



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

ניתן ביום 22 ספטמבר 2026

המערערת

(המשיבה בערעור שכנגד)

א. ליטמן בע"מ

-

המשיב

(המערער שכנגד)

המוסד לביטוח לאומי

בפני: ממלא מקום הנשיא אילן איטח, השופט דורי ספיבק, השופט עמיצור איתם
נציג ציבור (עובדים), מר ירון לוינזון, נציג ציבור (מעסיקים), מר ברי בר- ציון

בשם המערערת – עו"ד יגאל אלקובי

בשם המשיב – עו"ד ארז בוקאי

פסק דין

השופט עמיצור איתם

1. לפנינו ערעור וערעור שכנגד על פסק דינו של בית הדין האזורי תל אביב (השופטת יפית מזרחי-לוי ונציג הציבור מר דניאל הרפז ; ב"ל 8630-01-22), במסגרתו נדחתה ברובה תביעתה של א. ליטמן בע"מ (להלן: **החברה**) כנגד החלטת המוסד לביטוח לאומי (להלן: **המוסד**) בעניין קביעת דמי ביטוח לאומי לפי סעיף 359 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשנ"ה-1995 (להלן: **החוק**).

2. בית הדין האזורי דחה את התביעה ביחס לחיוב החברה בגין שווי רכבי החברה ורכבים שנשכרו על ידה, ומכאן ערעורה של החברה. בית הדין קיבל את התביעה ביחס לחיוב החברה באחזקת כלי רכב מסוג טויוטה הרשום על שם מנכ"ל החברה, ומכאן ערעורו שכנגד של המוסד.

המסגרת הנורמטיבית:

- 1 - מתוך 16





בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

3. סעיף 337 לחוק קובע כי דמי ביטוח לאומי נגזרים מההכנסה החודשית של עובד, כפי שדווחה על ידי המעסיק.
4. בהתאם לסעיף 358 לחוק, רשאי פקיד הגבייה של המוסד לקבוע שומת דמי ביטוח שונה מזו שנקבעה בדו"ח שהגיש המעסיק (להלן – הודעת קביעה). מכוח הסעיף, עורך המוסד ביקורת ניכויים במסגרתה הוא בוחן אם המעסיק שילם דמי ביטוח כנדרש עבור עובדיו בהתאם להכנסתם.
5. לפי סעיף 344 לחוק, ההכנסה החודשית של העובד נקבעת, בין היתר, בהתאם למקור המפורט בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: **הפקודה**). סעיף 2(2)(א) לפקודה קובע כי הכנסה החייבת במס כוללת, בין היתר **"תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב...; שווי של שימוש ברכב... שהועמד לרשותו של העובד"**.
6. מכאן, ששימוש של עובד ברכב שהועמד לרשותו על ידי המעסיק נחשב להכנסת עבודה ממנה יש לשלם מס הכנסה ודמי ביטוח לאומי. בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 (להלן: **תקנות הניכוי**), הגדרת רכב הינה **"למעט רכב עבודה כמשמעותו בפקודת התעבורה ולמעט רכב תפעולי, בין שבבעלותו של הנישום ובין שלא בבעלותו..."**.
7. **"רכב תפעולי"** מוגדר בתקנות הניכוי כך: **"רכב תפעולי" – רכב שהתקיים בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה: (1) הרכב הוא רכב ביטחון, כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, המשמש בפעילות מבצעית או ביטחונית בלבד; (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, של בעל משלח היד או של בעל העסק, לפי העניין – אינו בבית מגוריו ובתום שעות העבודה הרכב אינו יוצא מחוץ למקום העיסוק"**.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

8. **"רכב עבודה"** מוגדר בפקודת התעבורה כך: **"רכב שציוד עבודה מורכב עליו באופן קבוע, או שמבנהו עשוי לביצוע עבודה, ואינו מיועד להובלת משא או להסעת נוסעים"**. (נעיר כי להלן ייעשה שימוש תקני במונח שקבע החוק "רכב" על הטייתו השונות לרבות צורת הריבוי. המעוניין להרחיב יכול לעיין במאמרו של פרופ' חיים א. כהן **"רכבים ונסקים וכיוצא בהם"** אקדס 31 תשס"ו 18.4.2012 באתר האקדמיה ללשון העברית).

הרקע העובדתי:

9. כפי שעולה מפסק דינו של בית הדין האזורי, ביום 4.11.19 החל המוסד לערוך לחברה ביקורת ניכויים ביחס לשנים 2014-2017.

10. ביום 27.1.21 שלח המוסד לחברה הודעת קביעה על שומת דמי ביטוח בסך 1,339,995 ₪, בגין הרכיבים הבאים: שווי רכב, שווי מתנות, נופש לעובדים ואחזקת רכב בסך כולל של 1,066,723 ₪; תוספת הצמדה בסך 6,511 ₪; וקנסות בסך 266,761 ₪.

11. ביום 3.3.21 הגישה החברה השגה על הקביעה (פרט לרכיבים שווי מתנות ונופש לעובדים).

12. ביום 20.10.21 שלח המוסד לחברה קביעה מעודכנת ומענה הדוחה את עיקרי טענות החברה בהשגה. בקביעה המעודכנת חויבה החברה בדמי ביטוח בסך של 1,347,156 ₪ (דמי ביטוח נומינליים בסך 1,066,838 ₪; תוספת הצמדה בסך 6,531 ₪; קנסות בסך 273,787 ₪).

13. ביום 14.11.2021 הגישה החברה למוסד בקשה לביטול הקנסות שהושתו עליה בסך 273,787 ₪.

14. ביום 12.12.21 הודיע המוסד לחברה כי הקנס יופחת לסך של 95,915 ₪. לצד זאת הבהיר המוסד כי אחד מנימוקי ההפחתה ביחס לחיובי שווי רכב (סעיף 12 להודעתו



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

מיום 12.12.21) מותנה בכך שהחברה לא תפתח בהליכים משפטיים נגד הקביעה וכי ככל שהחברה תערער על הקנסות, ההפחתה תבוטל.

ההליך בבית הדין האזורי

טענות הצדדים בתמצית:

15. בתביעה טענה החברה טענות הן ביחס לחיובים והן ביחס לגובה הקנסות, כדלהלן:
א. יש לבטל את החיוב בגין שווי רכבי החברה, שכן מדובר ברכבי עבודה או ברכבים תפעוליים. בכלל זאת טענה שהרכבים לא הוצמדו לאף עובד, הרכבים אמנם יצאו מהעסק בסוף יום עבודה, אולם הדבר נעשה לצרכי כוונות וכן כי נערך יומן עבודה המתעד את השימוש ברכבים אלה כדי לוודא שלא נעשה בו שימוש פרטי. בנוסף, העובדים הוחתמו על חוזה שאסר על שימוש פרטי ברכבים.

כמו כן טענה החברה שהיא הסתמכה על קביעות קודמות של רשות המסים בעקבות ביקורות שנערכו לה ועל חוות דעת משפטית שקיבלה בשנת 2010, וכי הן רשות המסים והן המוסד לא חלקו על טענתה שמדובר ברכבים תפעוליים.

ב. יש לבטל את החיובים בגין שווי רכב של רכבים שכורים כיוון שמדובר ברכבים שהושכרו עבור קבלנים חיצוניים ולא עבור עובדי החברה.

ג. המוסד קבע חיוב בדמי ביטוח לעובד מסוים בגין טענה שרכב מסוג טויוטה קורולה, הרשום על שם מנכ"ל החברה הוצמד לשימוש. החברה טענה שיש לבטל את החיוב, כיוון שמדובר ברכב שנרכש באופן פרטי ע"י המנכ"ל אשר שימש רק לעיתים עובדים שהיו זקוקים לרכב, אך אינו בבעלות החברה. ומכל מקום לא הוצמד לאותו עובד מסוים. לחילופין, נטען שיש לחייב את המנכ"ל באופן אישי בדמי הביטוח בגין אחזקת רכב ולא את העובד.

ד. יש להפחית את הקנסות שהושתו עליה, וזאת מהטעמים הבאים: הקנסות נשענו על קביעות שגויות; החיוב בשווי רכב נקבע לראשונה והיה צריך לשקול אם בכלל לחייב בגינו; המוסד שגה כשקבע שניתן היה לתקן את הליקויים בשנת



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

2015 כשהביקורת הקודמת הסתיימה ביום 3.8.15. זאת כיוון שלפי הוראות חוזר מס' 11 מיום 10.7.18 הוגדרה שנת תפר כך שאם הביקורת הסתיימה במחצית השנייה של השנה, אזי שנת הביקורת תיחשב כשנת תפר במלואה. לצד זאת חוזר 14 מיום 1.2.21 קובע שיש להתחשב באופן המטיב עם החייב; וכן, המוסד טעה כשהפחית 16% בלבד מהקנסות עקב ירידה בהכנסות החברה (בשיעור 25.6%) למרות שלפי חוזר המוסד יש להפחית 20% ללא שיקול דעת. ה. על המוסד לשלם לחברה ולעובדיה הפרשי גמלאות בגין הקביעה שייחסה לעובדים שכר גבוה יותר.

16. המוסד דחה את כלל טענות החברה וטען שהקביעה והקנסות התקבלו כדין:

א. לעניין החיוב בגין הרכבים הצמודים - נטען, בין היתר, כי חובת ההוכחה ביחס להעדר שימוש פרטי ברכבים היא על החברה; החברה לא הצליחה לשכנע שמדובר ברכבי עבודה או ברכבים תפעוליים; בספרי החברה הוצמדו הרכבים לעובדים מסוימים; בתום יום העבודה הרכבים נשארו עם העובדים, מחוץ לעסק. גם אם הדבר נעשה לצורכי כוננות, הרי שגם הגעה וחזרה לעבודה ברכב מהווה טובת הנאה לעובדים. ההנחיות והפיקוח על שימוש העובדים בכלי הרכב לצרכים פרטיים לא היו מספיקות; ממילא, חקירה שבוצעה על ידי המוסד העלתה שהעובדים עשו שימוש פרטי ברכבים בידיעת המעסיק ובאישורו. המוסד טען כי הרישום עצמו ביומני החברה אינו מספיק כדי ללמד שלא היה שימוש פרטי ברכבים.

ב. הביקורת לשנים 2014-2015 שנערכה לחברה על ידי מס הכנסה הייתה להכנסות החברה ולא לשומות ניכויים. לכן, אין בשומות הסופיות במס הכנסה כדי לכבול את המוסד.

ג. אשר לחיוב בגין שווי רכבים שכורים - לפי ההסכם שיש לחברה מול קבלני המשנה ושהחברה המציאה למוסד, בסעיף התמורה נרשם (בכתב יד וללא חתימות ליד התיקון) שהמחיר אותו משלמת החברה "כולל רכב אשר יסופק ע"י החברה לקבלן במידת הצורך לפרקים". היינו, אין התחשבנות על שווי רכב



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

כי המחיר קבוע מראש וכבר כולל שווי רכב לקבלני המשנה. בנוסף, החברה לא המציאה למוסד אלא חשבוניות חלקיות (מדגמיות) בלבד, חלקן לרכבים שהושכרו לתקופה בלתי מוגבלת וחלקן עבור רכבים שהושכרו לתקופות קצובות. לא הומצאו חשבוניות לצורך בחינת התחשבות בין החברה לקבלני המשנה עבור הרכבים, כרטיס חובה וזכות (חו"ז) של קבלני המשנה בכדי לעמוד על היקף ההתקשרות בכל שנה ותקופות בהן בוצעו עבודות של קבלני משנה בהתאם לתקופות השכרת רכב. עם זאת, המוסד הסכים (במסגרת הקביעה) להפחית מהחוב רכב אחד בגין כל שנת ביקורת.

ד. אשר לאחזקת רכב הטויוטה - המוסד טען שקיים נוהג במשק שאושר ע"י רשות המיסים, לפיו רכבי חברה יירשמו בספריה ובמשרד הרישוי על שם בעל המניות כדי למנוע ירידת ערך. אין להסיק מרישום פורמלי זה שדווקא הבעלים השתמש ברכב ולא עובד אחר. לבעלים של החברה היו, בתקופה הרלוונטית, רכבים אחרים הרשומים על שמו. במאזן הבוחן של החברה לשנות הביקורת, צוין כי כרטיס ההוצאה של רכב זה הינו על שם עובד בשם "רן". גם במסמך שעניינו מצב הרכבים, רכב הטויוטה מיוחס לרן. לעובד זה ולבת זוגו לא היה רכב פרטי בבעלותם בתקופת הביקורת. עובד שמקבל רכב ממעסיקו, גם אם אינו רשום בטופס פחת של החברה, צריך לזקוף לו שווי לפי התקנות. המוסד הרחיב גם בעניינים עובדתיים שהצביעו לשיטתו על הצמדת הרכב לאותו עובד.

ה. אשר לקנסות – המוסד טען שהבקשה להפחתה הוגשה לפי הוראות חוזר 14 מיום 1.3.21. ביקורות בעקבות השגה לאחר 1.3.21 ניתן לבחון לפי החוזר החדש או הקודם, לפי החלופה המיטיבה עם המעסיק. הבקשה נדונה לפי החוזר החדש שהטיב יותר עם החברה, ובהתאם לכך הממצא בגין שווי רכב חושב כממצא בפעם הראשונה. טענת החברה בדבר "שנת תפר" אינה רלוונטית היכן שבסך הכולל החישוב המטיב יותר היה לפי החוזר החדש. החברה לא יכולה "לאחוז את המקל משני קצותיו" ולדרוש הפחתה לפי הסעיפים המטיבים בכל אחד מהחוזרים לפי כל אחד מהרכיבים בגינם הוטל קנס. בגין ירידה בהכנסות בשיעור 25.6% ניתנה הפחתה של 16%, בהתאם להוראות החוזר - ירידה עד 25% מקנה הפחתה של 10%. מאחר ולחברה ירידה בשיעור 25.6% הנופל בין



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

המדרגות הנקובות בחוזר ועולה ב-60% על המדרגה הקודמת, ניתנה הפחתה של עוד 6% מהמדרגה הבאה המקנה הפחתה נוספת של עוד 10%, לפי שיקול דעת. ההפחתה מנימוקים מיוחדים ניתנה, בין היתר, בגין החיסכון בעלויות הכרוכות בניהול הליכים משפטיים. לפיכך, מאחר והמעסיק ערער על החיובים שיצרו הקנסות "הרי שלצורך ההליך המשפטי יעמוד הקנס ללא ההפחתה מהנימוקים המיוחדים".

ו. אשר להפרשי הגמלאות - המוסד טען שהוא משלם הפרשי גמלאות ביוזמתו וכי ככל שקיים לחברה מידע על הפרשים שלא שולמו, עליה להעבירם למוסד.

עיקרי פסק הדין של בית הדין האזורי:

17. בית הדין דחה את טענת החברה כי רכביה הינם "רכבי עבודה". נקבע כי בהתאם לפסיקה, רכב המסוגל לשמש גם להסעת נוסעים, אפילו שאינו משמש לשם כך בפועל, אינו יכול להיחשב כ"רכב עבודה" (ע"א 4096/18 חכס את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו (23.5.19)). בענייננו, מר ליטמן הודה בחקירתו כי אין במושבי הנוסעים ציוד מקובע המונע הסעת נוסעים (עמ' 46, ש' 24 ואילך לפרוטוקול). 18. בית הדין דחה את טענת החברה כי רכביה הינם "כלי רכב תפעוליים", לאחר שבחן את שלושת הרכיבים המצטברים הקבועים בתקנות הניכוי, המגדירים "רכב תפעולי": העדר הצמדת הרכב לעובד מסוים, בלעדיות השימוש ברכב לצרכי עבודה והימצאות הרכב בתום יום העבודה בחצרי המעסיק. בית הדין השתכנע מעדותם של מר פרקש, רו"ח החברה ומר אלכסיי חיגר, עובד לשעבר בחברה (להלן בהתאמה: **רו"ח פרקש ומר אלכסיי**), כי הרכבים לא הוצמדו לעובד מסוים. עם זאת, נקבע כי החברה לא הוכיחה כי לא נעשה שימוש פרטי ברכבים. בכלל זה, נקבע כי לא הוכח שהחברה נקטה די אמצעים כדי למנוע אפשרות של שימוש פרטי ברכבים, במיוחד בשעות כוננות. זאת בין היתר, בהסתמך על עדותו של מר אלכסיי לחוקר המוסד, לפיה לא היה יומן רכב או צורך בדיווח על נסיעות.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

18. בנוסף, נקבע כי בפועל העובדים השתמשו ברכבים לצרכים פרטיים. זאת בין היתר, בהסתמך על תשובה של מר אלכסיי לחוקר המוסד לפיה באופן עקרוני נאסר שימוש פרטי ברכבים אולם אם היה צריך את הרכב היה מבקש אישור מהמנכ"ל, וכן על עדותו בפני בית הדין לפיה הוא נהג לנסוע באמצעות רכבי החברה לקניות בסופר ולביקורים אצל חברים, גם כאלו שאינם מצויים "על הדרך" עוד נקבע, כי אין חולק שפרקטיקה של השארת הרכבים בביתם של עובדים ששימשו ככוננים הייתה נהוגה בחברה. בית הדין לא הכריע בשאלה האם במצב זה מדובר בטובת הנאה לעובד, שכן ממילא נקבע שהחברה לא הוכיחה כי פיקחה על כך שלא נעשה שימוש פרטי ברכבים. בהתאם לפסיקה, על המעסיק לקבוע "נוהלי עבודה מסודרים, ברורים, קפדניים וחד משמעיים ביחס לכלי רכב שהוגדרו כתפעוליים, בכדי להבטיח שכלי רכב אלו לא ישמשו למטרות פרטיות" (ע"א 7891/17 נווה נטוע בע"מ נ' פקיד שומה חדרה (13.12.18)). נקבע כי תנאים אלו אמורים ביתר שאת בעסק בו המעסיק נדרש להקצות לעובדיו רכבים גם לאחר שעות העבודה הרגילות, כדי שהם יוכלו להיות זמינים מידית לקריאות במהלך כוננות. בענייננו, לא הוכח שנערך תיעוד מספק או שהנהלים היו ברורים דיים.

19. נקבע כי הסתמכות החברה על חוות דעת משפטית שנערכה מטעמה אינה רלוונטית שכן מדובר בחוות דעת משנת 2010, ולא לשנים הרלוונטיות, וכן כי היא נסמכת על "מסכת עובדתית" (כפי שצוין במסגרתה) והנחיות שאינן מיושמות בפועל.

20. באשר לרכבים השכורים - בית הדין קבע כי אין חולק שאין לזקוף שווי שימוש עבור רכבים שהושכרו עבור קבלני משנה, אולם הצדדים חלוקים ביחס להיקף השימוש שעשו קבלני המשנה ברכבים אלו. אין די בראיות שצירפה החברה כדי להוכיח את טענותיה בעניין זה. התקבלה טענת המוסד לפיה היה על החברה להגיש כרטסת התקשרות עם הקבלנים כדי לעמוד על מלוא ההתקשרות עמם ולאמת את הנתונים עם ההוצאות על הרכבים השכורים ותקופות ההשכרה. כמו כן, לא הוצגה ראיה אובייקטיבית כלשהי לכך שהסיבה שהחברה שכרה את הרכבים היא שחברות ההשכרה אינן מוכנות להשכיר רכבים ישירות לקבלני המשנה. בנוסף, לא הובאו ראיות ביחס לבסיס ההסכמי לפיו נערכת ההתקזזות. כמו כן, גם אם הייתה



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

מתקבלת הראיה ביחס לקבלן זמירו, שנערכה עמו התקזזות, אין בכך די כדי ללמד על כל יתר הקבלנים.

21. באשר לאחזקת רכב מסוג טויוטה קורולה - בית הדין קבע כי מדובר ברכב שנקנה על ידי בעלי החברה ונרשם על שמו, אולם בפועל הוא שימש לצרכי החברה ואת עובדי החברה. עם זאת, בהמשך למסקנת בית הדין לפיה רכבי החברה לא היו צמודים לעובדים אלא נעשה בהם שימוש מתחלף, גם אם לצרכים פרטיים, לא היה מקום לחייב בגין אחזקת רכב לעובד 'רן'. המסקנה שלא היה מדובר ברכב צמוד לרן עולה מההודעה שמסר מר אלכסיי לחוקר המוסד ועדותו בפני בית הדין לפיה רן לא נסע בטויוטה אלא בטנדר כלשהו. נוסף לכך, במסגרת ההתכתבויות שקדמו להשגה, גם המוסד הסכים שאין זה סביר שתיזקף לעובד רן הכנסה גם בגין שווי שימוש ברכב שהועמד לו על ידי החברה וגם בגין אחזקת רכב.

22. אשר לטענות בגין החיוב בקנסות - בית הדין קיבל את טענת המוסד לפיה יש להחיל את הוראות החוזר המטיב כמכלול. החברה אינה רשאית לדרוש להחיל עליה את ההוראות המטיבות מכל אחד מהחוזרים. כמו כן, כיוון שהירידה בהכנסות החברה (25.6%) מצויה בין שתי מדרגות שונות לפי הנוהל (מעל 26% ועד 25%), המוסד "מיצע" בין שתי המדרגות לפי מיטב הבנתו בהתאם לסמכותו וחובתו בדין להפעיל שיקול דעת.

23. לבסוף נדחתה טענת החברה ביחס להפרשי גמלאות. אין מחלוקת בין הצדדים על כך שהמוסד חייב להשלים הפרשי גמלאות בגין זקיפת הכנסה נוספת לעובדים; לא ברור לאילו הפרשים החברה מתייחסת; כן לא ברור אם כלל קיימים הפרשים כאלו ואם כלל קיימת יריבות. בית הדין האזורי חייב את החברה בהוצאות.

טענות הצדדים בערעור ובערעור שכנגד:

24. במסגרת הערעור טענה החברה כי שגה בית הדין כאשר קבע כי רכביה אינם "רכבים תפעוליים" בהתאם לתקנות. החברה נקטה בפעולות המבטיחות כי העובדים לא ישתמשו ברכבים לצרכיהם הפרטיים; החברה החתימה את עובדיה על נוהל שימוש ברכב לפיו הרכב נועד לעבודה בלבד; החברה ניהלה יומן פעילות



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

רכב; החברה ניהלה דו"חות שיבוץ עובדים ורכבים לכוננויות; כאשר קיבלה החברה דו"ח על עבירת תנועה, הוא הוסב לעובד על יסוד הרשום ביומן הרכב; מזכירת החברה ניהלה מעקב אחר הנסועה שעברו הרכבים ובהתאם לכך תיאמה טיפולים ומשימות לרכב; החברה הסדירה חנייה לרכביה הן במשרדיה והן במפעל; הוכח כי מדובר ברכבים עמוסים ציוד באופן שלא מאפשר שימוש פרטי; בהתאם לעדותו של מר אלכסיי, העובדים ידעו כי ישנו פיקוח על השימוש ברכבים.

25. עוד נטען כי בשתי ביקורות קודמות שערך המוסד בחברה, הוא לא מצא לנכון לחייבה בשווי רכב בגין רכבי החברה.

26. ככל שנעשה שימוש פרטי ברכבים ע"י עובדים, הדבר נעשה בניגוד להוראות החברה ותוך סטייה מנהליה. החברה סבורה כי היא אינה צריכה להיענש בגין פעולה חריגה ומינורית של עובד בודד.

27. באשר לרכבים השכורים, טענה החברה כי שגה בית הדין כאשר קבע כי אופן ההתחשבות בינה ובין קבלני המשנה הינו קריטריון לחבות בשווי שימוש ברכב, שכן די בקביעה שהרכב הועמד לשימוש נותן שירות חיצוני ולא לעובדים. החברה ביססה את טענתה לפיה אף עובד מעובדיה לא השתמש ברכבים השכורים: היא הציגה בהליך עשר דוגמאות לחוזי שכירות מהם עולה כי הנהגים שהשתמשו ברכבים השכורים אינם נמנים עם עובדי החברה. כמו כן, בביקורות הקודמות שערך המוסד לחברה, לא חויבה החברה בגין שימוש ברכבים השכורים.

28. בנוסף, בית הדין לא נתן משקל ראוי לטענת החברה בעניין הסתמכות על חוות דעת משפטיות וכן על מדיניות רשות המיסים והמוסד בביקורות ניכויים קודמות. אמנם בית הדין קבע כי חוות הדעת שקיבלה החברה לשנת 2010 אינה רלוונטית שכן היא נסמכת על מסכת עובדתית שונה ועל הנחיות שאינן מיושמות בפועל. ברם, לטענת החברה, אין הבדלים משמעותיים במסכת העובדתית שפורטה בחוות הדעת לזו שבענייננו, שכן היא לא שינתה את מאפייני עבודתה ואת אופן דיווחיה לרשויות המס. בית הדין לא התייחס לטענה לפיה קמה לחברה הגנת טעות במצב משפטי בהסתמך על ייעוץ משפטי וחוות דעת משפטיות.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

29. באשר להפחתת הקנסות, טענה החברה כי היה מקום לעגל את שיעור ירידה בהכנסותיה ל-26%, כפי שנוהג המוסד בעיגול דרגות נכות.

30. לבסוף טענה החברה כי חיובה בסך 10,000 ₪ בגין הוצאות משפט אינו מוצדק, שכן היא פעלה בתום לב, בהסתמך על ייעוץ משפטי שניתן לה, תוך ניהול הליך משפטי שהתברר כמוצדק כאשר בית הדין קיבל חלק מטענותיה.

31. לטענת **המוסד**, עסקינן בערעור הנסוב על קביעות עובדתיות, אשר ערכאת הערעור לא מתערבת בהן בנקל, אלא במקרים יוצאי דופן.

32. באשר להגדרת רכבי החברה כרכבים תפעוליים, טען המוסד כי הוכח בבית הדין כי העובדים עשו שימוש פרטי ברכבים, זאת על יסוד עדותם של מר אלכסיי, ר"ח פרקש וכן מנכ"ל החברה, שהעידו בעניין האפשרות למנוע שימוש פרטי. יש לדחות את טענות החברה כי היא נקטה בפעולות נדרשות לצורך פיקוח על אופן השימוש ברכבים, שכן מדובר בטענות עובדתיות גרידא אשר בית הדין התייחס אליהן במסגרת פסק הדין וקבע כי החברה לא נקטה בדי אמצעי פיקוח.

33. בנוסף, הוכח כי הרכבים לא חזרו לחצרי המעסיק בתום יום עבודה אלא לביתם של העובדים ששימשו ככווננים. מכאן, שהעובדים הפיקו טובת הנאה מהנסיעה ברכבים לעבודה ובחזרה לביתם. המוסד הפנה לעב"ל (ארצי) 29703-01-21 **ברלינר מעליות בע"מ - המוסד לביטוח לאומי** (3.7.22) (להלן: **עניין ברלינר**), שם קבע בית דין זה כי גם כאשר העובדים מפיקים טובת הנאה מועטה מהשימוש ברכב, הדבר עולה כדי שימוש פרטי.

34. ביחס לרכבים השכורים, טען המוסד כי קביעת בית הדין לפיה לא הוכח היקף השימוש על ידי קבלני המשנה הינה קביעה עובדתית גרידא. נקבע כי החברה לא המציאה כרטיס חו"ז של קבלני המשנה על מנת לעמוד על היקף ההתקשרות מולם, כי עניין ההתקשרות אינו עולה מלשון החוזה אותו צירפה החברה וכן כי עדות ר"ח



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

החברה בעניין זה היתה מתחמקת. בדין קבע בית הדין כי חסרה תשתית עובדתית מספקת ביחס לטענות החברה.

35. טענת החברה להסתמכות על חוות דעת מומחה יכולה לכל היותר להוות בנסיבות מסוימות הגנה מעבירה פלילית, בהתאם להוראות סעיף 34 יט לחוק העונשין, התשל"ז-1977, אך אינה מהווה הגנה מפני הליכים אזרחיים. מכל מקום, צדק בית הדין כאשר קבע כי חוות הדעת המשפטית משנת 2010 אינה רלוונטית לענייננו שכן מדובר בהפרש של 4-7 שנים, פרק זמן ארוך למדי. חוות הדעת עומדת בסתירה לפסיקה ולהוראות המקצועיות שהתחדדו מאז ניתנה, כך למשל חוזר מס הכנסה 1/2010, הנחיית רשות המיסים מספר 827011, החלטת מיסוי 4586/12 ומכאן שחוות הדעת אינה רלוונטית עוד.

36. גם טענת ההסתמכות על ביקורות קודמות של רשות המיסים והמוסד דינה להידחות, שכן כבר נפסק כי כל שנת מס וכל ביקורת נבחנת בפני עצמה, ואין בקביעה ביחס לשנת מס אחת כדי להשליך באשר לשנת מס אחרת (ע"א 4525/13 **אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים** (17.8.16)).

37. בדין דחה בית הדין את טענות החברה ביחס להפחתת שיעור הקנסות. נוכח שיקול הדעת הרחב המוקנה למוסד בעניין זה, אין כל עילה להתערבות שיפוטית ואין כל עיגון חוקי לדרישת החברה לעגל למעלה את אחוזי הירידה במחזור.

38. לבסוף טען המוסד כי בדין הטיל בית הדין על החברה הוצאות משפט בסך 10,000 ₪, אשר שיעורן עומד ברף מידתי וסביר ובוודאי שאינו ברף המצדיק את התערבותה של ערכאת הערעור.

39. **במסגרת הערעור שכנגד**, טען המוסד כי העובדה שרכב הטויוטה אינו מוצמד לעובד יחיד אלא למספר עובדים לסירוגין, ובפועל משמש את העובדים לצרכים פרטיים, אינו מונע זקיפת שווי הרכב לכל אחד מאותם עובדים, באופן יחסילשימוש ברכב. המוסד טען כי לא הוכח שהרכב הינו רכב תפעולי, היינו שלא הועמד לרשות העובדים, ששימש רק לצרכי המעסיק ושנשאר בחצריו בתום יום עבודה אלא



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

להיפך, נקבע במפורש שהרכב שימש את העובדים. לשון תקנות הניכוי לא מחייבת הצמדת רכב לעובד אחד ספציפי. לטענת המוסד, תוצאת פסיקת בית הדין תהיה כי מעסיקים לא יצמידו רכבים לעובדים באופן אישי כי אם ב"פול".

40. החברה טענה כי המוסד, לראשונה במסגרת הערעור, משנה את עמדתו כך שבגין רכב זה מבקש המוסד לחייב את החברה ברכיב 'שווי רכב', תחת חיובה ברכיב 'אחזקת רכב'. הן במסגרת קביעתו של המוסד, הן בהליך ההשגה והן בהליך בבית הדין האזורי, המוסד ערך הפרדה בין רכיבי חיוב אלו מבחינה עובדתית ומשפטית.

41. עוד טענה החברה כי הערעור שכנגד הינו למעשה כסות לערעור עצמאי שהוגש לאחר המועד הקבוע בדין, שכן הערעור סב על הקביעה ביחס לאחזקת רכב מסוג טויוטה, עניין אשר החברה לא ערערה לגביו. על כן, דין הערעור שכנגד להידחות על הסף.

דין והכרעה

42. לאחר שבחנו את טענות הצדדים בכתב ובעל פה הגענו לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות. פסק דינו של בית הדין האזורי ראוי להתאשר מטעמי בהתאם לתקנה 108(ב) לתקנות בית הדין לעבודה (סדרי דין), תשנ"ב-1991. לאמור לעיל נוסף את הדברים הבאים:

43. באשר לחיוב בגין שווי רכבי החברה, הטענות שנטענו בפנינו באשר לשימוש פרטי ברכבי החברה הוכרעו ע"י בית הדין האזורי בפן העובדתי. כאמור, נקבע כי החברה לא עקבה באופן מספק אחר שימוש העובדים ברכבים שהוצמדו להם לאחר שעות העבודה, קביעה שמבוססת היטב בעדויות ובחומר הראיות. כך נקבע כי לא נוהל יומן רכב או דיווח על נסיעות. המדובר בקביעות שערכאת הערעור אינה מתערבת בהן בדרך כלל. נוסף גם שלדעתנו נכונה קביעתו של בית הדין האזורי, כי המבחן הקובע הוא מבחן אפשרות השימוש ולא שאלת השימוש ברכב בפועל. כך נקבע גם בעניין **ברלינר** בבית הדין האזורי וכאמור הערעור על פסק דין זה נדחה בבית הדין הארצי. אם כך, הקביעה לפיה המערערת לא עמדה בהוראות שנקבעו בפסיקה



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

בדבר הצורך בנהלים ברורים קפדניים וחד משמעיים שנועדו להבטיח שהרכבים לא ישמשו לצרכים פרטיים – נכונה לטעמינו.

44. ממילא כאמור, הוכרע בפן העובדתי כי יש להעדיף את גרסתו של מר אלכסיי בהודעתו לחוקר המוסד, לפיה אם היה נדרש לרכב לצורך שימוש פרטי היה מקבל לכך את אישורו של מנכ"ל החברה, על פני גרסתו המתפתחת בפני בית הדין לפיה היה משתמש ברכב לצרכים פרטיים ללא אישור. הראיות אפוא נוטות לכך שלא די שלא התקיימו נהלים קפדניים וברורים אלא שמדיניות החברה היתה שלא לאכוף באופן מספק את איסור השימוש הפרטי בכלי הרכב. טענות החברה שדובר רק בהפרה נקודתית היא זו שצריכה ראיה וראיה כזאת לא נמצאה.

45. באשר להימצאותם של כלי הרכב בביתם של עובדים המשמשים ככווננים - הדעת נותנת שלא בכדי קבע מחוקק המשנה תנאי נפרד בתקנות הניכוי להימצאותם של הרכב בחצרי המעסיק בסיום יום העבודה, בנוסף לתנאי לפיו השימוש ברכב הוא לצרכי עבודה בלבד. זאת שכן, פיקוח על השימוש ברכבים מחוץ לשעות העבודה ומחוץ למקום העבודה מצריך משאבים רבים ואינו ישים בחלק גדול של המקרים (בהקשר זה ראה למשל את קביעות בית הדין הארצי בעניין **ברלינר**). הדברים שם נאמרו אמנם לגבי רכבים שהוצמדו לעובדים, אך דומה שהם יפים בכל מקרה שבו הרכב נמצא בביתו של העובד אחרי שעות העבודה). מכל מקום, וכפי שקבע בית הדין האזורי, ממילא הכרעה בעניין זה אינה נדרשת בענייננו לאור העובדה שהחברה לא הוכיחה לגופו פיקוח אפקטיבי על שימוש פרטי ברכבים.

46. אף ביחס לרכבים השכורים, לא מצאנו הצדקה להתערבות בקביעה העובדתית של בית הדין לפיה לא הונחה בפניו תשתית עובדתית מספקת על מנת לקבוע שאלו שימשו אך ורק את עובדי קבלן המשנה. חוזי השכירות שהציגה החברה לא מוכיחים כילא נעשה שימוש נוסף ברכבים ע"י עובדי החברה. כאמור, עיקר קביעתו העובדתית של בית הדין האזורי נגעה להעדר פיקוח מספק של החברה על רכביה. לא ברור מה מנע מהחברה להציג באופן מסודר את הכרטסת שיכולה הייתה להוכיח את ההתחשבות הספציפית עם כל קבלן על כל רכב.



בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 73365-11-24

47. טענת החברה להגנת טעות במצב משפטי בהסתמך על חוות דעת שניתנה לה, רלוונטית להליכים פליליים, שם הסתמכות תמת לב על ייעוץ מקצועי עשויה להשפיע על הוכחתו של היסוד הנפשי. בהליכים אזרחיים ובכללם בהליכים מתחום המס, התבססות על חוות דעת משפטית אינה יכולה לשמש כהגנה. ככלל, המצב המשפטי נקבע על ידי בית המשפט ולא על ידי חוות דעת אלו או אחרות. גם טענה של "הצדק סביר" ככל שעולה בהקשרים אלו רלוונטית ככלל, רק לשאלות כגון קנסות וכדומה ולא לעצם החיוב, וגם אז אין היא מתקבלת בנסיבות הדומות לענייננו. למשל עיין ע"מ (מחוזי חיפה) 2270-05-17 **החקלאית אג"ש לבטוח ולשירותים וטרינריים למקנה בישראל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה** (30.7.2018); ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 60005-01-23 **סאפ לאבס ישראל בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5** (11.3.2023) והפסיקה הנזכרת שם).

48. אינטרס ההסתמכות אינו יכול להתקיים בענייננו אף ביחס לביקורות ניכויים קודמות. בהתאם לפסיקה, רשות המסים כרשות מנהלית אינה כבולה להחלטות שקיבלה בעבר. אם בדיקה מקצועית מעלה שעמדה משפטית שאומצה בשנות מס קודמות אינה נכונה, רשאית הרשות לשנות את מדיניותה (השוו: ע"א 283/20 **עמינח תעשיית רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה** (21.12.2021)).

49. באשר לגובה הקנסות, לא מצאנו עיגון לבקשתה של החברה לבצע עיגול לשיעור הירידה בהכנסותיה ולא מצאנו מקום להתערב במסקנות בית הדין האזורי בדבר אופן הפעלת שיקול הדעת של המוסד בעניין.

50. לאור התוצאה אליה הגענו, לא מצאנו לנכון להתערב בקביעת בית הדין האזורי בשאלת ההוצאות. כידוע, ערכאת הערעור ממעטת להתערב בסוגיה זו, ובענייננו כאשר נדחה חלקה הארי של התביעה, הסכום של 10,000 ₪ שנפסק אינו חורג מגדר המקובל.

51. באשר לערעור שכנגד, צודקת החברה כי היה על המוסד לקבוע חיוב בשווי כלי הרכב מסוג טויוטה (להבדיל מקביעה באשר לאחזקת הרכב), כבר בהליך קביעת דמי הביטוח. הטענה לשינוי סיווג החיוב, שהועלתה רק בהליך הערעור, היא בגדר

