



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 836/22

לפני: כבוד השופט י' עמית
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופטת ע' ברון

העותרות: 1. ניוויז'ין שרות מוניציפאלי בע"מ
2. רו"ח ויויאן שוקייר

נ ג ד

המשיבים: 1. רשות המסים בישראל
2. משרד האוצר
3. הכנסת

עתירה למתן צו על-תנאי ובקשה למתן צו ביניים

בשם העותרות: רו"ח ויויאן שוקייר

פסק-דין

השופטת ע' ברון:

1. עניינה של העתירה בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987, הקובעת כללים להערכת שווי השימוש ברכב שמעביד מעמיד לרשותו של עובד לצורך חיובו במס הכנסה בהתאם לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: תקנות שווי השימוש ו-הפקודה, בהתאמה).

רקע דרוש לעניין

2. העותרת 2, רו"ח ויויאן שוקייר, מכהנת כמנהלת העותרת 1, חברת ניוויז'ין שרות מוניציפאלי בע"מ, והיא מייצגת את השתיים בהליך שלפנינו (להלן: העותרת ו-החברה, בהתאמה, ויחדיו: העותרות). כפי שעולה מהעתירה, החברה מעמידה לרשות העותרת רכב, ובין השנים 2017-2020 החברה לא זקפה את שווי הרכב בתלושי השכר של העותרת

כנדרש. כתוצאה מכך ולאחר דין ודברים שנערך בין העותרות ובין המשיבה 1 (להלן: רשות המסים), ביום 25.1.2022 האחרונה קבעה לעותרות שומה לפי מיטב השפיטה בגין הפרשי שווי הרכב עבור השנים 2017-2020. למחרת הודעת רשות המסים בדבר השומה, השיבה לה העותרת כדלקמן: "כפי שציינתי במיילים קודמים, בשום פנים ואופן אינני מסכימה לחייב אותי בשווי רכב. הריני להודיעך כי אינני מתכוונת לרשום השגה על החלטתכם לחייב אותי בשווי רכב. על כן, הנני להודיע לך כי בכוונתי לפנות לבית משפט לשם התדיינות בנושא זה".

3. זהו הרקע להגשת העתירה המונחת לפתחנו, בגדרה התבקשנו על ידי העותרות להורות על בטלות תקנה 2 לתקנות שווי השימוש וכן להורות על בטלות השומה שהופקה להן.

לטענת העותרות, תקנה 2 לתקנות שווי השימוש לוקה בחוסר סבירות וחורגת ממסגרת הפקודה המסמיכה את התקנתה. לשיטתן, נוסח התקנה פוגע בקניינה של העותרת ללא הצדקה ועומד בניגוד לעקרון המנחה במסים שלפיו יש לגבות מס אמת, כך שהתקנה פוגעת בכללי הצדק הטבעי. לדברי העותרות, הנוסחה לחישוב שווי השימוש הקבועה בתקנה 2 לתקנות שווי השימוש – שלפיה מכפילים את מחיר הרכב כחדש באחוז קבוע הנגזר משווי הרכב – מתעלמת מההוצאות שהוצאו בפועל על ידי המעסיק בגין הרכב. בהתאם לכך, העותרות סבורות כי יש לקבוע שמיסוי ההטבה המוענקת לעובד יחושב לפי ההוצאות שהוצאו בפועל על ידי המעסיק. להמחשת טענה זו צורף לעתירה תחשיב שנערך על ידי העותרת, המשווה בין שווי השימוש החייב במס מחושב בהתאם לנוסחה הקבועה בתקנות שווי השימוש ובין שווי השימוש המחושב כמכפלה בשיעור הוצאות החברה ביחס לרכב. מהתחשיב עולה, כך טוענות העותרות, שעבור השנים 2017-2020 החברה חויבה לכאורה במס יתר בסך של כ-80 אלף ש"ח. העותרות מוסיפות וטוענות כי סעיף 2(2) לפקודה, שמכוחו הותקנו תקנות שווי השימוש, קובע חובת תשלום מס עבור השימוש הפרטי שנעשה ברכב, ואילו הנוסחה שבתקנות שווי השימוש לא מבחינה בין השימוש הפרטי ובין השימוש העסקי שנעשה ברכב. להמחשת טענה זו צורף תחשיב חלופי שנערך על ידי העותרת, הנסמך על מכפלת העלות היומית של הרכב עבור החברה במספר הימים שבהם נעשה בו לכאורה שימוש פרטי על ידי העותרת. בהתאם לתחשיב זה, העותרות טוענות שעבור השנים 2017-2020 החברה חויבה לכאורה במס יתר בסך של כ-217 אלף ש"ח. על סמך התחשיבים שהוצגו, העותרות טוענות שתקנה 2 לתקנות שווי השימוש אינה סבירה ואינה משיגה את המטרה שלשמה הותקנה, מיסוי טובת ההנאה הניתנת לעובד על ידי המעסיק.

4. לאחר עיון בעתירה על נספחיה, הגענו לכלל מסקנה כי דין העתירה להידחות על הסף, אף בלא להידרש לתגובת המשיבים.

ראשית ייאמר כי במוקד עתירה זו ניצבת תקנה 2 לתקנות שווי השימוש, שנוסחה העדכני נקבע במסגרת תיקון משנת 2009 שנכנס לתוקף ביום 1.1.2010. זאת בעוד העתירה שלפנינו הוגשה בחלוף למעלה מ-12 שנים ממועד תחילת תוקפה של ההוראה שאת חוקיותה תוקפות העותרות, כך שהגשת העתירה כיום לוקה בשיהוי כבד ביותר. אמנם ייתכנו מקרים חריגים שבהם בית משפט זה ידון בעתירה גם בהתקיים שיהוי – כגון כאשר מדובר בעתירה החושפת פגיעה קשה בשלטון החוק או כשהיא מגלה עניין בעל חשיבות ציבורית גדולה (בג"ץ 7266/15 ביקלס נ' שר הכלכלה, פסקה 15 (3.4.2016)); אולם נסיבות אלה אינן מתקיימות במקרה זה.

שנית, יש לדחות את העתירה גם מן הטעם שלא מוצו הליכים כנדרש. ככלל, טרם הגשת עתירה לבית משפט זה, מוטלת על העותר חובה להקדים ולפנות לרשות המוסמכת לקבלת הסעד המבוקש ולאפשר לה לשקול ולהגיב לטענותיו; וחובה זו שרירה וקיימת גם כאשר מדובר בעתירות שעניינן בביטול תקנות (בג"ץ 2938/20 ליאור כספי חברת עורכי דין נ' הכנסת, פסקה 5 (2.9.2020); בג"ץ 2030/20 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' שר המשפטים, פסקה 15 (18.3.2020)). אין מדובר בחובה טכנית-פורמלית המוטלת על העותר, אלא מדובר בתנאי סף להיזקקות בית משפט לעתירה. תנאי זה נועד לשרת תכליות מהותיות ובהן האפשרות שהפנייה לרשות המוסמכת עשויה לחסוך את הצורך בהתדיינות משפטית. וגם אם הפנייה המוקדמת לא תייתר את הצורך בהתדיינות המשפטית, יכול שיהיה בה ובהידברות עם הרשות כדי למקד את המחלוקת ולגבש את התשתית העובדתית והמשפטית הדרושה לצורך הכרעת בית המשפט (בג"ץ 4545/21 וישנבצקי נ' ממשלת ישראל, פסקה 3 (29.6.2021); בג"ץ 3265/21 אבו עיד נ' מפקד כוחות צה"ל בגדה המערבית, פסקה 4 (27.5.2021); בג"ץ 267/21 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' שר האוצר, פסקה 3 (24.1.2021)). בענייננו, לבד מהעתק פניית העותרת לרשות המסים שבה ביקשה שלא לחייבה במס, לא צורפו פניות המעידות על ניסיון למצות הליכים כנדרש טרם שהוגשה העתירה; וממילא העותרות אינן טוענות שהקדימו פנייה כאמור למי מהגורמים הרלוונטיים ביחס לסעד העקרוני המבוקש על ידן.

5. מכל מקום, גם לגופה העתירה אינה מגלה עילה להתערבותנו. העותרות מבקשות למעשה שנורה על ביטול ותיקון של חקיקת משנה, כך שהן יחויבו בשיעורי מס מופחתים. אולם הלכה היא כי בית משפט זה יימנע מלהורות לרשות מינהלית כיצד להפעיל את סמכותה החקיקתית, ולא ימיר את שיקול דעתה בשיקול דעתו שלו על ידי קביעת תוכנו של ההסדר התחיקתי הרלוונטי (בג"ץ 2589/20 לשכת רואי חשבון בישראל נ' ממשלת ישראל, פסקה 20 (30.4.2020); בג"ץ 3231/19 יולזרי נ' שר המשפטים, פסקה 9 (23.6.2019); בג"ץ 8676/18 כבהה נ' שרת המשפטים, פסקה 8 (14.5.2019)). התערבות בית משפט זה שמורה למקרים חריגים שבהם מתעוררת חריגה מסמכות של הרשות המוסמכת או מקום שמדובר בהוראה המגלמת חוסר סבירות קיצוני או חוסר מידתיות היורד לשורש העניין; והעתירה דנן אינה נמנית עם אותם מקרים חריגים. לגופם של דברים יובהר שאין ממש בטענות העותרות המכוונות נגד חוקיות תקנה 2 לתקנות שווי השימוש ובכלל זה לנוסחה הקבועה בה. בית משפט זה דחה בעבר טענות דומות לאלו שמועלות בעתירה זו, במסגרת ע"א 4096/18 חכס את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו (23.5.2019), תוך שהודגש שתקנה 2 לתקנות שווי השימוש עומדת בתכליות דיני המס, ונקבע כדלקמן:

"ובאשר לטענת המערערות בדבר 'מס אמת'. אין לכחד כי השימוש בכללים (ובחזקות חלוטות) מעורר חשש לפגיעה בעקרון היסוד של גביית 'מס אמת' (עניין קלס, 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 יתרונו בלתי מוחשיים רבים אשר את ערכם המדויק לא ניתן לאמוד. לפיכך, אין מנוס מלקבוע מחיר ממוצע המשקף את ערכה המשוער של טובת הנאה זו" (שם, בפסקה 27).

6. בכל הנוגע לסעד המכוון כלפי ביטול השומה שהופקה לעותרות, בעניין זה עומד לרשותן סעד חלופי – שנראה שלא נעשה על ידן כל ניסיון לממשו – על דרך של הגשת השגה בכתב לפקיד השומה בהתאם להוראות סעיף 168 לפקודה, ומשכך לא מצאנו להידרש לסעד זה.

סוף דבר

7. לנוכח האמור, העתירה נדחית על הסף וממילא נדחית גם הבקשה למתן צו ביניים. משלא נתבקשה תגובת המשיבים, איננו עושים צו להוצאות.

ניתן היום, י"ב באדר א' התשפ"ב (13.2.2022).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט