



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

בפני כבוד השופט רון סוקול

המעוררת

ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יניב שקל ועו"ד לינור בוני

נגד

המשיב

פקיד שומה חיפה
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1. מעביד מעמיד לרשות עובדו רכב המשמש אותו גם לצרכי עבודה וגם לצרכים פרטיים. העמדת הרכב לשימוש האישי של העובד היא הטבה. שווי השימוש ברכב מהווה הכנסת עבודה אצל העובד במובן סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

בתיק זה חלוקים הצדדים על דרך חישובה של ההטבה המוענקת לעובד, כלומר כיצד יחושב שווי השימוש ברכב שהועמד לרשותו הפרטית של העובד; האם יחושב אך ורק על פי האמור בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז – 1987, או שמא רשאים העובד, או המעביד המנכה מס במקור מהכנסת העובד, להוכיח כי שווי השימוש שונה מהקבוע בתקנות אלו.

ככל שייקבע כי רשאים העובד והמעביד להוכיח שווי הטבה שונה מהקבוע בתקנות, מתעוררת בין הצדדים מחלוקת בשאלה האם הנתונים הנצברים אצל מעביד באמצעות תכנת Save Tax המותקנת ברכבים ובעסק, יכולים לשמש בסיס לקביעת שווי אחר של ההטבה.

2. מחלוקות אלו של הצדדים מדגישות את המתח שבין עקרונות המס השונים, עיקרון מס האמת מחד גיסא ועקרונות היעילות והוודאות מאידך גיסא. את דיונו נפתח בתיאור הרקע העובדתי, לאחר מכן נסקור בקצרה את טענות הצדדים ונכריע בשאלות כסדרן.

רקע

3. המעוררת, חברה פרטית הרשומה בישראל, עוסקת בהתקנת מערכות אלקטרוניות ובהן מערכות גילוי אש ועשן, מערכות כיבוי מים, מערכות כיבוי בקצף, מערכות אזעקה, מערכות לקריאת מצוקה ועוד (ראו סעיף 2.1 למע/2). במסגרת פעילותה מעניקה המעוררת שירותי תחזוקה של המערכות ומעניקה תמיכה טכנית ומקצועית סביב השעון, כלומר בכל שעות היממה בכל ימות השנה. מדוגמת חוזה התקשרות שצירפה המעוררת לתצהירו של מר ברוכשטיין (נספח 1 למע/2), עולה כי המעוררת מעניקה שירותי תיקונים וטיפול בתקלות רגילות בשעות מוגדרות (ימים א-ה בין השעות



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

17:00-08:00, ימי ו' וערבי חג מ- 08:00 – 12:00) וכן שירותי תיקון תקלות מיוחדות, המוגדרות "תקלות משביתות סניף", סביב השעון, גם מעבר לשעות הטיפול הרגילות (סעיף 11 להסכם לדוגמה).

4. את שירותיה מעניקה המערערת ללקוחות על ידי עובדיה ובהם טכנאים המתמחים בהתקנת ותיקון מערכות תקשורת וביטחון (סעיף 2.5 למע/2). בהסכמי העבודה הנחתמים בין המערערת לעובדיה, נקבעו שעות עבודתו של כל עובד וכן נקבע כי כל עובד/טכנאי מתחייב לעבוד גם שעות נוספות, ככל שיידרש, עד ל- 20 שעות בחודש. תמורת "שעות נוספות" אלו מתחייבת המערערת לשלם לעובד שכר נוסף, כקבוע בסעיף 5(ב) להסכם העסקה.

5. לצורך ביצוע עבודתם ועל מנת שהטכנאים והעובדים יהיו זמינים למתן שירות כנדרש, מעמידה המערערת לרשותם רכבים. לגרסת מנהל המערערת מר ברוכשטיין, הרכבים הצמודים לטכנאים מצוידים בכל הציוד והחלפים הדרושים להם למתן שירותי התמיכה והתחזוקה (סעיף 3.3 למע/2). רכבים צמודים יש גם למנכ"ל עצמו ולסמנכ"ל השיווק (סעיף 3.2 למע/2).

6. העובדים אשר נהנים מרכב צמוד רשאים לעשות בו שימוש פרטי מחוץ לשעות העבודה. פרט לעובד לא רשאי איש לנהוג ברכב, אלא אם התקבל לכך אישור המנהל מראש (סעיף 3.6 למע/2). עוד מבהיר מנהל המערערת, כי לעתים מסיעים הטכנאים ברכב הצמוד גם עובדים נוספים הדרושים למתן השירותים.

7. בשנת 2009 התקינה המערערת בכל הרכבים יומן ממוחשב של חברת הוצאה מוכרת בע"מ. מדובר ביומן רכב ממוחשב שפיתחה חברת הוצאה מוכרת בע"מ והמכונה מערכת Save Tax (להלן: המערכת). המערכת נועדה לצורך מעקב ורישום הנסיעות בכל רכב, תוך מתן אפשרות להבחין בין נסיעות עסקיות, כלומר שנועדו לצרכי העבודה, לבין נסיעות פרטיות של העובד (מע/1 סעיף 5). המערכת פותחה בשילוב עם חברות איתור שונות. מבלי לפרט בשלב זה את כל מרכיבי המערכת, נציין כי המערכת המותקנת בכל רכב מאפשרת לנהג להזין, בתחילת כל נסיעה, נתונים בדבר תכלית הנסיעה; עסקית, פרטית או נסיעה מהבית למקום העבודה. הנתונים המוזנים על ידי הנהג נרשמים במערכת ונשמרים.

8. עוד הובתר כי המערכת מקושרת למערכת מעקב GPS העוקבת אחר מסלול הנסיעה. כך ניתן לעקוב אחר כל נסיעה שהוזנה כנסיעה עסקית ולברר מתי בוצעה ולהיכן נסע הרכב. במשך השנים הוספו למערכת גם נקודות ציון (פוליגונים) של לקוחות, ספקים ונותני שירותים למערערת, כך שניתן לעקוב ולברר בכל רגע נתון האם הרכב הגיע לגורם מוכר אם לאו, ולפקח על אמינות הדיווח.

דיווחי יומן הרכב נקלטים במערכת. לטענת המנהל מר ברוכשטיין, הוא עורך מעקב אחר הדיווחים (סעיף 3 למע/2). מאז התקנת נקודות הציון מדווחת המערכת גם על נסיעות חריגות והמנהל



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

בודק את נתוני כל הנסיעות החריגות, תוך השוואתם ליומן העבודה של הטכנאי (סעיפים 3.13-3.14 למע/2).

9. חשוב לציין כי כל עובד נדרש לחתום על תקנון עבודה ושימוש ברכב צמוד (נספח 5 למע/2). התקנון עליו חותם כל עובד כולל הוראות בדבר היקף הנסיעות הפרטיות המותרות לכל עובד ובדבר רישום הנסיעות. כן חותם כל טכנאי על נוהל יישום יומן רכב (נספח 7 למע/2).

10. בשים לב לנתונים שנאספו אצל המערכת על הנסיעות השונות של כל עובד וסיווגן כנסיעות עסקיות ופרטיות, ערכה המערכת חישוב שווי ההטבה שניתנה לכל עובד. מר ברוכשטיין הסביר בתצהירו כי רואת החשבון של החברה מזינה למערכת את נתוני הוצאות הרכב הקבועות והמשתנות (סעיף 3.17 למע/2). המערכת כוללת גם את נתוני הפחת שנצבר על כל רכב. הוצאות הרכב בצירוף הפחת יחדיו נרשמות במערכת כהוצאות השימוש ברכב בתקופת הדיווח והן מחולקות באופן יחסי בין הוצאות עסקיות להוצאות פרטיות, בשים לב ליחס שבין הנסיעות שסווגו כעסקיות לנסיעות שסווגו כפרטיות. לכל עובד נוקפת הטבה בהתאם לשווי השימוש שחושב, כלומר בהתאם לחישוב החלק היחסי של ההוצאות הכוללות פחת, שיוחסו לנסיעות פרטיות.

11. בהתאם לחישוב האמור נזקף להכנסתו של כל עובד, שווי השימוש שחושב כאמור לעיל. המערכת ניכתה את המס במקור משווי השימוש וכללה את הדיווחים בדוחות הניכויים שהגישה למשיב (סעיף 5 למש/2).

12. המשיב לא קיבל את דרך זקיפת שווי השימוש ברכב צמוד לעובדים כפי שנערכה על ידי המערכת וקבע כי את שווי השימוש יש לחשב אך ורק על פי תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז – 1987 (להלן: תקנות השווי). על כן, ערך המשיב שומות ניכויים לפי מיטב השפיטה בהן חישב את שווי השימוש של העובדים לפי התקנות. המשיב קבע את שומות הניכויים של המערכת לשנים 2009-2011 כדלקמן (בערכי קרן):

2011	2010	2009	תוספת מס מגולמת בגין שווי רכב
₪ 55,542	₪ 28,925	₪ 22,950	

על שומות ניכויים אלו הוגש הערעור המונח להכרעה בפניי.

תמצית הטענות

13. המערכת טוענת בערעורה כי על פי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה יחויב עובד במס על כל תקבול שנתן מעביד לעובדו בשל עבודתו, לרבות על שווי של שימוש ברכב שהועמד לרשותו. המערכת



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

סבורה כי התקנות שהתקין שר האוצר לחישוב שווי שימוש ברכב, יוצרות חזקה בדבר שווי השימוש הניתנת לסתירה. לטענתה, חישוב שווי השימוש צריך לבטא את עקרון "מס האמת". על כן, כך לגישתה, רשאי מעסיק להוכיח בראיות נפרדות את שווי השימוש ברכב, ומשעמד בנטל ההוכחה תחושב הכנסת העובד בגין השימוש ברכב על פי שווי השימוש שהוכח.

עוד טוענת המערערת, כי בעזרת התכנה-Save Tax ניתן לקבוע את שווי השימוש ברכב שניתן לכל עובד בהתאם להיקף הנסיעות הפרטיות של העובד וחישוב החלק היחסי של הוצאות אחזקת הרכב בהתאם. המערערת טוענת כי התכנה ומערכת המעקב שהותקנו ברכבים שהועמדו לרשות עובדיה היא מהימנה ומשקפת את השווי הכלכלי האמיתי של השימוש ברכב הצמוד. על כן, מבקשת המערערת לקבל את הערעור ולבטל את השומות שהוצאו לה.

14. המשיב לעומתה סבור כי על פי הוראות הפקודה יחושב שווי שימוש ברכב אותו מעמיד מעביד לרשות עובדו רק על פי תקנות השווי. לטענת המשיב התקנות אינן בבחינה חזקה הניתנת לסתירה אלא הוראה כופה שאין לסטות ממנה. על כן, סבור המשיב כי עובד או מעביד אינם יכולים להוכיח שווי שימוש אחר.

המשיב מבהיר כי העמדת רכב צמוד לעובד לשימוש הפרטי, היא הטבה ששוויה קבוע בתקנות השווי. עובד שאינו מעוניין לשלם את המס בגין הטבה זו אינו מחויב לעשות שימוש פרטי ברכב המעביד והוא יכול לוותר על ההטבה.

המשיב טוען לחלופין כי המערכת שהתקינה המערערת אינה מהימנה; היא מבוססת אך ורק על דיווחי העובד והמעביד, ללא כל דרך אובייקטיבית לבחון את אמינות הדיווחים ולפקח עליהם.

זאת ועוד, טוען המשיב כי שווי ההטבה לעובד הזכאי לרכב צמוד לשימוש הפרטי, כולל מרכיבים נוספים פרט להוצאות האחזקה והפחת שחושבו על ידי המערערת ועל כן אין לאמץ את דרך החישוב שערכה המערערת.

דין והכרעה

15. כפי שיפורט להלן, הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות וכי אין להתערב בשומות שהוציא המשיב.

למסקנתי זאת הגעתי מכמה טעמים; שוכנעתי כי המחוקק בחר לקבוע את שווי ההטבה שתזקף לעובד בשל העמדת רכב לשימוש הפרטי על פי נוסחאות שנקבעו בתקנות השווי. נוסחאות אלו אינן מקימות חזקה הניתנת לסתירה והמחוקק לא התיר לנישומים להוכיח את שווי ההטבה בדרכים אחרות; לא שוכנעתי כי נפל פגם בתקנות המצדיק את פסילתן בשל אי סבירות; עוד מצאתי



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

לקבוע כי אפילו ניתן היה להוכיח שווי שימוש השונה מהחשוב על פי תקנות השווי, הרי שאין במערכת שהותקנה על ידי המערערת די כדי לקבוע שווי שכזה.

להלן אדון בטענות כסדרן.

חישוב שווי שימוש ברכב

16. פקודת מס הכנסה מטילה חבות במס על כל תקבול וכל טובת הנאה שמקבל עובד ממעבידו בתמורה לעבודתו. החבות במס חלה לא רק על תקבול בכסף אלא גם על כל טובת הנאה בשווה כסף (ראו ע"א 254/87 סלפותי נ' פקיד השומה נצרת, פ"ד מד(1) 714, 718 (1990); ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר, פ"ד נח (4) 913, 921 (2004); א' נמדר מס הכנסה [יטודות ועיקרים] 119 (מהדורה רביעית, 2013); א' רפאל מס הכנסה, כרך ראשון 127 (מהדורה רביעית, 2009)) (ראו גם ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים (2.2.2014) והמחלוקת שהתגלעה שם בין השופטים לגבי האפשרות לסווג תקבול שקיבל עובד כתקבול הוני או כתקבול פירותי, מחלוקת שאינה רלבנטית לענייננו).

17. בעבר הוגדרה הכנסתו של עובד בסעיף 2(2) לפקודה כדלקמן:

"השתכרות או רווח מעבודה, לדבות שווים הנאמד של אכסנייה או אוכל או מגורים או של כל קצובה אחרת [...]"

הביטוי "קצובה אחרת" שימש כ"הגדרת סל" שכללה את כל טובות ההנאה שהוענקו לעובד על ידי המעביד בגין עבודתו (ראו ע"א 545/59 דן אגודה שיתופית בע"מ נ' פקיד השומה ת"א 5, פ"ד יד 2088 (1960); ד"נ 5/69 עיריית בת ים נ' פקיד השומה תל אביב 5, פ"ד כד(2) 37 (1970); ע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים 1 נ' בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ, פסקה ו' (28.11.2007)). הגדרה זו יצרה קושי בעת קביעת שווי ההכנסה לעובד מקום שהועמדו לרשותו אמצעים בעלי תכלית מעורבת, הן לרווחת וטובת המעביד והן כטובת הנאה לעובד (ראו ע"א 3501/05 הנ"ל וכן א' יורן "התיקונים בפקודת מס הכנסה בשנת המס 1974 – המצוי והחסר" הפרקליט כט 438, 422 (1974)). העמדת רכב לשימוש הפרטי של עובד נכללה בעבר במסגרת אותה הגדרה שבסעיף- "קצובה אחרת" (3501/05), פקיד שומה ירושלים 1 נ' בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ (28.11.2007); ע"א 545/59 דן" אגודה שיתופית בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5, פ"ד ייד 2089 (1960); עמ"ה (תל אביב) 348/85 וישיי ישראל בע"מ נגד פקיד שומה ת"א 5, 987 (19.12.1988)).

18. בתיקון 22 משנת 1975 שונה סעיף 2(2) לפקודה באופן שהרחיב את הגדרת הכנסת העבודה לכל "טובת הנאה" שקיבל עובד ממעבידו תמורת עבודתו. ההגדרה גם כוללת פירוט של טובות הנאה שונות. וכך נאמר בסעיף 2(2) לפקודה כנוסחו היום:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

(א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שווי של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;

(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע את שווי של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד כאמור לרשות העובד;

19. הוראה זו קובעת, בין היתר, כי שווי של שימוש ברכב שהועמד לעובד, יהווה חלק מהכנסת העבודה שלו. הפקודה אינה קובעת הוראות כיצד יחושב אותו שווי שימוש, ואלו רכיבים יכללו בחישוב. הפקודה מותירה את הסמכות לקבוע את שווי השימוש ברכב לשר האוצר, באישור ועדת הכספים.

20. שר האוצר אכן עשה שימוש בסמכות שהוענקה לו והתקין את תקנות השווי, המורות כיצד יחושב שווי השימוש ברכב שהועמד לשימוש של עובד. תקנות השווי עברו שינויים במהלך השנים. עם זאת, בכל גלגוליהן של התקנות, הן כללו נוסחאות חישוב כלליות המגדירות את שווי השימוש ברכב. בתקנות המקוריות משנת 1975 נקבע שווי השימוש ברכב על פי נוסחאות המבחינות בין סוגי רכבים. בשלב מאוחר יותר נקבע שווי השימוש על פי סיווג של הרכב שהועמד לרשות העובד לאחת הקטגוריות שנקבעו בתקנות ובהמשך נקבע שווי השימוש על פי קבוצות מחיר.

משנת 2010 שונו התקנות ונקבע בהן כי שווי השימוש ברכב יחושב על פי שיעור הקבוע בתקנות המוכפל במחיר הרכב, כמוגדר בתקנות.

וכך נאמר בסעיף 2(א) לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז – 1987 (להלן: תקנות השווי):

(א) השווי לכל חודש של השימוש ברכב, למעט אופנוע כאמור בתקנות משנה (ב), שהועמד לרשות העובד, יהא התוצאה המתקבלת מהכפלת המחיר המתואם לצרכן של הרכב בשיעור שווי השימוש¹, שהוא מעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים: לעניין תקנת משנה ז –

"המחיר המשוקלל בשנת 2010" – סיכום התוצאה המתקבלת מהכפלת המחיר המקורי של כל דגם רכב שסיווגו M1 או N1, כאמור בתקנה 271א(ד) לתקנות התעבורה במספר כלי הרכב מאותו דגם שנרשמו לראשונה בתקופה שמיום ט"ו בטבת התש"ע (1 בינואר 2010)



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

עד יום כ"ב בתשרי התשע"א (30 בספטמבר 2010), שהוא מחולק בסך כל כלי הרכב שסיווגם כאמור שנרשמו לדאשונה בתקופה האמורה;
"שיעור שווי השימוש" – אחד מאלה, לפי העניין:

(1) אם המחיר המשוקלל בשנת 2010 אינו עולה על 123,000 שקלים חדשים – 2.6%;

(2) אם המחיר המשוקלל בשנת 2010, כשהוא מוכפל במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2008 ומחולק במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2009, עולה על 123,000 שקלים חדשים ואינו עולה על 124,000 שקלים חדשים – 2.58%;

(3) אם המחיר המשוקלל בשנת 2010, כשהוא מוכפל במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2008 ומחולק במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2009, עולה על 124,000 שקלים חדשים ואינו עולה על 125,000 שקלים חדשים – 2.56%;

(4) אם המחיר המשוקלל בשנת 2010, כשהוא מוכפל במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2008 ומחולק במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2009, עולה על 125,000 שקלים חדשים ואינו עולה על 126,000 שקלים חדשים – 2.54%;

(5) אם המחיר המשוקלל בשנת 2010, כשהוא מוכפל במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2008 ומחולק במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2009, עולה על 126,000 שקלים חדשים ואינו עולה על 127,000 שקלים חדשים – 2.52%;

(6) אם המחיר המשוקלל בשנת 2010, כשהוא מוכפל במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2008 ומחולק במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2009, עולה על 127,000 שקלים חדשים ואינו עולה על 135,000 שקלים חדשים – 2.50%;

(7) אם המחיר המשוקלל בשנת 2010, כשהוא מוכפל במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2008 ומחולק במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2009, עולה על 135,000 שקלים חדשים ואינו עולה על 126,000 שקלים חדשים – 2.48%;

(8) אם המחיר המשוקלל בשנת 2010, כשהוא מוכפל במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2008 ומחולק במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2009, עולה על 136,000 שקלים חדשים ואינו עולה על 137,000 שקלים חדשים – 2.46%;

(9) אם המחיר המשוקלל בשנת 2010, כשהוא מוכפל במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2008 ומחולק במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2009, עולה על 137,000 שקלים חדשים ואינו עולה על 138,000 שקלים חדשים – 2.44%;

(10) אם המחיר המשוקלל בשנת 2010, כשהוא מוכפל במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2008 ומחולק במדד המחירים לצרכן של חודש נובמבר 2009, עולה על 138,000 שקלים חדשים – 2.43%.

21. נזכיר כי המחוקק קבע גם הוראות בדבר ניכוי הוצאות רכב על ידי מעביד. תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה – 1995 חולשות על זכותו של מעסיק לנכות את ההוצאות שהוציא להתזקת רכבים, לרבות רכבים שהועמדו לשימוש העובד, מהכנסתו החייבת (להלן: תקנות הניכוי).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תקנה 3 לתקנות הניכוי כנוסחה היום קובעת כי "הוצאות החזקת רכב בשל רכב שהמעביד העמיד לרשות עובדו, יותרו בניכוי במלואן". תקנה זו, שנכנסה לתוקפה בשנת 2008, שינתה את הדין הקודם שהגביל את המעביד לניכוי רק חלק מההוצאות שהוציא להחזקת רכב שהועמד לרשות העובד והרחיבה את זכות הניכוי של המעביד.

עם זאת חשוב לזכור; חישוב שווי השימוש לעובד אינו "תמונת ראי" של חישוב ההוצאות המותרות לניכוי אצל המעביד. קביעת שווי השימוש נועדה לשם חישוב והערכת שווי טובת ההנאה שמעניק המעביד לעובדו תמורת עבודתו. חישוב ההוצאות המותרות לניכוי נועד לשם חישוב ההכנסה החייבת של המעביד, והוצאות השכר של המעביד מהוות רק חלק מכלל ההוצאות שהוציא לשם ייצור ההכנסה.

האם ניתן לסטות מתקנות שווי השימוש

22. המערערת טוענת בערעורה כי תקנות שווי השימוש קובעות רק חזקה הניתנת לסתירה, בדבר שווי השימוש שייזקף כהכנסה לעובד. לטענת המערערת, לשם קביעת הכנסת העבודה של העובד יש להעריך את שווי הכלכלי של החטבה שהעניק לו המעביד תמורת עבודתו. שוויה של החטבה, שעניינה העמדת רכב צמוד לשימוש העובד, משתנה בשים לב להיקף השימוש הפרטי שעושה העובד ברכב.

המערערת מדגישה כי הפקודה קובעת כי טובת ההנאה שהוענקה לעובד על ידי מעסיקו תהיה הכנסת עבודה ועל כן נדרשת פעולה לכימות שוויה של אותה טובת הנאה. לגישתה, מבחן העל צריך להיות הערכה מהימנה של שווי טובת ההנאה לכל עובד. על כן מתחייבת המסקנה כי התקנות קובעות רק חזקה הניתנת לסתירה. עיקרון הטלת מס אמת מחייב כי המס שיוטל על העובד יחושב רק על השווי הכלכלי האמיתי של טובות ההנאה שקיבל.

23. המשיב לעומתה סבור כי לא ניתן לסטות מהוראות התקנות. לגישתו, תקנות השווי אינן קובעות חזקה אלא קובעות הוראות כופות בדבר דרך חישוב שווי החטבה. המשיב מבחיר כי המחוקק קבע כי החישוב ייעשה בהתאם לתקנות שהתקין השר, ואלו הותקנו באישור ועדת הכספים. אין בחוק או בתקנות כל עיגון לטענתה כי ניתן לסתור את התקנות ולהוכיח שווי שימוש שונה.

24. בטרם אתייחס לטענה כי התקנות קובעות חזקה בלבד, ראוי להקדים מספר הערות על השימוש בנכסאות חישוב אחדות בדיני המס.

25. לחוקי המס תכליות שונות ומגוונות, אשר לעתים מושכות לכיוונים מנוגדים. תכלית מרכזית בדיני המס היא השאיפה לגביית "מס אמת", דהיינו לגביית מס רק על הכנסתו החייבת של הנישום, המבוססת על נתוני אמת מדויקים ככל האפשר (ראו ע"א 10800/06 סלמן נ' פקיד שומה טבריה, פסקה 19 (13.7.2011); ע"א 3721/12 תופאף תעשיות נ' פקיד שומה, פסקה 35 (27.4.2014); רע"א



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

2453/13 עמ' נ' עיריית חדרה (14.4.2015); ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד נג(1) 699, 719 (1999); ע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1 (23.1.2011); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750 (2003); דנג"צ 5967/10 המוסד לביטוח לאומי נ' כהן (14.4.2013).

גביית מס שאינו בבחינת "מס אמת", דהיינו אינו מבוסס על נתוני האמת ועל הכנסותיו והוצאותיו של הנישום, תפגע ביכולת התשלום של הנישום, שכן יש בה משום הטלת מס אף שלנישום אין מקורות כספיים לשלמו. הטלת מס שאינו "מס אמת" סותרת את חובת ההגינות המוטלת על הרשות, היא מנוגדת לעיקרון עשיית הצדק, פוגעת באמון הציבור במערכת גביית המס ופוגעת גם באפשרות גבייתו של המס (ראו עוד ע"א 6952/15 פקיד שומה גוש דן נ' קרן, פסקה כ"ד לפסק דינו של השופט רובינשטיין (19.1.2017); ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (5.6.2008); ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסין, פסקה 15 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה, פ"ד סד(1) 17 (2010)).

26. השאיפה להטלת "מס אמת" אינה העיקרון היחיד בחקיקת המס. לדיני המס תכליות נוספות. דיני המס שואפים לקביעת נורמות שיחזקו את הודאות בחיובי המס, יהיו יעילים ויאפשרו הליכי גביית נוחים. גם ליציבות דיני המס חשיבות בקביעת נורמות בתחום דיני המס (ראו ע"א 6557/01 פז גז חברה לשווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413, פסקה 3 (2006); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, פסקאות 33-34 (2008); בג"צ 547/84 עוף העמק. אגודה חקלאית שיתופית רשומה נ' המועצה המקומית רמת ישי, פ"ד מ(1) 113, 143 (1986); בג"צ 5503/94 סגל נ' יושב ראש הכנסת, פ"ד נא(4) 529, 541 (1997); י" אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431, 432 (תשמ"ג)).

27. כאן נזכיר כי מס יעיל הוא מס שההוצאות הנדרשות לגבייתו עומדות ביחס חיובי סביר להכנסות הצפויות (בג"צ 5503/94 הני"ל עמ' 541; ע"א 9368/96 מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית ביאליק, פ"ד נה(1) 156, 165 (1999); ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע (10.8.2016); י" אדרעי מבוא לתורת המסים 17, 19 (2008)).

28. עיקרון נוסף שיש להביאו בחשבון הוא עיקרון ה"נייטרליות" של דיני המס, דהיינו העיקרון ולפיו אל לדיני המס להשפיע על ההחלטות העסקיות של הנישומים (ראו ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588 (2005); ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999); א' רפאל מס הכנסה חלק ג' 64 (1990); ע"א 7566/13 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זורבין (22.6.2015); ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' עברי (13.7.2003)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

29. מלאכת האיזון בין השיקולים השונים אינה פשוטה ואף אינה אחידה. לעתים יינתן משקל מוגבר לתכליות "מס האמת" ולעתים יינתן המשקל המרבי לשיקולי יעילות, וודאות וכדומה. המתח בין השיקולים השונים גורר לא אחת דיונים משפטיים ומחלוקות בדבר הפירוש הראוי להוראות שבדיני המס. לעתים תגבר יד היעילות ולעתים ידה של "האמת". בכל מקרה בו נדרש בית המשפט לפרש הוראה בחוקי המס, עליו לשוות לנגד עיניו את התכליות השונות של דיני המס, לערוך איזון ביניהן ולאחר את הפירוש המתאיב עם לשון החוק ותכליתו.

כך בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד (לט) 70 (1985), אומר השופט ברק בפסקה 6:

כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם (ראה ע"א 421/78 [12], בעמ' 456; ע"א 364/80 (בר"ע 41/80) [13], בעמ' 581; ע"א 534/79 [14], בעמ' 735). כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מנקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום (ראה ע"א 39/61 [15], בעמ' 1769), כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי.

(ראו גם ע"א 5206/15 אכתי'לאת נ' פקיד שומה נצרת, פסקה 9 (26.12.2016); ע"א 4713/11 זגורי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פסקה 16 (20.7.2015); ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילות, פסקה 74 (20.11.2012); ע"א 181/14 פגי נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 26 (13.3.2016)).

30. לא אחת משתמש המחוקק בנוסחאות חישוב בדיני המס. השימוש בנוסחאות חישוב נועד לפשט את קביעת המס, לייעל את ההליך ולאפשר גבייה פשוטה של המס תוך מתן בכורה, במקרים המתאימים, לשיקולי יעילות וודאות, על פני בירור הנתונים העובדתיים המדויקים בכל מקרה ומקרה.

הסביר בית המשפט בבג"צ 5503/94 הנ"ל בפסקה 14 לפסק דינו של השופט גולדברג:

על-כן, הבניית מערכת גבייה יעילה, שבסיס החבות בה קל לאכיפה עולה בקנה אחד עם השאיפה לצמצם את ממדי הפגיעה בזכות הכלכלית של שומרי החוק. ניתן אף לומר כי השיקול של יעילות הגבייה הינו מרכיב במערך ההגנה על זכויותיהם של שומרי החוק. עניין לנו בחוק כלכלי שבו משמשת הגשמת התכלית (ייעול הגבייה)



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

"חרב" ו"מגן" גם יחד. שכן, סוג הזכות הנפגעת עקב הגברת ייעול הגבייה, שהיא זכות כלכלית, זוהי לזכות הנפגעת אלמלא הוגברה יעילות הגבייה, שאף היא זכות כלכלית. לפיכך, אין לדאוג את התייעלות מערכת הגבייה כתכלית שאינה ראויה, כשאין היא באה "מטעמים של נוחות מינהלית או חסכוניות כספיים גרידא" (א' ברק פרשנות במשפט, כרך ג, פרשנות חוקתית [27], בעמ' 527).

31. בע"מ 8569/06 הנ"ל חוזר בית המשפט ומדגיש את חשיבות שיקולי היעילות, הודאות והפשטות ומבהיר כי מקום שבו המחוקק בחר ליתן בכורה לשיקולים אלו, אין מקום להתערבות שיפוטית (פסקה 39):

בענייננו המחוקק קבע את "סדר העדיפות" בין התכליות השונות של החוק ואין מקום לאפשר סטייה מכך (ראו פרשנות החקיקה, בעמ' 207; לכיבוד תכלית של ודאות והפחתת התדיינויות ראו גם ע"א 380/99 קימה נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד נד(5) 529 (2000)). כפי שקבעה חברתי השופטת חיות בעניין פז-גז:

"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".

גם בענייננו בבואנו לפרש את תיקון מס' 50 ראוי לכוון לתכליות של פשטות, יעילות, ודאות ויציבות שעמדו לנגד עיני המחוקק ועומדים ביסודם של דיני המס ואין מקום לקבוע במקום המחוקק כי היה מקום להעדיף תכליות אחרות. "שופט אינו רשאי לומר כי תכלית החוק אינה נראית לו, ולהפעיל את שיקול דעתו על מנת להגשים תכלית אחרת הנראית לו עדיפה" (פרשנות החקיקה, בעמ' 92).

32. מכאן ברור כי בבואנו לבחון הוראות חוק בדיני המס, עלינו לברר תחילה האם המחוקק מבכר תכלית כלשהי על פני האחרות וככל שעשה כן, עלינו לפרש את החוק בהתאם. בית המשפט אינו רשאי להעדיף תכלית המנוגדת לתכלית שבבסיס הוראות החוק, אלא עליו ליתן לכל הוראת חוק את הפירוש התואם את תכלית החקיקה (ראו ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985); ע"א 93/88 מעבדות טרבינול (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(2) 385 (1992)).

33. אין חולק כי מתן בכורה לשיקולי יעילות ופשטות ושימוש בנוסחאות קבועות עשוי להביא לפגיעה בתכלית גביית מס האמת. כל שימוש בנוסחאות קבועות, שאינן מתחשבות באופן מלא בנתונים העובדתיים של כל נישום ונישום, עלול להביא לסטייה מחישוב "מס האמת", אולם בכך אין כל פסול.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

שימוש בנוסחאות חישוב עשוי לעתים להביא לתשלום מס ביתר ולעתים לתשלום מס בחסר. עם זאת אין לקבל את הטענה כי כל אימת שבוחר המחוקק בחישוב על פי נוסחה קבועה, תפורש הוראה זו כחזקה הניתנת לסתירה על ידי הנישום.

34. כדי להכריע האם הוראת חוק הקובעת נוסחאות חישוב מהווה אכן חזקה הניתנת לסתירה, או שמא מדובר בהוראה כופה, עלינו לנסות ולבחון את לשון החוק ולברר האם המחוקק ביקש לקבוע חזקה הניתנת לסתירה, אם לאו.

(ראו ע"א 8569/06 הנ"ל, פסקה 26; ע"א 6557/01 הנ"ל; ד' בין "חזקות וחזקות הניתנות לסתירה בחקיקת המס - מה הם כללי המשחק?" מ"ס כה/2 א/1 (2011)).

35. המערערת טוענת כי תקנות השווי קובעות חזקה בדבר שווי השימוש ברכב, הניתנת לסתירה. טענה זו מחייבת בחינה כפולה; ראשית עלינו לבחון האם תקנות השווי אכן קובעות חזקה או שמא מדובר בהוראה כופה, או בלשון אחרת, כלל חישוב מחייב (ראו ד' בין הנ"ל, פסקה ד' עמ' 11-12, וכן ע"א 8569/06 הנ"ל); שנית, אם נגיע למסקנה כי בפנינו חזקה ראייתית, כלומר אם נגיע למסקנה כי הדין קובע חזקה שווי שימוש ברכב, נדרשת הכרעה בשאלה האם בפנינו חזקה הניתנת לסתירה, אם לאו.

36. חזקה מכל סוג שהוא, היא אמצעי הוכחה, והיא באה במקומה של הוכחת העובדה המבוקשת. הכלל הוא כי אם יוכחו עובדות היסוד של החזקה, הרי כל עוד לא יובאו ראיות לסתור, קיימת הנחה כי מתקיימת העובדה המוסקת אותה מבקשים להוכיח (ראו א' הרנון דיני ראיות חלק ראשון 193 (1974); דניא 1516/95 מרום נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד נב(2) 813, 834, 835 (1998); ע"פ 7474/02 כהן נ' מדינת ישראל (23.10.2003)).

ניתן להבחין בין סוגי חזקות שונים; חזקות שבעובדה - חזקות המבוססות על ניסיון החיים; וחזקות שבדין - חזקה סטטוטורית שנקבעה על ידי המחוקק; ישנן חזקות חלוטות, שאינן ניתנות לסתירה, וישנן חזקות הניתנות לסתירה. חזקות שבעובדה, הן בדרך כלל חזקות הניתנות לסתירה ואילו חזקות שבדין יכולות להיות גם חלוטות וגם ניתנות לסתירה, הכל על פי פירוש הדין הקובע את החזקה (ראו דניא 1516/95 הנ"ל בעמ' 834, 835; ע"פ 611/80 מטוסיאן נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(4) 85, 101 (1981); דניא 6008/93 מדינת ישראל נ' פלוני, פ"ד מח(5) 845 (1995)).

37. המערערת טוענת כאמור כי עסקינן בחזקה שבדין בדבר שווי השימוש ברכב, הניתנת לסתירה על ידי הנישום. פרופ' אדרעי בספרו מבוא לתורת המסים לעיל בעמ' 94, סובר כי את ההוראות בדיני המס יש לדרג להוראות מהותיות "המושגות על הרצון להגיע למס אמת וצודק, כשמתחתן הוראות חשבונאיות שנועדו לסייע להגיע למס האמור". לגישתו, כל ההוראות החשבונאיות הן



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

הוראות שיוריות, דהיינו אינן אלא חזקות שבדין הניתנות לסתירה על ידי הנישום (ראו גם עמדתו בספרו אידועי מס, עלייתם (ואיבונם?) של דיני המיסים בישראל, 28 (2007)).

על פי גישתו ולפיה כל הוראה חשבונאית ניתנת לסתירה, ניתן היה לסווג את הוראות הפקודה ותקנות השווי כחזקות שבדין הניתנות לסתירה.

38. פרופ' ביין במאמרו "חזקות וחזקות הניתנות לסתירה בחקיקת המס - מה הם כללי המשחק?" שצוין לעיל, מסתייג מעמדתו זו של פרופ' אדרעי (עמ' 10-12). לעמדתו, גם הוראות חשבונאיות מקפלות בתוכן כללים בעלי אופי מהותי ולא ניתן לסווג את ההוראות כמוצע על ידי פרופ' אדרעי.

39. גם אני סבור שאין מקום לאמץ את הכלל המוצע על ידי פרופ' אדרעי ולפיו כל הוראה חשבונאית תסווג כחזקה שבדין הניתנת לסתירה. ראשית, צודק פרופ' ביין במאמרו כי הסיווג של ההוראות כמהותיות או כחשבונאיות אינו חד וברור וגם הוראות הנחשבות כחשבונאיות עשויות לבטא גישות מהותיות. שנית, איני סבור שניתן לסווג כל הוראה חשבונאית כחזקה הניתנת לסתירה. שיקולי ודאות, יעילות ופשטות עשויים להצדיק קביעת נוסחאות חישוב ברורות, המהוות כלל נוקשה ומחייב שאינו ניתן לסתירה. שלישית, השאלה האם הוראה כלשהי יוצרת חזקה או שמא יש לראותה ככלל נוקשה, מותנית כאמור בפירושה של כל הוראת דין על פי תכלית אותו דין, ואין די בסיווג ההוראה כמהותית או כחשבונאית כדי ליתן תשובה לשאלה.

40. ולענייננו, סעיף 2(2) לפקודה, מורה כאמור כי להכנסתו של נישום תיווסף הכנסה שוות ערך לטובת ההנאה שקיבל ממעסיקו. עסקינן בהטבה השקולה לשווי של השימוש ברכב שהועמד לשימוש של העובד. הפקודה קובעת כי השר יקבע "את שווי של השימוש ברכב [...]" ודוק, הפקודה לא קובעת כי השר יקבע חזקות, יקבע הנחיות לחישוב, אלא כי השר יקבע את "שווי השימוש".

41. תקנות השווי אף הן אינן נוקטות בלשון המצביעה על האפשרות להבאת ראיות סותרות לעניין השווי. תקנה 2(א) מורה כי לצורך קביעת תוספת ההכנסה לנישום בשל העמדת הרכב לשימוש, ייקבע השווי על פי הנוסחה הקבועה בסעיף. גם בלשון התקנה, כפי שצוטטה בפסקה 20 לעיל, אין כל רמז כי עסקינן בחזקה בדבר השווי, אלא ישנה הוראה הקובעת כלל נוקשה בדבר תוספת ההכנסה שתצורף להכנסתו של נישום.

42. התקנה אינה קובעת עובדות שאם יוכחו תוסק מסקנה לעניין השווי; התקנה אינה קובעת כי מדובר בחישוב שיורי; התקנה אינה עושה שימוש בביטוי כלשהו המצביע על היותה בבחינת חזקה בלבד, כמו הביטוי "יראו את האמור להלן כשווי השימוש" וכיוצא בזה; לשון התקנה אינה רומזת בשום דרך על האפשרות לקבוע שווי על פי קריטריונים אחרים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

43. זאת ועוד, להגדרה שבסעיף 2(2) לפקודה ולתקנות השווי, תכלית ברורה; קביעת שווי ההטבה שתתווסף להכנסתו של העובד בעקבות העמדת הרכב לשימוש. התכלית העולה מנוסח הפקודה ומנוסח התקנות, היא לקבוע מדד יעיל, ודאי וקל לחישוב. ראינו שתכלית זו היא תכלית חשובה בדיני המס וכי המחוקק אימץ אותה במקרים רבים. הפיכת הוראות תקנות השווי לתזקות הניתנות לסתירה חותרת תחת תכלית זו.

44. נזכיר גם כי "שווי השימוש" – שוויה של ההטבה, אינו ניתן לכימות ולחישוב חד משמעיים. שווי ההטבה משתנה מעובד לעובד והוא מותנה לא רק בהיקף הנסיעות של כל עובד אלא גם בשיקולים נוספים. כפי שנפרט להלן, בעת איתור שווי ההטבה לעובד, עלינו להתמקד בעובד עצמו ולברר מהי טובת ההנאה הצומחת לו מהעמדת הרכב לשימוש. כאשר נקודת המבט מופנית לעובד, הרי שחישוב שווי ההטבה מותנה במחיר רכישת תחליפים להטבה בשוק החופשי; דהיינו, בעלות רכישת שירותי הסעה חלופיים במקום הרכב שהועמד לרשותו. עלויות אלו עשויות לכלול לא רק הוצאות אחזקה, אלא גם עלויות מימון הרכישה, הוצאות טיפול קבועות, עלויות נסיעה בתחבורה ציבורית וכדומה (ראו גם ת"צ 3363-02-11 סדאוס נ' מדינת ישראל, (23.11.2015)). לעתים שווי ההטבה יהא כשווי שכירת רכב, או כשווי נסיעות בתחבורה ציבורית חלופית וכדומה. זאת ועוד, אין להתעלם גם מטובת ההנאה הבלתי מוחשית שיש לכל מי שמחזיק רכב צמוד, והידיעה כי בכל רגע נתון עומד לרשותו כלי תחבורה זמין (ראו גם מש/1).

בנסיבות אלו ספק רב בעיני האם ניתן לקבוע מבחנים מדויקים להערכת שווי השימוש ברכב שהועמד לרשות עובד, שעמידה בהם תהיה ראייה סותרת לחישוב שבתקנות השווי, שהרי מבחנים אלו עשויים להשתנות בין נישום לנישום.

45. שיקול נוסף שיש להביא בחשבון הוא השיקול המעשי. מתן אפשרות לכל עובד שנהנה מרכב צמוד להוכיח את שוויה של ההטבה, וכידוע העמדת רכב צמוד היא תופעה רחבת היקף, תחייב בדיקה פרטית של כל עובד ועובד, כלומר של מספר נישומים עצום. הוכחת השווי תחייב נישומים שרוצים לשכנע כי שווי השימוש שונה מהתקנות, להגיש דוחות על הכנסות, דבר שיגרור כמובן עומס על גורמי האכיפה, על עריכת ביקורת ופיקוח.

46. צריך לזכור גם כי תקנות השווי אינן קובעות בהכרח חישוב שהוא לרעת הנישומים. ישנם נישומים אשר עבורם שווי השימוש המחושב על פי התקנות נמוך מעלות רכישת שירותי הסעה חלופיים וישנם נישומים שלגביהם המצב יהיה הפוך. ונזכיר שוב, עובד אשר מעריך כי שווי השימוש שיוסף להכנסתו גבוה משווים של שירותי הסעה חלופיים שירכוש בעצמו (בין בדרך של רכישת רכב פרטי ובין בשירותי הסעה אחרים), יכול לוותר על ההטבה ולהותיר את הרכב לשימוש לצרכי עבודה בלבד. באותם מצבים שבהם עובד משתמש ברכב לצרכי עבודה ונאלץ בסוף יום העבודה לנסוע עם



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

הרכב לביתו, יחולו החוראות בעניין רכבי מאגר (ראו ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון וברפא"ל נ' משרד האוצר, החלטה מיום 19.6.2013 ופסק הדין המאשר הסדר פשרה כללי מיום 18.5.2014; הודעה לעיתונות של רשות המסים מיום 21.10.2014 בעניין מיסוי שווי שימוש ברכבי מאגר/איוגוס, מיסים כח/6-ג1)

47. לפני סיום ראוי להעיר. המערערות חוזרות ומדגישה את עיקרון גביית "מס האמת". עם זאת, יש לשאול כיצד נקבע מהו "מס אמת" בכל הנוגע לשווי ההטבה הגלומה בהעמדת רכב צמוד לשירותו של העובד? המושג "מס אמת" אינו חד משמעי ואינו ניתן לנו תשובה ברורה, במיוחד באותם מקרים שבהם יש להעריך שוויה של טובת הנאה שאינה בכסף אלא "בשווה כסף" (ראו ע"א 6952/15 הנ"ל פסקה כ"ז). קביעת שוויה של הטבה שכזו נתון לאומדנים ואינו ניתן לחישוב מדויק לכל עובד ועובד. על כן, השימוש בנוסחאות אינו סוטה בהכרח מהחובה להטלת מס אמת, צודק והגון.

48. ניתן לסכם פרק זה ולקבוע כי הפקודה בסעיף 2(2) ותקנות השווי, אינן קובעות חזקת שווי, לא כל שכן, אינן קובעות חזקה הניתנת לסתירה. התקנות קובעות כלל נוקשה בדבר אופן חישוב שוויה של ההטבה, שתיווסף להכנסתו של העובד, בעקבות העמדת רכב של המעביד לשימוש הפרטי.

סבירות תקנות השווי

49. המערערות בסיכומיה טוענות, בין היתר, כי הוראות תקנות השווי הקובעות כי שווי השימוש ברכב צמוד יחושב על פי שיעור קבוע ממחירו של רכב חדש מאותו סוג, אינן סבירות. עם זאת, המערערות אינה טוענות מפורשות כי דינן של התקנות להתבטל בשל חוסר סבירותן. ודוק, אין טענה לבטלות התקנות בשל פגם בהתקנתן.

50. בטרם אתייחס לטענת הסבירות, אזכיר בקצרה כי בעל דין המבקש להשיג על תקפן של תקנות, יכול לנקוט בדרכי תקיפה שונות; תקיפה ישירה – כלומר עתירה לביטול התקנות, או תקיפה עקיפה – דהיינו בקשה בגדרו של הליך פרטני שלא להחיל את התקנות בשל פגם שנפל בהן (ראו י' זמיר הסמכות המנהלית כרך ג' 1623 (2014); ד"ר ברק-אריז משפט מ"נהלי כרך א' 119 (2010)). הבסיס להענקת סמכות לביקורת שיפוטית עקיפה מצוי בסעיף 76 לחוק בתי המשפט (נוסח משולב), התשמ"ד – 1984, המרחיב את סמכותו של כל בית משפט לדון בגדרה בשאלה שבסמכותו של בית משפט אחר ובתנאי שההכרעה תהיה "לצורך אותו עניין" (ראו י' זמיר השפיטה בעניינים מ"נהליים 19 (1987); רע"א 2063/16 גליק נ' משרד ישראל (19.1.2017)).

הפעלת ביקורת שיפוטית עקיפה, על החלטה מנהלית ובמיוחד על חקיקת משנה, מעוררת שאלות מורכבות ועל כן נקבע לא אחת כי על הרוצה להשיג על תקפה של חקיקת משנה לילך בדרך של תקיפה ישירה. כך למשל ברע"פ 4398/99 הראל נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(3) 637, 646 (2000) אומר בית המשפט:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

זאת דרך המלך לביקורת שיפוטית על צו פסילה של רישיון נהיגה: תקיפה ישירה של הצו. ברור שהמחוקק התכוון כי זו תהא הדרך הרגילה שבה ילך בעל רישיון הטוען כי אין הצדקה לפסילת הרישיון. מן הראוי שבעל הרישיון יכבד את כוונת המחוקק, ולא ילך בדרך עקיפה, גם אם היא פתוחה, בהיעדר טעם מיוחד לכך. מכל מקום, מן הראוי שבתי המשפט יעדיף את הדרך הרגילה של תקיפה ישירה, שנקבעה במפורש בחוק, על פני הדרך של תקיפה עקיפה. ואין זה רק משום שזאת היא כוונת המחוקק, אלא גם משום שבדרך-כלל יש יתרונות לתקיפה ישירה של החלטה מינהלית על פני תקיפה עקיפה של ההחלטה. ראו י' זמיר השפיטה בעניינים מינהליים [16], בעמ' 43 ואילך. לפיכך המדיניות השיפוטית הראויה היא לעודד ביקורת שיפוטית בדרך של תקיפה ישירה. בהתאם לכך, ראוי שנהג הטוען כי צו הפסילה פגום מטעם זה או אחר, לרבות הפרה של זכות הטיעון, יעלה טענה זאת בדרך של תקיפה ישירה, כפי שנקבע בפקודת התעבורה. ראו רע"פ 1330/91 קדים נ' מדינת ישראל [11] (לא פורסם).

(ראו גם ע"א 7958/10 פלאפון תקשורת בע"מ נ' מדינת ישראל (1.8.2012); דני"א 1099/13 מדינת ישראל נ' אבו פריח ז"ל (12.4.2015); רע"א 2384/14 אוניברסיטת בן גוריון בנגב נ' איגוד ערים אזור באר שבע (15.7.2014); ברי"מ 7363/09 מרכז משען בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, פסקה 8 (2.3.2010); ע"א 4926/08 נאשף ואיל ושות' נ' הרשות הממשלתית למים וביו, פסקאות 39-40, 42 לחוות דעתו של השופט סי גיבראן (9.10.2013)).

51. מאידך, במצבים אחדים הכירו בתי המשפט באפשרות לתקוף החלטה מנהלית גם בגדרה של תקיפה עקיפה ולעיתים אף סילקו על הסף עתירות שנועדו לתקיפה ישירה בשל קיומו של סעד חלופי בדמות תקיפה עקיפה (בג"צ 3220/07 קציוטיס נ' האפוטרופוס על נכסי נפקדים (21.9.2008); בג"צ 6090/08 ברגר נ' שר המשפטים (11.8.2008); בג"צ 1318/12 נאות מזרחי בע"מ נ' עיריית חולון (15.10.2012); ברי"ע 2824/91 עיריית חיפה נ' לה נסיונל חברה ישראלית לביטוח בע"מ, פסקה 2 (16.10.1991); ע"א 1600/08 מקסימדיה פרסום חוצות בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, פסקה 28 לחוות דעתו של השופט ע' פוגלמן (18.8.2011)).

52. עוד ניתן למצוא בפסיקה ובספרות הבתנה בין תקיפת מעשה מינהלי, לרבות תקנות, בשל בטלות – כגון שנפל פגם בהסמכה, או שההחלטה ניתנה בחריגה מסמכות, לבין מקרה שבו נטען לנפסדות ההחלטה, כלומר נטען כי ההחלטה ניתנת לביטול – בין היתר בשל חוסר סבירות, פגיעה לא מידתית וכדומה (ראו ד' ברק ארז הנ"ל, כרך ב' 822; י' דותן "במקום בטלות יחסית" משפטים כב 587 (תשנ"ד); רע"פ 4398/99 הנ"ל עמ' 643-644). זאת ועוד, כאשר מסתפק האזרח בתקיפה עקיפה ואינו פועל לתקיפה ישירה של המעשה המינהלי, עולה חשש שמא הוא נוקט בדרך זו כדי לעקוף טענות



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

שניתן היה להעלות כנגדו בתקיפה ישירה, כמו טענת השיהוי, ובתי המשפט לא היססו למנוע תקיפה עקיפה כאשר עלה חשש שכזה (ראו למשל רע"א 3094/11 אבר אלקיעאן נ' מדינת ישראל (5.5.2015); רע"א 125/16 קבלאן נ' המועצה המקומית בית ג'ן (31.3.2016)).

53. שאלות אלו אינן צריכות הכרעה בהליך הנוכחי, שכן המערערת לא השכילה להצביע על פגם בהתקנת התקנות ואף אינה טוענת כי חישוב השווי על פי התקנות בנוגע ל"ממוצע" אינו סביר. טענת חוסר הסבירות נטענת כלפי חוסר האפשרות להוכיח שווי שונה לגבי עובדים שאינם שייכים לממוצע.

54. כפי שצינתי לעיל בפסקה 44, קביעת שווי השימוש ברכב צמוד צריכה להתמקד בהיקף טובת ההנאה שנוצרה לעובד ולא בהיקף ההוצאות למעביד. עובד הנחנה מרכב צמוד אינו צריך לרכוש שירותי הסעה חלופיים, וברי שאינו צריך לרכוש רכב פרטי. שווי השימוש ייקבע על פי עלותם של שירותי הנסיעה החלופיים.

מחוקק המשנה קבע את שווי השימוש על פי נוסחה המתבססת על מחירו של רכב פרטי אותו היה על העובד לרכוש אלמלא הועמד לרשותו רכב המעביד.

ההתמקדות בעלות רכישת רכב פרטי חלופי היא סבירה, שכן היא משקפת את ההוצאות שהיה נאלץ העובד להוציא לשם קבלת שירותי נסיעה פרטיים. הוצאות אלו כוללות את עלות הרכישה, אגרות רישוי, ביטוחים, אחזקה שוטפת, טיפולים, הוצאות מימון ועוד (ראו סעיף 11 למש/2).

55. המערערת לא הביאה בפניי נתונים או חוות דעת לגבי חישוב חלופי לחישוב הקבוע בתקנות השווי ואין בפיה טענות ראויות לשכנע כי תקנות השווי אינן קובעות שווי סביר לעלויות רכישה של שירותי נסיעה ברכב חלופי.

נזכיר גם כי השימוש בנוסחאות אינו פסול ואינו חורג ממתחם הסבירות. השימוש בנוסחאות נועד לפשט, ליעל ולחזק את הודאות. אין בפניי כל חוות דעת או ראיה כי נוסחאות החישוב שנקבעו בתקנות השווי חורגות מחישוב סביר של שווי טובת ההנאה לעובד ולא הוצגו בפניי נוסחאות חישוב חלופיות.

56. ודוק, גם אם ניתן היה לקבוע נוסחאות חישוב אחרות, אין בכך די כדי להצביע על חוסר סבירות המצדיק ביטול התקנות או מתן אפשרות לסתור את התקנות. כידוע, רק חריגה ממתחם הסבירות או אי סבירות קיצונית, תצדיק התערבות שיפוטית (בג"צ 156/75 דקה נ' שר התחבורה, פ"ד (2) 94 (1976); בג"צ 5657/09 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' ממשלת ישראל (24.11.2009)). העובדה כי ניתן לערוך חישוב חלופי לקביעת השווי, אינה מצביעה על חוסר סבירות שכזה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

הטענות לגבי המערכת

57. משקבעתי כי תקנות השווי אינן קובעות חזקה וכי חישוב שווי השימוש ברכב צמוד על-פיהן הוא סביר, אין למעשה כל צורך לבחון את הטענות לגבי חישוב השווי על פי המערכת. עם זאת, מצאתי לנכון להעיר מספר הערות ולהבהיר כי אפילו רשאית הייתה המערערת להביא ראיות לסתור את חישוב השווי על פי התקנות, לא ניתן לבסס את חישוב השווי על המערכת.

58. חישוב השווי על ידי המערכת, מבוסס על נתונים שנאספו על ידי המערכת בנוגע לסיווג הנסיעות השונות של העובדים, כנסיעות פרטיות, נסיעות עסקיות ונסיעות למקום העבודה וממנו (מע/1 סעיף 9). סיווג הנסיעות לפי החלופות מבוסס על הקשת קוד על ידי העובד בתחילת כל נסיעה (מע/1 סעיף 10) ועל מערכת בקרה פנימית של המעביד (עדות מנהל המערערת מע/2 ומע/3). כדי לשפר את הליכי הבקרה והפיקוח, הוספו למערכת פוליגונים - נקודות ציון קבועות של לקוחות ועסקים, וכן הוסף נוהל חריגים (סעיף 3.14 למע/2). נוהל החריגים מאפשר למנהל המערערת לבחון את הנסיעות המדווחות על ידי העובדים ולוודא כי סיווגו את נסיעותיהם כנדרש.

59. רואים אנו כי המערכת כולה מבוססת על דיווחי העובדים והנהלת המערערת. למעט שיפור טכנולוגי וייעול הרישום, אין כל הבדל בין המערכת לבין רישום ידני של הנסיעות. השיפור ביכולת הבקרה והפיקוח אינו משנה את העובדה כי בסופו של יום הסיווג מבוסס כולו על דיווחים עצמיים של העובדים וביקורת פנים ארגונית, ללא יכולת פיקוח ובקרה ממשיים של רשויות המס.

המערכת אינה כוללת בקרה אוטומטית וגם דו"ח החריגים אינו אוטומטי אלא מנוהל על ידי מנהל המערערת על פי שיקוליו שלו.

60. הואיל וכל אמצעי הבקרה והפיקוח מסורים לידי העובדים והנהלת המערערת ללא פיקוח חיצוני ממשי וללא בקרה חיצונית, לא ניתן לסמוך על הנתונים בכל הנוגע לסיווג הנסיעות. יתרה מזו, אין במערכת גם כל התייחסות לנסיעות מעורבות, אין התייחסות להגדרת נסיעה עסקית או פרטית והכל מותנה בשיקול דעתם של העובד ומנהל המערערת, ללא יכולת פיקוח ובקרה ממשיים. המערכת אינה כוללת גם הצלבת הנתונים עם יומן העבודה, עם אישורי הלקוחות, עם חיובי הלקוחות והוצאת החשבונות וכדומה.

61. זאת ועוד, המערערת מחשבת את היקף הנסיעות לפי כל סיווג ולאחר מכן נערך חישוב בדבר חלוקת ההוצאות שהוצאו על ידה, בין ההוצאות לנסיעות עסקיות לבין ההוצאות שנועדו עבור נסיעות פרטיות. ראינו לעיל כי הוצאות המעביד וחלוקתן בינו לעובד, בשים לב להיקף הנסיעות בכל סיווג, אינה משקפת את שווי ההטבה לעובד. בחישוב זה אין גם התחשבות בכלל ההוצאות הרלבנטיות, כגון הוצאות המימון וכדומה. ודוק, צריך לזכור כי הוצאות המעביד אינן משקפות בהכרח את ההוצאות



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

שהיה העובד נאלץ להוציא אילו רכש רכב פרטי, שכן למעביד יש יתרונות, בשל הגודל, היקף העסקים, יכולת לצמצם עלויות רכישה ועלויות מימון וכדומה.

62. בשים לב לאמור, דומה כי התכנה אינה מסייעת בקביעת שוויה הכלכלי האמיתי של ההטבה לכל עובד הזוכה לקבל רכב צמוד ממעבידו והנתונים שנאספים על ידי החברה אינם מקדמים אותנו בקביעת שווי השימוש.

לאור האמור, אין מקום לדון בטענות הפרטניות שהועלו ביחס לטעויות באיסוף הנתונים, בדבר העדר הסברים לנסיעות בשעות בלתי סבירות וכדומה.

סוף דבר

63. לאור כל האמור הגעתי למסקנה כי הוראות הפקודה ותקנות השווי קובעות כללי חישוב נוקשים, שאינם בבחינת חזקה הניתנת לסתירה. לא שוכנעתי כי התקנות אינן סבירות באופן המצדיק התערבות שיפוטית ולא שוכנעתי כי המערכת מספקת נתונים שיכולים להועיל בקביעת שווי ההטבה.

אשר על כן מתחייבת המסקנה כי אין פגם בשומות שהוצאו על ידי המשיב.

לפיכך אני מורה על דחיית הערעור.

המערערת תשלם למשיב הוצאות ההליך ושכר טרחה בסך של 30,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה ריבית כחוק מחיום ועד התשלום המלא בפועל.

ניתן היום, י"ז אדר תשע"ז, 15 מרץ 2017, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט

