את נסיעתו כ"פרטית" או כ"עסקית". בתום כל חודש מחושב היחס בין הנסיעה (קילומטרז') הפרטית של העובד לבין כלל הנסיעה ברכב ובהתאם לכך מחושב שווי השימוש בו. בהתאם לכך, בשנות המס הרלוונטיות בחרה חכם לזקוף לעובדיה את שווי השימוש ברכב בהתבסס על הנתונים אותם קיבלה מהמערכת ולא על פי השווי הנובע מאופן החישוב הקבוע בתקנות שווי השימוש.

2. פקיד השומה, אשר סבר כי חכם לא זקפה את שווי השימוש כנדרש משום שאין מקום לעמדתו להתחשב בנתונים אשר עלו מהמערכת, הוציא צו שומה הקובע כי על חכם לשלם את הפער שנוצר מהחישוב המוטעה בסך של 423,883 ש"ח. על צו זה הגישה חכם ערעור לפי סעיף 153 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה) לפני בית המשפט המחוזי בחיפה במסגרתו טענה, בעיקר, כי תקנות שווי השימוש משקפות חזקה הניתנת לסתירה, ולא כלל מחייב. יתרה מכך, יש להעדיף את הנתונים המופקים מהמערכת והמאפשרים חישוב "מס אמת", על פני חישוב המבוסס על סטטיסטיקות והערכות.

ב. פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (ע"מ (חי') 11574-06-17)

3. בפסק דינו מיום 7.4.2018 דחה בית המשפט המחוזי בחיפה (השופט א' וינשטיין) את עמדתה של חכם בקבעו כי תקנות שווי השימוש מהוות כלל משפטי מחייב ולא חזקה הניתנת לסתירה. בית המשפט דחה את הטענה כי שימוש בנתוני המערכת מביא

לחיוב ב"מס אמת" בעוד שהחישוב על פי תקנות שווי הרכב אינו מוביל לתוצאה כלכלית סבירה, וזאת ממספר נימוקים. בעיקר עמד בית המשפט על שני הנימוקים העיקריים הבאים: הנימוק האחד, כי חישוב שווי ההנאה שניתנה לעובד, בשל כך שהמעסיק העמיד לרשותו רכב צמוד, אינו יכול לנבוע מחישוב פשטני של היחס בין השימוש הפרטי שנעשה ברכב לכלל השימושים ברכב. שווי ההטבה נקבע בהתייחס לרכיבים נוספים אשר יש לקחת בחשבון, כגון עלות הטיפולים, חיסכון בעלויות מימון רכישת כלי רכב ועוד, כמו גם שקלול טובת ההנאה הבלתי-מוחשית בשל עצם העמדת הרכב לרשות העובד על כל המשתמע מכך. הנימוק השני, כי הפרספקטיבה הנכונה לחישוב השווי צריכה להיקבע בהתבסס על זווית הראיה של העובד, ולא של המעסיק. כך, הנוסחה שנקבעה בתקנות מבוססת על אומדנים וממוצעים של חישוב העלויות בהן יישא אדם פרטי לצורך רכישה והחזקה של רכב בעל מאפיינים דומים לזה שקיבל מן המעסיק. מנגד, חישוב המתבסס על נתוני המערכת מביא לכל היותר, לחישוב העלויות שהיו למעסיק בקשר לאותו רכב. בהתבסס על האמור, דחה בית המשפט המחוזי את ערעורה של חכם והורה כי שומת הניכויים שהוציא פקיד השומה תעמוד בעינה.

ע"א 7550/18

א. הרקע העובדתי

4. המערערת בע"א 7550/18, אור חי הנדסה בע"מ, היא חברה העוסקת בעבודות שיפוץ ותחזוקה של מבנים (להלן: אור חי). במסגרת פעילותה נדרשת אור חי לספק שירותי תיקון ותחזוקה סביב השעון. לצורך כך, במהלך השנים 2009-2012 העמידה כלי רכב צמודים לחלק מעובדיה אשר שימשו אותם בעבודתם וכן בנסיעות פרטיות מחוץ לשעות העבודה. בד בבד, התקינה אור חי אף היא בכלי הרכב את המערכת. בהמשך, ובהתאם לנתונים אשר עלו לטענתה מהמערכת, זקפה אור חי שווי שימוש נמוך מהקבוע בתקנות במהלך השנים הרלוונטיות ולחלק מכלי הרכב לא זקפה כלל, בטענה כי מדובר ב"רכב עבודה" הפטור מזקיפת שווי שימוש.

5. זקיפת שווי השימוש כפי שנערכה על ידי אור חי לא הניחה את דעתו של פקיד השומה, אשר סבר כי יש לחשב את שווי השימוש אך ורק על פי הקבוע בתקנות וכי רכביה של אור חי אינם נכנסים בגדר "רכב עבודה". בהתאם לכך, הוצא לאור חי צו שומה הקובע כי עליה לשלם את הפרשים הנובעים מהחישוב המוטעה בסך של 675,029 ש"ח. על שומה זאת הגישה אור חי ערעור לפני בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו.

ב. פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (ע"מ (ת"א) 15-01-13243)

6. גם בפסק הדין מיום 16.7.2018 קיבל בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט מ' אלטוביה) את עמדת פקיד השומה. בית המשפט דחה גם בעניין זה את הטענה כי החישוב על פי התקנות אינו מהווה כלל מחייב. בית המשפט אף הוסיף וקבע כי גם אם הייתה מתקבלת טענת אור חי כי האמור בתקנות הינו בגדר חזקה הניתנת לסתירה, הרי שלא הוכח כי ניתן להסתמך על נתוני המערכת כלל ועיקר לצורך כימות טובת הנאה אשר צמחה לעובד כתוצאה מהעמדת הרכב לשימוש. בית המשפט הצביע על מספר ליקויים במערכת, בהם אי-רישום מטרות נסיעה, היעדר נתונים בדבר צריכת דלק, חוסר יכולת לוודא את זהות המשתמש ברכב ועוד. בנוסף, נדחתה טענת אור חי כי כלי הרכב המוצמדים לעובדיה באים בגדרי "רכב עבודה" המוחרגים מגדרי תקנות שווי השימוש. כך נקבע כי הגם שבחלק מכלי הרכב של אור חי מוחזקים כלי עבודה כבדים דרך קבע, הרי שאין כלי רכב אלה עולים לכדי "רכב עבודה" כהגדרתו בתקנות. בהקשר זה ציין בית המשפט כי הלכה למעשה גם אור חי סברה כי כלי הרכב שהעמידה לרשות עובדיה אינם "כלי עבודה", דבר העולה מכך שבשנות המס 2010-2012, בשונה משנת 2009, זקפה לעובדיה שווי שימוש בגין שימוש פרטי שעשו בכלי הרכב. לאור האמור דחה בית המשפט את הערעור.

#### טענות הצדדים

7. טענות המערערות אשר יוצגו על ידי אותו משרד עורכי-דין חופפות במידה רבה ועל כן לשם הנוחות אציגן כמקשה אחת. על פי הטענה, נוסחת החישוב המופיעה בתקנות שווי השימוש קובעת חזקה הניתנת לסתירה ואין היא יוצרת הסדר שלילי נוקשה. התכלית האובייקטיבית של תקנות שווי השימוש היא הטלת "מס אמת" ואילו התכלית הסובייקטיבית היא יצירת ודאות ויעילות. במצב דברים זה, יש לבכר את התכלית האובייקטיבית ולאפשר לנישומים לסתור את החזקה האמורה. בהקשר זה צוין כי התקנות נשענות על הנחות יסוד היוצרות שורה של עיוותים. כך, בבסיס התקנות עומדת ההנחה שעיקר השימוש ברכב הוא פרטי כאשר ללא הצמדתו היה העובד רוכש רכב זהה. התקנות גם מניחות כי מדובר בכלי רכב חדש, בן כ-3 שנים וכי השימוש הפרטי בו עומד על היקף של 16,300 ק"מ בשנה. לעומת זאת, בעניינן של המערערות, כמו גם בעניינם של נישומים רבים נוספים, הנחות יסוד אלה אינן נכונות. כך, למשל, בעניינה של אור חי מדובר בכלי רכב ישנים, בני לכל הפחות 7 שנים, היקף הנסיעה הפרטית בהם נמוך בהרבה ובשל ציוד העבודה הנמצא ברכב נדרשים עובדיה להחזיק רכב נוסף.

8. בנוסף, נטען כי במקום שבו הרכב מהווה "גורם ייצור" והנאת העובד ממנו היא שיוויונית ואגבית, יש לאפשר לעובד לסתור את ההנחה כי עיקר השימוש ברכב הוא פרטי.

זאת, על אחת כמה וכמה בעניינה של אור חי, בה הצמדת הרכב לעובדים נכפית עליהם בשל כוונותיהם. על כן, יש מקום לראות ברכב כמצוי בבעלות משותפת של העובד והמעסיק. מכל האמור עולה כי הנחות היסוד העומדות בבסיס התקנות מביאות למצב בו נזקף לעובד שווי אשר אינו משקף את מאפייני הרכב שהוצמד לו. לעומת זאת, המערעות טענו כי המערכת אותה התקינו ברכביהן מהווה חלופה כלכלית מהימנה לכימות טובת ההנאה של העובד בגין רכב צמוד. לדבריהן, המערכת מאפשרת כימות מדויק של סך הוצאות הרכב אשר שימשו את העובד בפועל לצרכיו הפרטיים. כך, המערכת מבוססת על נתוני GPS אובייקטיביים המאפשרים זיהוי מקום הרכב בכל רגע נתון ומסלול הנסיעה המלא משודר בזמן אמת אל שרתי המערכת. בנסיבות אלה, התעלמות מנתוני המערכת מביאה לאי-הטלת מס אמת ולכך שנוקפת לעובד הכנסה הגבוהה בהרבה מהיקף ההנאה הנובע משימוש הפרטי ברכב.

9. לחלופין נטען כי ניתן לעמוד על שווי טובת ההנאה הניתנת לעובד מסך הוצאות הרכב בהן נשא המעסיק בפועל, לרבות ההוצאות הכרוכות בנסיעה העסקית, וזאת חלף הקבוע בתקנות שווי השימוש. בהתאם לכך, יש להגביל את גובה שווי השימוש לגובה ההוצאות בפועל. בהקשר זה נטען כי פעמים רבות עלויות המעסיק גבוהות מעלויות אחזקת רכב דומה באופן עצמאי ואף אם לא, הרי שהן מדד מהימן לכימות טובת ההנאה המתקבלת אצל העובד.

10. בנוסף, לטענת אור חי, כלי הרכב אותם הצמידה לעובדיה באים בגדר "רכב עבודה" כהגדרתו בפקודת התעבורה [נוסח חדש] (להלן: פקודת התעבורה) במסגרתה נקבע כי רכב עבודה הינו "רכב שצויד עבודה מורכב עליו באופן קבוע, או שמבנהו עשוי לביצוע עבודה, ואינו מיועד להובלת משא או להסעת נוסעים". הגדרה זו המופיעה בפקודת התעבורה כאמור, אומצה בתקנות במסגרתן נקבע כי כלי רכב מסוג זה פטורים מזקיפת שווי שימוש. לטענתה, יש לבחון את התנאי בדבר השימוש והיעוד ברכב על בסיס השימוש העיקרי בו ואין בעובדה כי קיימת אפשרות אגבית להסעת נוסעים כדי לשלול את העובדה שמדובר ב"רכב עבודה". בהקשר זה ציינה אור חי כי מרבית עיסוקה במתן שירותים למשרד הביטחון ובמסגרת תנאי המכרז בו היא מועסקת, עליה להיות זמינה בכל עת. משכך, כלי הרכב המוצמדים לעובדיה מצוידים באופן קבוע בכלי עבודה כבדים. כמו כן, העבודות אותן היא מבצעת מביאות לכך שאף אם ניתן לשבת במושב הרכב, הרי שהם מלוכלכים ומזוהמים.

11. מנגד, פקיד השומה סבר כי יש לדחות את שני הערעורים. לדבריו לשון התקנות ברורה והפרשנות אותה מציעות המערעות נעדרת עוגן לשוני. מדובר בהסדר מקיף

ושלם המעגן כלל מהותי לקביעת שווי השימוש ברכב וכך אף עולה מההיסטוריה החקיקתית של התקנות. המחוקק היה ער לכך שקביעת שווי השימוש אינו מדויק ביחס לכל נישום והחליט כי משיקולי יעילות וודאות יש לעשות אומדן כללי. דהיינו, שווי השימוש הינו מונח נורמטיבי המבוסס, בין היתר, על הכרעות ערכיות, ולא הערכה מתמטית בלבד.

12. באשר לטענה כי התקנות יוצרות שורה של עיוותים, נטען כי קביעת שווי השימוש מצוי בחשיבה מתמדת ומעודכן מעת לעת וזאת על מנת להבטיח כי לא ייווצר תת-זקיפה של טובת ההנאה הצומחת לעובד. כמו כן, שווי השימוש נקבע כסכום קבוע מפני שהערכת טובת ההנאה הגלומה בשימוש ברכב אינה פשוטה וקביעתה באופן מדויק כלפי כל נישום אינה אפשרית. מרבית המאפיינים המשפיעים על שווי השימוש הם עלויות משתנות ובהן היקף הנסיעה, דלק, טיפולים, תיקונים וירידת ערכו של הרכב. בשל כך, קובעות התקנות הוראה מהותית המאפשרת לנישומים ולרשות המיסים ליישמה בקלות.

13. באשר לטענת המערערות בדבר אמינות המערכת, בית המשפט קבע כממצא עובדתי כי היא לא מהימנה וניתנת לשיבוש בנקל. המערכת מתבססת על דיווחי הנהגים והיא מאפשרת למנהל לבצע שינוי בדיווחים אלה ללא כל אפשרות ביקורת ומעקב. זאת אף ביתר שאת בשעה שהרכב מוצמד לבעל העסק כפי שמתקיים בעניינה של חכם. כמו כן, אף אם ניתן היה להתייחס לנתוני המערכת כמהימנים אין בכך כדי להשליך על העובדה כי חישוב גובה ההטבה בהתבסס על אותם נתונים הינו משימה מורכבת הדורשת משאבים רבים.

14. באשר לטענת המערערות כי יש להעמיד את גובה שווי השימוש בו נושא העובד על סכום ההוצאות בהם נשא המעסיק בפועל, נטען כי הוצאות המעסיק הן רק חלק מהמאפיינים המשליכים על חישוב ערכה של טובת ההנאה ממנה נהנה העובד. להוצאות אלה יש להוסיף עלויות מימון בהן היה נושא העובד לו היה רוכש רכב משלו לצד היבטים בלתי מוחשיים נוספים מהם הוא נהנה. כמו כן, עניינן של התקנות בשווי ההטבה הניתנת לעובד ולא בעלותה למעסיק, שכן פעמים רבות נהנה המעסיק מיכולת מיקוח גבוהה יותר כלפי נותני שירותים ומיתרונות נוספים שאינם מנת חלקו של העובד, ועל כן אין הכרח כי תתקיים חפיפה בין השתיים.

15. באשר לטענת אור חי כי כלי רכב שהצמידה לעובדיה הם "רכב עבודה", נטען כי אין רלוונטיות לשימוש העיקרי הנעשה בכלי הרכב ועל פי ההוראות הקבועות בפקודת

התעבורה די באפשרות להסיע נוסעים כדי לשלול שמדובר ב"רכב עבודה". נוסף על כך, אף במישור העובדתי אין לטענה זו על מה לסמוך, שכן גם אם מושבי הרכב עמוסים בציוד ומלוכלכים, אין כל מניעה לפנותם מן חפצים המונחים עליהם ולאפסנם בתא המטען. בחקירתו הנגדית אף הודה מנהלה של אור חי כי חלק מן הציוד מפונה מכלי הרכב בתום יום העבודה וכי קיימת אפשרות להסעת נוסעים בהם. זאת ועוד, המערערת עצמה ייחסה שווי שימוש חלקי לעובדיה בשנים 2010-2012 בגין השימוש בכלי רכב אלה ועל כן היא מושתקת מלטעון אחרת.

#### דיון והכרעה

16. כאמור, שני הערעורים, חרף הבדלים מסוימים ביניהם, עוסקים בשאלה עקרונית דומה במהותה: פרשנותן של תקנות שווי שימוש. וביתר דיוק – האם הנוסחאות הקבועות בתקנות הן הוראה מהותית הקובעת כלל אשר בצדו הסדר שלילי, או שמא מדובר בחזקה הניתנת לסתירה המאפשרת לנישומים להוכיח שווי שימוש בשיעור אחר.

#### התשתית הנורמטיבית

17. סעיף 2 לפקודה קובע כי יש לשלם מס הכנסה על הכנסה שצמחה או הופקה מהמקורות המפורטים בו. ההוראות הרלוונטיות לענייננו קבועות בסעיף משנה 2(א) המפרט והקובע כי הכנסה החייבת במס כוללת, בין היתר "השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב...; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד..." (ההדגשה הוספה – ד.מ.). נמצא אפוא כי הצמדת רכב לעובד על ידי המעסיק נחשבת להכנסת עבודה ממנה יש לשלם מס. כמו כן, סעיף 2(ב) לפקודה קובע כי "שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, ייקבע את שווי של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשות העובד". בהתאם לכך, נקבע בתקנה 2(א) לתקנות כי:

"השווי לכל חודש של השימוש ברכב, למעט אופנוע כאמור בתקנת משנה (ב), שהועמד לרשות העובד, יהא התוצאה המתקבלת מהכפלת המחיר המתואם לצרכן של הרכב בשיעור שווי השימוש, שהוא מעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים..."

עולה אפוא כי נקודת המוצא, אשר עליה אין חולק, היא כי בסמכותו של שר האוצר לקבוע תקנות בדבר השווי של השימוש ברכב הצמוד לעובד וכך אכן עשה.

18. על פי כללי הפרשנות, נקודת המוצא במלאכתו של הפרשן היא לשון החוק – ובענייננו לשון התקנות – ועליו לתת לה את המשמעות אותה היא יכולה לשאת מבחינה לשונית (ע"א 77/88 צימדמן נ' שרת הבריאות, פ"ד מג(4) 63, 74 (1989); ע"א 8096/17 סקוק נ' איסחקוב, פסקה 14 (3.2.2019); בג"ץ 9632/17 עמותת הזכיינים למען זכייני הפיס והטוטו בישראל נ' שר האוצר, פסקה 19 (20.2.2019)). כאמור לעיל, על פי לשון התקנות ערכו של שווי השימוש ברכב מסוים תלוי בשני משתנים: "המחיר המתואם לצרכן של הרכב" במכפלת "שיעור שווי השימוש". באשר למשתנה הראשון, נקבע בתקנות כי המחיר המתואם לצרכן הינו מחיר הרכב לפי מחירון היבוא, וכאשר מדובר ברכב ביבוא אישי שאינו מיובא באופן מסחרי, ערכו ייקבע בהתאם לערך שנקבע לצורך תשלום המכס ובתוספת המסים שיש לשלם בעת הייבוא. באשר למשתנה השני, בתקנות מפורט שיעור משתנה הנע בין 2.43% לרכב אשר ערכו עולה על 138,000 ש"ח לבין 2.6% לרכב אשר ערכו אינו עולה על 123,000 ש"ח.

19. הנה כי כן, התקנות מורות על נוסחה קבועה לחישוב שווי השימוש ברכב ואין הן מזכירות דרכים נוספות לחישוב שווי שימוש זה. אין מדובר בניסוח המצביע על חזקה, או בניסוח המותיר פתח לאפשרויות חישוב חלופיות (ראו והשוו: ע"א 900/01 קלט נ' פקיד שומה תל אביב, פ"ד נז(3) 759, 750 (2003) (להלן: עניין קלט)). הנוסחה היא ברורה וחד-משמעית ואין כל אחיזה לשונית לפרשנות אותה מציעות המערערות. אכן, את דיני המס, כמו כל דין אחר, יש לפרש גם על פי תכליתם (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 302, 280 (2008); דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי, פסקה 20 (12.9.2017); אהרן ברק "פרשנות דיני המיסים" משפטים כח, 425 (1997); לביקורת על גישה זו ראו: עפר גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס: מהצהרת עקרונות לפרקטיקה מעשית" מיסוי יח/2, 79, 112-114 (2004)). אך כפי שנראה לעיל, גם בחינת תכלית ההסדר אינה מובילה לתוצאה שונה.

ההיסטוריה החקיקתית

20. הדרך להתחקות אחר תכליות התקנות מתחילה בהיסטוריה החקיקתית אשר ליוותה אותן כפי שהיא עולה מהרקע לחקיקתן ומהליך החקיקה עצמו, שכן "לכוונת המחוקק ההיסטורי באשר לתכלית החקיקה העולה מלשון החקיקה או מההיסטוריה החקיקתית משקל מכריע בגיבוש תוכנה של תכלית החקיקה" (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני – פרשנות החקיקה, 161 (1993)).

21. נוסחו של סעיף 2(2) לפקודה אשר לפנינו נקבע בעקבות תיקון מס' 22 לפקודה (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), התשל"ה-1975) אשר אימץ את המלצות ועדת



פרופ' חיים בן שחר לרפורמה במשטר המס (להלן: ועדת בן שחר). עובר לתיקון, הכנסתו החייבת של עובד הוגדרה כ- "השתכרות או רווח מעבודה, לרבות שווים הנאמד של אכסנייה או אוכל או מגורים או של כל קצובה אחרת...". הביטוי "כל קצובה אחרת" היווה כר פורה להתדיינויות בין נישומים לבין רשויות המס (וראו: ע"א 545/59 "דן" אגודה שיתופית בע"מ נ' פקיד שומה ת"א, פ"ד י"ד(5) 2088, 2096 (1960); ד"נ 5/69 עיריית בת ים נ' פקיד השומה, תל-אביב, פ"ד כ"ד(2) 37 (1970), בהם קבע בית המשפט כי יש להבחין בין הנאה שאינה אלא הכנסה מוסווית עבור העובד לבין הנאה שעיקרה צורך המעסיק). במסגרת עבודתה, עמדה ועדת בן שחר על שחיקת בסיס המס באמצעות תשלומים לעובדים אשר כונו בשמות שונים במטרה להביא להכנסה פטורה ממס. על מנת למנוע מצב זה, תוקן נוסח הסעיף וננקטה גישה רחבה, המתבטאת במעבר מהביטוי "כל קצובה אחרת" ל-"כל טובת הנאה או קצובה" (ראו: ע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים נ' בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ, פסקה ו(2) (28.11.2007)).

22. בניגוד למקרים אחרים, אשר הגיעו לפתחו של בית משפט זה ובהם התעוררה השאלה האם יש לסווג תשלומים מסוימים הניתנים לעובד בגדר "טובת הנאה או קצובה" (ראו למשל: ע"א 3844/15 פקיד שומה פתח תקוה נ' שירותי בריאות כללית (15.12.2016)), הרי שבענייננו אין מתעורר קושי זה כלל. שכן, המחוקק מנה מפורשות במסגרת טובות הנאה מיוחדות הבאות בגדר הכנסה החייבת במס של עובד גם את "שווי של שימוש ברכב" (ראו גם את דברי ההסבר שליוו את הצעת החוק לתיקון הפקודה (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), התשל"ה-1975, ה"ח 1188, 319, 325) ואת דיוני ועדת הכספים בעת הכנת התיקון לפקודה לקריאה שניה ושלישית (פרוטוקול ישיבה מס' 297 של ועדת הכספים, הכנסת השמינית, 10 (15.6.1975)); וראו גם: דברי יו"ר ועדת הכספים דאז, ח"כ ישראל קרגמן, בעת הצגת התיקון (דברי הכנסת, חוברת ל"ה, ישיבה קצ"ח, 3534-3535 וראו הסתייגויות שהועלו בעניין הטלת מס בגין שימוש ברכב בעמ' 3541, 3544)).

ויש לציין במאמר מוסגר, כי שעה שנקבע מפורשות בסעיף 2(א) לפקודה כי הכנסה מעבודה כוללת את "שווי של שימוש ברכב... שהועמד לרשותו של העובד" הרי שהמבחן לחיוב בשווי שימוש זה הינו העמדת הרכב לרשות העובד, ודי בכך כדי לדחות את טענת המערערות כי יש לבחון האם כלי הרכב מהווה "גורם ייצור". משכך, אין מקום להידרש לשאלה האם הצמדת הרכב נעשתה לשם הנאת העובד או לשם טובת המעסיק (יוסף גרוס דיני המס החדשים, 106, 120 (מהדורה שלישית, 2003); אהרון נמדר מס הכנסה, 121 (מהדורה רביעית, 2013)).

23. תכליתו של התיקון לפקודה הייתה אפוא, להרחיב את בסיס המס, ובכלל זה להביא בגדר הכנסה חייבת במס גם את טובת ההנאה העולה מהצמדת רכב לעובד מידי המעסיק.

24. בעקבות התיקון לפקודה הותקנו תקנות שווי השימוש, אשר עברו גלגולים שונים. תחילה נקבע במסגרת תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשל"ה-1975 חישוב המתבסס על "העלויות הקבועות בתוספת הסכום המתקבל ממכפלת 12,000 ק"מ בעלויות המשתנות לק"מ. רק בהמשך, במסגרת תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב) (הוראת שעה), התשמ"ו-1985, נקבע כי שווי השימוש ברכב יהיה סכום קבוע אשר יעמוד ביחס לנפח המנוע בו. במהלך הדיונים בוועדת הכספים אשר קדמו לאישור התקנות נדונו אפשרויות חישוב אחרות לשווי השימוש, תוך שניתנה הדעת לכך שהנוסחה שנקבעה לא בהכרח משקפת מצבים פרטניים ייחודיים (ראו למשל: פרוטוקול מס' 321 של ועדת הכספים, הכנסת ה-8 (8.7.1975); פרוטוקול ישיבה מס' 7276 של ועדת הכספים, הכנסת ה-16, 19-21, 24 (4.11.2003)), עם זאת, הובהרה החשיבות של קביעת נוסחה אחידה לצורך קידום תכליות של יעילות, פשטות וודאות. זאת לצד הכוונת הציבור באופן המעודד נסיעה בכלי רכב חדשים המזהמים פחות ובטוחים יותר. על כן, לא רק שהתפיסה כי אופן החישוב שבתקנות מהווה נוסחה אחידה וחד-משמעית שאין בילתה – אשר יש לה עיגון לשוני מפורש – הובהרה במסגרת הליכי התקנת התקנות, אלא שהיא מחוברת בשורשה לתכליות כלליות של דיני המס.

25. במסגרת זו יעילות מלאכת גביית המס וודאות באשר לנורמות הפיסקאליות הם אינטרסים ציבוריים מרכזיים העומדים בבסיסם של דיני המס (ע"א 9922/02 רשות השידור נ' שפ"מ שידורי פרטומת מאוחדים בע"מ, פסקה 10 (22.8.2007); ע"מ 4562/15 עיריית תל אביב נ' א.ש. נכסים ובנין (1989) בע"מ, פסקה 19 (31.12.2017)). 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 (ראו גם: ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, פסקה 22 (2.2.2014)). כלל זה מאפשר לרשויות המס להתגבר על קשיי הוכחה, מסירה מהן את הנטל לבחון את טענות הנישומים הספציפיים ומגבירה את הודאות המשפטית (ע"א 8114/09 מלכיאל נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה 13 (1.2.2012)).

26. זאת ועוד. חרף טרוניית המערערות בעניין, איני מוצא כי מדובר בהסדר החורג מן המקובל בדיני המס ודוגמאות לכך ניתן למצוא למכביר. כך, למשל, פקודת מס הכנסה מתירה ניכוי פחת מההכנסה החייבת במס בגין נכסים המשמשים לייצור הכנסה. בהתאם

לכך, תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (כמו גם תקנות הפחת השונות שהותקנו במשך השנים) מורות כי הסכום אשר יוכר בפחת יהיה בשיעור קבוע ואחיד כמפורט בתוספת השנייה לתקנות (למעט חריג בו מתקיימת כליה וכליה למעלה מן השיעור הקבוע כתוצאה מעבודה במשמרות, המוגבל אף הוא לכפל מהשיעור הקבוע). יפים לעניין זה דבריה של השופטת (כתוארה אז) א' חיות בע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413, 495 (2006):

"חוששני כי גישה המרחיבה את גדר המקרים שניתן לכלול במסגרת החריג על פי תקנה 4 עלולה לגרור את רשויות המס להתדיינות רבות באשר לשיעורי פחת התואמים את מידותיו הספציפיות של כל נישום ונישום... כטיבם של כללים אחידים יש אמנם מידה של שרירות במנגנון האחיד הקבוע בתקנות הפחת, אך זהו המחיר שבחר מתקין התקנות לשלם לצורך השגת יעילות ונוחות בחישוב הפחת לצורכי מס ונראה כי אל התכלית הזו ראוי לכוון בבואנו לפרש את תקנה 4 לתקנות הפחת." (ההדגשות הוספו – ד.מ.).

כך גם בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברדיו טלפון נייד), התשס"ב-2002, במסגרתן נקבע כי שווי השימוש ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשות העובד יהיה מחצית מההוצאה החודשית, או 80 ש"ח לפי הנמוך מביין השניים, ובעוד תקנות רבות נוספות.

27. ובאשר לטענת המערערות בדבר "מס אמת". אין לכחד כי השימוש בכללים (ובחזקות חלוטות) מעורר חשש לפגיעה בעקרון היסוד של גביית "מס אמת" (עניין קלט, עמ' 761-762). ברם, אין בחשש זה, כדי לבטל את משקלם של שיקולי ודאות, יעילות וסופיות העומדים בבסיס דיני המסים (ע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פסקה 11 לפסק דינו של השופט י' עמית (23.12.2011)). זאת, 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. למשל, שוויה של אפשרות נסיעה בלתי קצובה ברכב; שוויו של טיפול הרכב על ידי אחר; כמו גם העברתו במבחן הרישוי השנתי. כל אלה לא יסולאו בפז. על כן, בהצמדת רכב על ידי המעסיק גלומים יתרונות בלתי מוחשיים רבים אשר את ערכם המדויק לא ניתן לאמוד. לפיכך, אין מנוס מלקבוע מחיר ממוצע המשקף את ערכה המשוער של טובת הנאה זו. בהקשר זה אציין כי מעיון בדיונים שהתקיימו בוועדת הכספים ניכר כי מחוקק המשנה נותן את דעתו על הצורך לעדכן את הקבוע בתקנות באופן תדיר ובהתאם לצורך המתעורר לעשות כן. בהתאם לכך, מחוקק המשנה לא קפא על שמריו ועדכן את התקנות

מפעם לפעם. די אפוא בכך כדי לדחות את טענת המערערות בעניין זה. לפיכך, סבורני כי מכלול הנימוקים שהוצגו מעורר קושי של ממש לאמץ את הפרשנות אותה הציעו המערערות ומטה את הכף לטובת פקיד השומה.

סוגיות משנה נוספות

28. על רקע התשתית הנורמטיבית שתוארה לעיל, הגעתי אפוא לכלל מסקנה כי אין עוגן לטענת המערערות כי הכלל הקבוע בתקנות יוצר "חזקה הניתנת לסתירה". משהגעתי למסקנה זו 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.

29. ובאשר לטענת אור חי בדבר סיווגם של כלי הרכב. הגדרת רכב עבודה בפקודת התעבורה קובעת שני תנאים מצטברים על מנת שרכב יוגדר כרכב עבודה: א. מורכב עליו ציוד עבודה באופן קבוע או שמבנהו עשוי לביצוע עבודה; ב. הוא אינו מיועד להובלת משא או להסעת נוסעים. אור חי אינה טוענת כאמור כי לא ניתן לעשות שימוש ברכביה לשם הסעת נוסעים אלא כי שימוש זה אינו השימוש והייעוד העיקרי הנעשה בהם. לטענתה, די בכך על מנת שיקבע כי מדובר ברכב עבודה הפטור מזקיפת שווי שימוש. אין בידי לקבל טענה זו. צודק המשיב כי אין בנמצא עוגן סטטוטורי לטענת אור חי כי רכב המשמש גם להסעת נוסעים, יכול להיחשב רכב עבודה אם הסעת נוסעים כאמור אינה "השימוש והייעוד העיקרי" שלו. זאת שעה שעל פי הפקודה, רכב המיועד להסעת נוסעים – אינו "רכב עבודה". על כך יש להוסיף כי מוסכם על אור חי כי כלי הרכב שלה מצויים בידי עובדיה 24 שעות ביממה, 7 ימים בשבוע, כולל סופי שבוע וחגים לצרכיהם האישיים והמשפחתיים. באותם זמנים העובד עושה ברכב כרצונו ומשתמש בו כבעלים לכל דבר ועניין כולל לצרכי הסעתו האישית והסעת בני משפחתו. בנסיבות אלו קשה להלום את הטענה שהרכב הוא בבחינת "רכב עבודה". זאת בשונה מכלי רכב שיעודו הבלעדי הוא כזה, כדוגמת משאית הובלה, מערבל בטון ומשאית גורר תומך (סמיטריילר).

על כן, כאמור אציע לחבריי לדחות את הערעורים ולחייב את כל אחת מהמערערות בתשלום הוצאות פקיד השומה, בסך של 40,000 ש"ח.

השופט י' עמית:

אני מסכים.

שופט

השופטת י' וילנר:

אני מסכימה.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ד' מין.

ניתן היום, י"ח באייר התשע"ט (23.5.2019).

שופטת

שופט

שופט