ע"מ 46156-09-24 גיל-רן ניהול וביצוע פרוייקטים בנדל"ן בע"מ נ' פקיד שומה אזור השרון

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

מערערת	**גיל-רן ניהול וביצוע פרוייקטים בנדל"ן בע"מ** **ע"י עו"ד נדב אורן**
	נגד
משיב	**פקיד שומה אזור השרון** **ע"י עו"ד שירה קידרון גוטליב**

פסק דין

בערעור שבפניי חלוקים הצדדים בשאלה האם היה על המערערת לזקוף לעובדיה הכנסה בגובה שווי השימוש בכלי הרכב שהעמידה לרשותם - כגישת המשיב, או שמא, ומאחר שנטען כי אותם כלי רכב נועדו לצרכי עבודה בלבד, העמדתם לרשות העובדים לא היוותה טובת הנאה בידם, המחויבת במס - כעמדת המערערת.

רקע

1. המערערת היא חברה פרטית, שתחום פעילותה עבודות עפר ותשתיות כבישים, והיא מעסיקה עשרות עובדים. אותם עובדים עושים שימוש במהלך עבודתם ברכבים של המערערת, ובתום העבודה נוסעים בהם לבתיהם.

2. ביקורת שנערכה על ידי המשיב לשנים 2018-2021 העלתה כי המערערת לא זקפה לעובדיה שווי שימוש ברכב (למעט למנהליה), בניגוד לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), תשמ"ז-1987 (להלן: "**התקנות**"). המשיב הוציא למערערת שומה בצו, ומכאן הערעור.

3. לשלמות התמונה יצוין, כי מאחר שהמערערת לא העמידה לרשות המשיב תיעוד מסודר ומלא של כלי הרכב והצמדתם לעובדים ספציפיים, יוחסו הרכבים על ידי המשיב לעובדי המערערת, החל מהשכר הגבוה ביותר ומטה, בהתאם לשיעור המס

https://www.capitax.co.il/Attachments/46156-09-24.pdf

השולי של כל עובד. שיעור המס השולי חושב לפני ייחוס כלי הרכב, אף שהמשכורת גדלה בעקבות ייחוס שווי השימוש ברכב.

<u>תמצית טענות המערערת</u>

4. אופי פעילותה של המערערת הוא ייחודי ומצריך ניוד עובדים לאתרים נידחים ומרוחקים בכל רחבי הארץ בשעות היום והלילה, ללא נגישות לתחבורה ציבורית. נוסף על כך, חלק ניכר מעובדי המערערת הם תושבי הפזורה הבדואית, המתגוררים במקומות שהנגישות אליהם מוגבלת ביותר. משכך, אין אפשרות לארגן הסעה קבועה ומרוכזת, והדרך המעשית היחידה היא להעמיד לרשות העובדים כלי רכב. עם זאת, חל איסור על העובדים לעשות שימוש בכלי הרכב של המערערת לצרכים פרטיים והם מונחים שלא לעשות כן. נוכח התקנת מכשירי "איתוראן" בכל הרכבים, המאפשרים מעקב מדויק בזמן אמת והתרעה על תזוזה שלא בשעות העבודה, הייתה למערערת שליטה מלאה על הרכבים, המקבילה להעמדתם בחצרי המערערת בסוף יום העבודה.

5. התנהלות המערערת הייתה ברורה, גלויה ושקופה במשך כ-22 שנים, שבמהלכן הגישה דוחות שנתיים, שאושרו על ידי מפקחי המשיב, ללא דרישה לזקיפת שווי שימוש ברכב לעובדים. התנהלות ממושכת זו, לצד בדיקות תקופתיות של המשיב, מבלי שנדרש כל שינוי מצדו עד לשנת 2022, יצרה אצל המערערת הסתמכות וציפייה לגיטימית כי היא פועלת כדין. השומה שהוצאה בדיעבד היא קיצונית והופכת את פעילותה של המערערת בשנים הרלוונטיות לבלתי כלכלית, עד כדי כך שאילו ידעה על כך מראש, הייתה מחסלת את פעילותה בזמן אמת. נוסף על כך, בחישובו התעלם המשיב מהטבות מס להם זכאים העובדים, בגין מקום מגורים, אשר ממילא מובילות לפטור ממס, אף אם יחושב שווי שימוש ברכב.

6. לאור כל האמור יש לבטל את שומת המשיב כולה, ולמצער לתקנה בהתאם לשומה שהוציא המשיב בשלב א', שהייתה נמוכה בשיעור ניכר.

<u>תמצית טענות המשיב</u>

7. בהתאם להלכה הפסוקה, עצם העמדת הרכב לרשות העובד והפוטנציאל לשימוש בו מחוץ לשעות העבודה, מקימים חזקה חלוטה לחיוב בשווי שימוש. הרכבים אינם עונים להגדרת "רכב תפעולי" מאחר שהם חנו בבתי העובדים לאחר שעות העבודה, והעובדים לא נתבקשו להחזירם לחצרי המערערת. לא הוכח מנגנון בקרה שהופעל, אשר מנע מהעובדים לעשות שימוש ברכבים המצויים ברשותם מחוץ לשעות העבודה. טענה בדבר ביצוע מעקב מדגמי, או איסור גורף על שימוש פרטי ברכב, אינה מעלה או מורידה מהעובדה שהרכבים הועמדו לרשות העובדים ושימשו אותם, לכל הפחות לנסיעות לביתם ובחזרה.

8. המערערת לא סיפקה נתונים ממערכת "איתוראן" עליהם ביססה את טענותיה, ואף לו הומצאו כאלה, לא היה בהם כדי לסייע לה, לאור החזקה החלוטה, כנזכר. באשר לטענה כי חלק מהעובדים הם תושבי הפזורה הזכאים להטבות מס, הרי שהנטל להוכחת הזכאות מוטל על המעסיק והעובד, והמערערת לא הציגה אישורי תושבות.

9. אשר לפערים בין השומות בשלב א' ובשלב ב', הרי שבהתאם לדין המשיב אינו מוגבל לשומה המקורית. לאחר שהמערערת השיגה על השומה בשלב א' בוצע על ידי המשיב תחשיב מחדש, בהתאם לנתונים שעמדו בפניו.

<u>דיון והכרעה</u>

10. בהתאם לסעיף 2 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א - 1961 (להלן: "**הפקודה**") הכנסה החייבת במס כוללת, בין היתר "**כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו**", ובכלל זה "**שוויו של שימוש ברכב ... שהועמד לרשותו של העובד**".

11. נמצא, אפוא, כי העמדת רכב לרשות עובד על ידי המעסיק נחשבת להכנסת עבודה בגינה חלה חובת תשלום מס. אופן תשלום המס פורט בתקנה 2 לתקנות, שהוא תוצאה של מכפלת "המחיר המתואם לצרכן של הרכב" ב"שיעור שווי השימוש", מונחים שהוגדרו ופורשו בתקנות.

12. הצדדים חלוקים בשאלה האם בענייננו *הועמדו הרכבים לרשות העובדים*, אם לאו. המשיב מפנה לכך שהעובדים נסעו עם הרכבים לבתיהם בתום עבודתם, ואילו המערערת מטילה את יהבה על איסור גורף שהוטל עליהם על שימוש ברכבים לצרכים פרטיים. מבין שתי הגישות האמורות נראה כי גישתו של המשיב תואמת את הדין והפסיקה ולפיכך יש לאמצה.

13. נקודת המוצא ש אינה שנויה במחלוקת, היא כי רכבי המערערת היו ברשות עובדיה גם מחוץ לשעות העבודה. בכך מתמלא התנאי הקבוע בסעיף 2 לפקודה, לפיו הרכב "**הועמד לרשותו של העובד**". המערערת, מנגד, מבקשת לשכנע כי מדובר ברכבים המשמשים לצרכי עבודה בלבד.

14. אלא שעמדת המערערת נסתרת מלשון התקנות עצמן. כך, בהגדרת המונח "רכב" מפנות התקנות להגדרתו של מונח זה בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה-1995 (להלן: "**תקנות הניכוי**"). "רכב" מוגדר שם כ:

> **" ... רכב שסיווגו M1 ורכב שסיווגו N1, כמשמעותם בתקנות התעבורה, תשכ"א-1961, למעט רכב עבודה כמשמעותו בפקודת התעבורה ולמעט רכב תפעולי...".**

הגדרתו של רכב תפעולי בתקנות הניכוי הינה כדלקמן:

> **"רכב תפעולי" – רכב שהתקיים בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה:**
>
> **...**
>
> **(2) הרכב לא הועמד לרשות עובד כלשהו של המעביד, הוא משמש רק לצורכי המעביד או בעל משלח היד או העסק, לפי העניין ... ובתום שעות העבודה הרכב אינו יוצא מחוץ למקום העיסוק".**

15. עינינו הרואות - "רכב", שהשימוש בו על ידי העובד נזקף כהכנסה המחויבת במס, אינו כרכב תפעולי, קרי, כזה שבתום שעות העבודה "אינו יוצא מחוץ למקום העיסוק". די, אפוא, בכך שעובדי המערערת נוסעים לבתיהם עם כלי הרכב שהועמדו לרשותם כדי להביא למסקנה שאין מדובר ברכבים תפעוליים, והשימוש בהם מהווה הכנסה החייבת במס.

16. המערערת טוענת, כי אמנם בתום העבודה הרכבים המדוברים יוצאים ממקום העיסוק, אך זאת מטעמים פרקטיים בלבד, נוכח מרחקים של מאות ק"מ בין בתי העובדים למשרדיה בקיסריה או חניון המשמש אותה בראשון לציון. לשיטתה, אין משמעות הדברים בהכרח כי המדובר ברכב המוקצה לעובדים, על כל המשתמע מכך, ויש לבחון את הדברים באופן מהותי.

17. דע עקא, כי סוגיית שווי השימוש ברכב, והטענה כי ניתן במקרים מסוימים, ומטעמי שומת "מס אמת", לחרוג מהכללים שנקבעו בתקנות, נדונה והוכרעה זה מכבר בפסיקת בית המשפט העליון. בע"א 4096/18+7550/18 **חכם את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו** (23.5.2019) (להלן: "עניין **אור-זך**"), חלף זקיפת הכנסה בהתאם לשווי השימוש כקבוע בתקנות, ביקשו המערערות להעדיף חישוב "מס אמת", כפי גישתן, המבוסס על נתוני מערכת ממוחשבת שהותקנה בכלי הרכב, המאפשרת להבחין בין נסיעות פרטיות לנסיעות עסקיות. לעמדתן, התעלמות מנתוני המערכת תביא לכך שתיזקף לעובד הכנסה גבוהה בהרבה מהיקף ההנאה הנובעת משימושו הפרטי ברכב.

בית המשפט דחה את עמדת המערערות, וקבע כי נוסחת החישוב שבתקנות היא כלל מהותי ומחייב **שלא ניתן לסטות ממנו**, אשר נקבע משיקולי יעילות, פשטות וודאות. נפסק, כי יש לפעול בהתאם לנוסחה שבתקנות על מנת למנוע דיון פרטני בטענת כל נישום. וכך נאמר (פסקאות 25, 27; ההפניות הושמטו):

> **"יעילות מלאכת גביית המס וודאות באשר לנורמות הפיסקאליות הם אינטרסים ציבוריים מרכזיים העומדים בבסיסם של דיני המס.... 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... זאת, אף ביתר שאת במקום שבו ניכר מלשון מחוקק המשנה כי הוא ביכר יעילות וודאות על פני הדיוק ביחס לנישום הספציפי".**

18. כך גם בענייננו. המערערת מבקשת לטעון, כי אף שהעובדים נסעו ברכבים בתום העבודה לביתם, הלכה למעשה לא נעשה בהם שימוש פרטי מצדם. אלא שבהתאם להלכה שלעיל, אין מקום לבחינת טענות פרטניות, ובענייננו, הטענה שלא נעשה ברכבים שימוש שאינו לצרכי עבודה, משום איסור שהוטל על העובדים.

19. בעניין **אור זך**, נטען כי לפחות לגבי חלק מן העובדים, הצמדת הרכב נכפתה עליהם בשל כוננויות, כך שהרכב היווה למעשה, "גורם ייצור", בעוד שהנאת העובדים ממנו הייתה "שיורית ואגבית".

על כך השיב בית המשפט בהאי לישנא (פסקה 22):

> **"שעה שנקבע מפורשות בסעיף 2(2)(א) לפקודה כי הכנסה מעבודה כוללת את 'שוויו 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, 120, 106 (מהדורה שלישית, 2003); אהרון נמדר מס הכנסה, 121 (מהדורה רביעית, 2013))"** (ההדגשה הוספה).

20. הנה כי כן - המבחן לעניין זקיפת בשווי השימוש ברכב הוא, האם הרכב הועמד לרשות העובד. הא ותו לא. לאמור, האם היה לעובד **פוטנציאל** לשימוש ברכב, ואפילו אם תוצאתו של אותו פוטנציאל הסתכמה רק בכך שהעובד לא רכש רכב נוסף. משיקולי יעילות וודאות, ועל מנת להימנע מהצורך לבחון כוונות שבלב, כמו גם טענות פרטניות לעניין היקף השימוש בפועל, העמדת רכב לעובד נחשבת

להכנסת עבודה, כאשר החיוב במס כלל ועיקר אינו תלוי בשאלה אם העובד ביצע בפועל נסיעות פרטיות, אם לאו, ואם ביצע – כמה ביצע, ואם לא ביצע - מדוע לא ביצע, האם מרצונו החופשי או מחמת איסור שהטיל עליו מעבידו, או מכל מטעם אחר.

21. המערערת הטילה יהבה על מערכת האיתוראן שמותקנת ברכבים. לדברי מנהלה, מר עוזי שמואלי (להלן: "**שמואלי**") במערכת זו יש למנוע נסיעות פרטיות על ידי העובדים. כך, במהלך סופי השבוע מתקבלת התראה במקרה שרכב מונע, וביתר הזמן נערכות על ידו בדיקות מדגמיות אל מול דוחות איתוראן, על מנת לוודא שלא נעשה ברכבים שימוש מחוץ לשעות העבודה (עמ' 13 ש' 22-31). אלא שלא הוצגו הדוחות האמורים, ואף לא הוצגו התראות שהתקבלו (ולדברי שמואלי היו מקרים כאלה, אף אם מעטים – עמ' 9 ש' 4-5). אף לא הוצגו אסמכתאות לפעולות שננקטו כלפי עובדים באותם מקרים (לדברי שמואלי – "קנס" או פיטורים – עמ' 8 ש' 26), ואפילו לא מסמך כלשהו או איזו ראיה אחרת בהתייחס לאיסור שהוטל על העובדים לעשות שימוש פרטי כאמור.

22. בדומה, ניכרו אף חסרים ראייתיים נוספים מצד המערערת, בלא כל הצדק. כך, שמואלי העיד כי לעובדים היו רכבים פרטיים משל עצמם, אשר שימשו אותם לצרכיהם האישיים. משנשאל מדוע לא הציג ראיות לדבריו אלו, השיב: "**אף אחד לא ביקש**" (עמ' 9 ש' 23). כך, גם לא הובאו לעדות רואה החשבון של המערערת, או מי מעובדיה, ללא כל טעם המניח את הדעת, וזאת שעה שלשיטת המערערת היה בהם לתמוך בגרסתה (ראו: עמ' 7 ש' 10-28; עמ' 14 ש' 35).

23. יודגש - האמור לעיל הוא בבחינת למעלה מן הצורך, שהרי העובדה שאינה שנויה במחלוקת היא כי בתום יום העבודה חזרו העובדים לבתיהם עם כלי הרכב, ודי בכך על מנת לקבוע שאין מדובר ב"רכב תפעולי". יתר על כן, וכפי שנקבע בעניין **אור-זך**, לא ניתן לחרוג מהנוסחה הקבועה בתקנות, וכפי שהבהרתי בעניין ע"מ 12335-03-20 **אמרויז בע"מ נ' פקיד שומה נתניה** (5.4.2021): "**ההלכה שיצאה מלפני בית המשפט העליון בעניין אור-זך היא ברורה וחד משמעית – <u>לא ניתן לחרוג מההסדר הקבוע בתקנות</u>**".

24. ואכן, בעניין **אור זך** הדגיש בית המשפט העליון (סעיף 19 לפסק הדין) כי -

> **"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.... הנוסחה היא ברורה וחד-משמעית ואין כל אחיזה לשונית לפרשנות אותה מציעות המערערות."**

25. ממילא, לא היה באותן ראיות, אף אם הובאו, כדי לתמוך בעמדתה של המערערת. מכל מקום, משנמנעה המערערת להציג ראיות, שלכאורה, ולפי דבריה שלה, תומכות בגרסתה העובדתית, אזי חזקה שאלו היו פועלות לרעתה (ע"א 7300/21 **אסרף נ' בובליל**, פסקה 36 (12.3.2024)).

26. המערערת טענה כי מאז הוקמה בשנת 1999, ועד שנת 2022, לא זקפה במשכורות עובדיה שווי שימוש ברכב, וזאת מבלי שהמשיב מצא לנכון להעיר הערה לעניין זה, או דרש לזקוף הכנסה כלשהי לעובדיה. לפיכך, עומדת לזכותה טענת הסתמכות ולפיה היא פעלה ופועלת כדין בהתנהלותה העסקית, ואין מקום, לאחר כל אותן שנים, לשינוי בדיעבד של עמדת המשיב והוצאת השומה נשוא הערעור.

27. דין טענה זו להידחות. הלכה היא כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה, ואין בשומות לשנים עברו כדי להקים השתק ביחס לשנות-מס מאוחרות יותר, ככל שהרשות מצאה כי לא פעלה כדין או כי ראוי לשקול מחדש את מדיניותה. אך ברור הוא, כי אין מקום לצפות להנצחתה של טעות, לרבות טעות בשיקול הדעת, אך מן הטעם שכך נהגה הרשות בעבר:

> **"הלכה היא בדיני המסים כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה ואין לכבול את שיקול דעתו של פקיד השומה לאופן בו מיסה את הנישומים בשנות מס קודמות...**
> **נוסף על האמור לעיל, לצד חובת ההגינות המוטלת על רשות שלטונית (באשר היא, בין אם רשות המסים ובין אם כל רשות אחרת), חלה עליה גם חובה להפעיל באופן מתמיד שיקול דעת, לבחון את החלטותיה ועמדותיה מחדש מעת לעת ולוודא כי הן אכן החלטות ראויות... לפיכך, ודאי שרשות מינהלית אף רשאית לשנות מדיניות שאימצה בעבר. קבלת טענת**

> **ההשתק השיפוטי במקרים מעין אלה, בהם רשות המסים משנה את עמדתה בנוגע לאופן שבו יש לסווג הכנסות מסוימות, משמעותה המעשית הינה ביטול שיקול הדעת המינהלי וריקונו מכל תוכן ממשי.**
> **חובתה של רשות מינהלית שלא לכבול את שיקול דעתה אף מקבלת משנה תוקף שעה שעסקינן בעניינים פיסקאליים. מערכת מס שמגשימה את תכליתה ואת האינטרס הציבורי בבסיסה, היא כזו המביאה לגביית מס אמת ומתייחסת באופן שוויוני לנישומים בעלי נתונים זהים... כמו כן, ענף משפטי זה מאופיין במעין "משחק סכום אפס", במובן זה שמתן הטבת מס לנישום אחד מגדילה מיניה וביה את נטל המס בו יישאו יתר הנישומים ... על יסוד מאפיינים אלה ניתן להבין את היחס המיוחד שניתן לעצמאות שיקול הדעת של רשויות המס. כך, ניכרת בפסיקה נטייה מצמצמת להחיל על רשות המסים את דוקטרינת השתק הפלוגתא ... יתרה מכך, בנסיבות מסוימות רשאית רשות המסים, בגדרי שיקול הדעת המסור לה, לעיין מחדש אף בשומות סגורות... כך, על אחת כמה וכמה שרשאית רשות המסים לשנות מהחלטתה ומהמדיניות שאימצה בעבר באשר לסיווג הכנסות מסוימות".**
>
> (ע"א 7204/15+8236/16 **פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל**, פסקאות 87-89, ההפניות הושמטו, 2.1.2018)).

28. בשים לב לדברים אלה, ומעת שמצא פקיד השומה כי היה על המערערת לזקוף הכנסה לעובדיה בגין שווי השימוש בכלי הרכב שהעמידה לרשותם, העובדה כי בשנות מס קודמות לא זקף הכנסה כאמור, אינה מונעת ממנו להוציא את השומה. לשון אחר, העובדה כי עד כה זכתה המערערת ליהנות מן ההפקר, והמשיב לא זקף הכנסה בשל שווי השימוש ברכב, אין בה להקנות לה זכות להותרת המצב על כנו.
29. אשר לטענת המערערת באשר לפער בין השומה שהוצאה בשלב א' לזו שהוצאה בשלב ב', הרי שכידוע ובהתאם לסעיף 152(ב) לפקודה, מעת שהוגשה השגה על שומה, ולא הושג הסכם בין הנישום ופקיד השומה – "... **יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים בו את השומה, *להגדילה או להפחיתה*"**. מכאן שהמשיב היה רשאי להגדיל את השומה, משעה שערך תחשיב עדכני, ואף נתן הסבר לשינוי בין שתי השומות, דהיינו - הוספת כלי רכב שלא היו לפניו בשלב א' וכן תוספת של ריבית והפרשי הצמדה (עמ' 43 ש' 31-30). דברים אלו לא נסתרו.

30. הוא הדין באשר לטענות המערערת בהתייחס להטבות להן זכאים העובדים בגין מקום מגורים; לא נסתרו דברי המשיב על כי לא הוצגו בפניו אסמכתאות על אודות מקום מגוריהם של העובדים (ראו גם דברי ב"כ המערערת בעמ' 47, ש' 34-5). יחד עם זאת, חזקה על המשיב כי ינהג על פי האמור בתצהירו (סעיף 30) לפיו עדיין פתוחה בפני המערערת הדרך להוכיח את זכאותם של העובדים להטבות מס על פי הדין.

<u>סוף דבר</u>

31. הערעור נדחה.

32. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסכום של 40,000 ₪ שישולמו בתוך 30 ימים, שאם לא כן יישאו ריבית שקלית החל מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ל' חשוון תשפ"ז, 10 נובמבר 2026, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטין, שופט