

**בית המשפט המחוזי בירושלים  
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

עמ"ה 131-08

**עיריית מעלה אדומים**  
ע"י ב"כ עו"ד (רו"ח) רמי אריה ואח'

**המערערת:**

**- נ ג ד -**

**פקיד שומה ירושלים 2**  
ע"י ב"כ עו"ד ניר סרי ועו"ד חגי דומברוביץ'  
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

**המשיב:**

**פסק - דין**

**עיקר המחלוקת**

1. המערערת ביקשה מהמשיב לתקן דיווחיה לעניין "הוצאות עודפות של כלי רכב תפעוליים" לשנות המס 2004-2007 ולהשבת המקדמות על חשבון הוצאות עודפות ששילמה, בטענה כי בכלי הרכב לא בוצע כל שימוש פרטי ודיווחיה הקודמים מקורם בטעות. המשיב דחה בקשתה, ומכאן הערעור.

בשנת 2009 ערך המשיב למערערת שומת הוצאות עודפות בגין "רכבי הביטחון" שהיא מפעילה לצורך אבטחת היישוב מעלה אדומים. בהתאם להסכמה דיונית בין הצדדים, נושא השומות לרכבי הביטחון נכלל כחלק בלתי נפרד מהערעור.

2. בלב המחלוקת לעניין הוצאות הרכב מונחת פרשנות **תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה-1995** (להלן: **תקנות הרכב**), שהותקנו על-ידי שר האוצר מכח סמכותו לפי סעיף 31 ל**פקודת מס הכנסה** (להלן: **הפקודה**), לקבוע בתקנות את התנאים להתרת ההוצאות. אין מחלוקת כי על-פי התקנה, רק הוצאות שהן מעל 9,900 ק"מ בשנה ייחשבו כהוצאות תפעוליות, כאשר עד ל-9,900 ק"מ בשנה מיוחסים לשימוש פרטי.

המערערת טוענת, כי כל כלי הרכב התפעוליים נשוא הערעור (כגון: רכבי פיקוח עירוני, רכבי הובלות קטנים וכיוצ"ב, ככל הנראה ב- 15 כלי רכב) אינם משמשים את עובדיה בשימוש פרטי כלשהו, אלא משמשים למשימותיה בלבד, ולכן חלות לגביה הוראות סעיף 17 [לפקודה](#), הקובע את הכלל לפיו ניתן לנכות את כל ההוצאות העסקיות שהוצאו לצורך הפעילות העיסוקית. בנוסף, יש למערערת כלי רכב פרטיים הצמודים לנושאי התפקידים בעירייה, הן לצרכי עבודתם והן לשימוש הפרטי (שבהם אין ערעור זה עוסק), ולגביהם נזקפת קצובת שווי שימוש בשכר עובדי העירייה, ואין הם נוגעים לעניין.

### הוראות החוק הרלבנטיות

3. אציג את עיקר הוראות הרלבנטיות למחלוקת.

סעיף 17 [לפקודה](#) קובע:

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 – יציאות והוצאות כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד..."

סעיף 31 [לפקודה](#) קובע:

"שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת להתקין תקנות – בין דרך כלל ובין לסוגים של נישומים – בדבר הגבלתו או אי התרתו של ניכוי הוצאות מסויימות לפי סעיפים 17 עד 27 ובמיוחד בדבר

(1) שיטת החישוב או האומד של ההוצאות.

(2) סכומי ההוצאות שיתרו בניכוי או שיעוריהן.

(3) התנאים להתרת ההוצאות.

(4) דרכי הוכחת ההוצאות."

סעיף 181 ב' [לפקודה](#) קובע:

"חבר בני אדם, שהוציא למטרות המפורשות בתקנות על-פי סעיף 31 סכומים שלפי התקנות האמורות אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים שנקבעו כמותרים בניכוי או שהוציא סכומים בשל הוצאות שניכויין אינו

מותר לפי סעיף 32(11) (בחוק זה – הוצאות עודפות) ... ישלם לפקיד השומה, במועד שנקבע, **מקדמה** כמפורט להלן מההוצאות העודפות שהוציא, ויגיש לו באותו מועד דו"ח וכן יגיש לו דו"ח שנתי המפרט ומסכם את כלל ההוצאות העודפות שהוציא באותה שנה ...".

לענייננו, תקנה **2 לתקנות הרכב** קבעה לעניין ההוצאה המותרת בניכוי בכל שנת המס, כדלקמן:

"הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה, יותרו בניכוי בשנת המס כמפורט להלן:

(1) סכום הוצאות החזקת הרכב מחולק במספר הקילומטרים השנתי ומוכפל במספר הקילומטרים השני העודף על 9,900 קילומטר לגבי אותו הרכב, או 25% מהוצאות החזקת הרכב, לפי הגבוה; ...".

לטענת המערערות, שילמה במהלך השנים הרלבנטיות הוצאות עודפות בשיעור של 90% בגין כלי הרכב התפעוליים בסך 458,129 ₪, וסכום זה היא דורשת להחזיר לה.

#### העמדות הפרשניות השונות

4. לשיטת המשיב, תקנה 2 קובעת חזקה חלוטה לעניין ההוצאה המותרת, ולחלופין, קבעה חזקה שכדי לסתרה יש לעמוד בנטל ראיתי כבד ורב. המערערות טענה, כי עניינה אינו חוסה תחת תחולת סעיף 31 **לפקודה**, מאחר שהשימוש ברכבים התפעוליים וברכבי הביטחון שלה לא נעשה כלל לצרכים פרטיים, דהיינו – מהווה שימוש תפעולי בלבד, ויש להכיר בהוצאות רכבי העירייה, כאמור, החל מן הקילומטר הראשון, על-פי הכלל הקבוע בסעיף 17 **לפקודה**. לשיטת המערערות, מטרת **תקנות הרכב** הינה לקבוע כללי ניכוי הוצאות **להוצאות מעורבות**, קרי – הוצאות המיוחסות לשימוש עסקי ופרטי ללא הבחנה ברורה. על-פי הנטען, את **האומדנים** לגבי החלוקה בין הוצאות פרטיות והוצאות עסקיות יש ליישם רק כאשר יש קושי לאבחן בין הוצאות לטובת העובד מן ההוצאות לטובת המעביד.

לחלופין טענה המערערת, כי החזקה שב**תקנות הרכב** הינה חזקה הניתנת לסתירה, ובענייננו, לשיטתה, הוכחה כי כלי הרכב שהיא מפעילה לצורך מתן שירותים מוניציפאליים מופעלים אך ורק לצורך פעילותה שלה.

5. משפנתה המערערת בדרישת השבת מקדמות המס, נענתה כי מכח פסה"ד **בע"א 380/99 אברהם קימה נ' פקיד שומה גוש דן פ"ד נד(5) 529**, נקבעה "חזקה חלוטה לגבי החלק הפרטי בהוצאות הרכב המתירות בניכוי רק את החלק העסקי שע"פ התקנות". בנימוקי השומה נכתב לעניין זה, כי בבסיס החלטתו של המחוקק לקבוע חזקה חלוטה לגבי החלק הפרטי של הוצאות הרכב שלא יותר בניכוי ולגבי החלק העסקי שיותר בניכוי עמדו תכליות של יציבות, ודאות ופשטות למנוע ויכוחים ומחלוקות לגבי חלוקת הוצאות הרכב לחלק המהווה את השימוש הפרטי ולחלק המהווה שימוש עסקי. גישה נורמטיבית זו הייתה הגישה הנוהגת. ברם, חל שינוי בגישה המשפטית המושפע על ידי עקרון תשלום מס אמת.

המערערת הפנתה בהקשר זה, בין השאר **לע"א 2343/05 בנק קונטיננטל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (תקדין)**, שעסק בתיאום הוצאות שהוציא נישום לצורך השבחת הקרקע. בית המשפט שם תמך בגישה לפיה - **"יש להעדיף הוכחה בדבר מצב הדברים לאשורם בטרם תיושם חזקה או נוסחה אחידה העלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק ... הצדק מחייב כי המס שיוטל יהיה מס אמת, כלומר, מס על-פי המצב העובדתי הנכון של הנישום ולא על סמך הנחה עובדתית מסויימת, היכולה להיות נוגדת למציאות, ואף על-פי-כן, אינה ניתנת לסתירה ... שיקולי יעילות ודאות ויציבות הם בוודאי ערכים חשובים במסגרת תכליות דיני המס ... עם זאת, דרך כלל אין להעניק שיקולי יעילות הגביה מעמד בכורה באופן העשוי לפגוע בהגשמת התכלית העיקרית של החוק – גביית מס אמת מן האזרח"**

(כב' השופטת פרוקצ'יה, סעיפים 25 ו-26 לחוות דעתה).

אכן, פסק דין זה לא עסק ישירות בעניין פירוש **תקנות הרכב**, ואולם, העקרונות שנתבססו בו משליכים על הגישה הראויה גם בענייננו. מכח פסק

דין זה אין מקום לייחס מרכיב של שימוש פרטי בהכרח מכח נוסח התקנה, אף אם לא היה שימוש כזה בפועל, זאת מכח העקרון של גביית מס אמת. הגישה המציבה כעקרון על את מס האמת בוססה בשורת פסקי דין, וביניהם ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין נ' פקיד שומה ת"א 1 פ"ד מג(1) 699. המערערת הפנתה גם לפסיקה נוספת של בתי המשפט המחוזיים, אשר לשיטתה תומכת בעמדתה.

6. שני הצדדים הפנו גם [לע"מ 872/06 עיריית נהריה נ' פקיד שומה עכו](#) (מיסים), שבו בית המשפט קבע כי יש לפרש את האמור בתקנה על דרך "חזקה ניתנת לסתירה".

"במחלוקת שנפלה בין בעלי הדין, אם מדובר בחזקה חלוטה או חזקה לכאורה, יש בדעתי לבחור באפשרות אחרונה, במיוחד כאשר הטענה העיקרית של העירייה היא לשימוש עסקי בלבד ויחיד ולא שימוש מעורב" (שם, סעיף 28).

שני הצדדים מוכנים לקבל באופן חלופי גם גישה זו, כאשר המשיב מדגיש כי הסתירה של החזקה כרוכה בנטל ראייתי כבד. גישה זו מתיישבת עם עקרון תשלום מס אמת.

התוצאה הפרשנית האמורה ניתנת להשגה על ידי דחיית תחולת התקנה דפי נוסחה הברור – כאשר אין ספק לגבי היקף ההוצאה הפרטית ביחס להוצאה העסקית, או בענייננו, ההוצאה המוצאת לצורך משימות העירייה.

המשיב מטעים, כי בעניין עמ"ה 872/06 עיריית נהריה נ' פקיד שומה עכו הנ"ל, נאמר גם:

"העקרון של תשלום מס אמת, ראוי כי ינחה גם במקרה זה בייחוד שעה שמדובר בפטור מתשלום מס שהוא כשלעצמו חריג. במקרה כזה יש לערוך בדיקה עובדתית דווקנית, ומי שמבקש להחיל עליו את ההחרגה, עליו הנטל לעשותכן, ונטל ראייתי זה כבד הוא" (סעיף 29 לפסה"ד).

לשיטת המשיב המערערת לא הרימה נטל כבד זה.

## עיקר טענות המשיב ביחס לראיות

7. עיקר טענות המשיב לעניין אי-הרמת הנטל מתמקד בטענה שהמערערת לא הנהיגה נהלים המבטיחים שאכן אין שימוש פרטי בכלי הרכב. באי-כח המשיב טוענים, כי המערערת לא ערכה כל מעקב ובקרה אחר השימוש בכלי הרכב, ולמעשה היא מסתמכת על האמון שהיא נותנת בעובדיה שלא יעשו שימוש בכלי הרכב. לדברי באי כוח המשיב אין די באמון כדי לסתור את החזקה האמורה. הם מטעימים, כי כל שיש בידי המערערת הינם יומני רכב, שהעובדים עצמם ממלאים, אשר גם בהם ישנם ליקויים לרוב. נוכח קיומם של הליקויים, טוענים הם, אין ביד המערערת לטעון כי עמדה בנטל לסתור את החזקה. באי-כח המשיב מוסיפים, תוך הפניה לראיות, כי המערערת לא הקפידה על ביצוע ההנחיות שלה בנושא, לא ערכה כל ביקורת לנהגים לצורך בחינת השימוש ברכב, לא הקפידה על חניית הרכבים בחניון סגור ולא הקפידה על מילוי יומני הרכב תוך כדי פירוט כל הנסיעות המתבצעות באמצעותו. באי כח המשיב מוסיפים, כי במהלך דיון ההוכחות התברר שכונני הביטחון עושים שימוש פרטי בכלי הרכב אשר מוצמד אליהם בשבוע הכוננות (דהיינו, למצער נסיעה מהבית לעבודה ובחזרה), ובמצב דברים זה, אין כל ספק כי החזקה הקבועה בתקנות לא נסתרה על-ידי המערערת.

8. אציג ביתר פירוט את טענות המשיב לעניין התנהלות המערערת בכל נוגע לכלי הרכב ולאחריהם את טענות המערערת. לעניין יומני הרכב, הדגישו באי-כוח המשיב כי העובדים הנוסעים בהם הם אלו שממלאים אותם (עובדה שאינה במחלוקת), ולא גורם אובייקטיבי המפקח עליהם ובודק את העניין. יתרה מכך, ע"פ הנטען יומני הרכב אינם מהווים כל אינדיקציה למהות השימוש, שכן אין בהם פירוט של ממש לגבי מטרות הנסיעה ואין בהם פירוט של הנסיעות שהתבצעו בפועל בכלי הרכב. כך, המטרות נכתבות באופן כללי, כגון "אחזקה", "פיקוח", "הנדסה", "הובלות", "חשמל". כמו כן, בחקירת עדי המערערת התברר, כי כאשר נרשמת נסיעה, אפשר שתכלול בחובה – ע"י הרושם - מספר נסיעות שהתבצעו על-ידי אותו נהג במהלך כל היום, ועל כן, בהעדר פירוט של כל הנסיעות במשך היום, לא ניתן לדעת האם אותו נהג נמנע מביצוע נסיעות פרטיות. באי כוח המשיב הפנו גם לעובדה שבחלק מיומני הרכב הושמטו פרטים כגון שעת נסיעה, יעד, מטרה, מס' ק"מ. כמו כן, חלק מהנסיעות שנרשמו ביומן הרכב סתרו נתונים אודות נסיעות קודמות או נסיעות שבאו לאחר מכן. על יסוד עובדות אלו שעלו

מהיומנים, טענו באי כוח המשיב כי יומני הרכב לא יכולים להוות אינדיקציה לטענת המערערת, לפיה לא נעשה בכלי הרכב שימוש פרטי, ועל כן, ברי שלא עלה בידי המערערת להפריך את החזקה הקבועה [בתקנות הרכב](#).

9. באי-כח המשיב מדגישים, כי לשיטת המערערת בכוחה לסמוך על האיסור שהציבה לנסיעות פרטיות.

גזבר העירייה, מר גרינברג, ציין בתצהירו:

**"כל עובד עירייה מחויב לרשום ביומן הרכב את פירוט הנסיעות אותם ביצע ובכלל זאת יעדו, מטרתו וכמות הדלק שמילא, וזאת על מנת לוודא שברכב התפעולי מבוצעות רק נסיעות לפעילות העירייה, ולצורך זה בלבד"**

אלא שמדבריו שלו גם עלה שבפועל אין הקפדה על אופן הרישום - דהיינו הרישום אינו נבדק - אלא ניתן אמון בעובדים. כך העיד (פרי' מיום 25.2.10, עמ' 7):

**"אנחנו עובדים עם העובדים שלנו על בסיס אמון. העובדים שלנו מיומנים אמינים ומסורים. אם עובד מועל באמון שלנו והוא עושה את זה שלא בידיעתנו ובניגוד להנחיות ... אני לא בולש אחרי העובדים."**

גזבר המערערת ציין, כאמור, כי בעירייה לא נהוג לבלוש אחרי העובדים, ודרך האכיפה של השימוש ברכב הינה באמצעות הגשת תלונה על-ידי עובד או אזרח מן השורה. כדבריו: **"אני לא יכול לעקוב אחרי כל עובד ולדעת מה הוא עושה. מבחינת הנהלת העירייה – מי שעובד לא יעשה שימוש ברכב העירייה לצרכים פרטיים"**.

באי כוח המשיב טוענים, כי התוצאה העולה בהכרח מהתנהלות זו היא כי יומני הרכב אינם משמשים לצרכי ביקורת והמערערת מקבלת את דיווחי העובדים ביומני הרכב מבלי להרהר ולערער אחר מה שנכתב בהם. לשיטתם, בסיס זה אינו מספיק להפרכת החזקה הקבועה [בתקנות הרכב](#), שכן אם גישה זו תאומץ, כל מעביד יוכל לטעון כי החזקה אינה חלה לגביו, שכן הוא נותן אמון בעובדיו ואוסר עליהם לעשות שימוש פרטי, וזאת כאשר בפועל אינו מבצע כל בדיקה לצורך ביסוס אמון זה. זאת ועוד, במקרים אלה בהן אין כל תיעוד ובקרה אמיתית של הנסיעות, לא יהיה ביד המשיב כלי

כלשהו לבחון את הצהרות הנישום. לשיטת באי כוח המשיב, כאשר לא מתבצעת כל אכיפה על-ידי המערערת לבחינת אמיתות תוכנם של יומני הרכב, אין ביד המערערת לסתור את החזקה הקבועה ב**תקנות הרכב** ולטעון כי לא נעשה כל שימוש פרטי ברכביה, ולו מהטעם שהמערערת אינה יודעת למעשה מה עושים עובדיה עם כלי הרכב בשעות היום ו/או בשעות שלאחר סיום שעות העבודה. כך, על פי גרסת המערערת, במשך תקופה של כ-15 שנה מצאה רק מקרה אחד של עובד אשר עשה שימוש פרטי ברכביה, דבר שאינו סביר כלל, לשיטת המשיב.

10. יתר על כן, באי כח המשיב מדגישים כי מהראיות עלה, שהרישומים ביומן אינם מפורטים דיים, כגון רישום מיעד "מעלה אדומים למעלה אדומים" שמטרתו "אחזקה" או "הובלות", אינו מאפשר למערערת לבחון את השימוש בפועל אשר נעשה בכלי הרכב. עדותו של הנהג משה סוריט, שמשמש אב הבית של אגף החינוך ומתעסק בכל נושא ההובלות הנחוצות לאגף, מדגימה קושי זה:

"ש. ... אין לנו שום רישום לדעת מה שנעשה, רשום 'הובלות'

ת. כן, גם יכול להיות שנסעתי מחוץ לעיר להביא מכתר כסאות ואני לא רושם את זה. אם אני צריך לרשום את הנסיעות שלי פה, צריך כמה יומנים.

ש. אני מבין שלא בודקים אתכם בעירייה. לא מבקשים ממך הסבר לאן נסעת.

ת. לא. את המשימות אני מדווה למחלקת החינוך.

ש. מי שנתן את המשימה זו המחלקה לחינוך ומצפים שתבצע את המשימה באותו יום.

ת. כן ולא. יש משימות שאפשר לדחות למחרת. לעניין ביצוע המשימה אני נמצא בקשר עם המחלקה לחינוך.

ש. המחלקה לחינוך אומרת לך לתקן משהו פה ושם ושצריך להביא משהו מפה ומשם, לפעמים אתה משימות עם מועד ולפעמים בלי מועד. יש לנו את השימוש ברכב, והרישום היחידי הוא רישום ביומן נסיעות.

ת. כן. אני רושם תאריך, קילומטרז', שעה ושאיני מבצע.



- ש. ואנחנו לא יכולים לדעת אם היתה לך נסיעה מחוץ לעיר או שהיו לך כמה נסיעות.
- ת. לא".
- ש. אנחנו גם לא יכולים לדעת אם נעשה שימוש פרטי ברכב זה.
- ת. נכון, ולא עושים שימוש פרטי" (פרי מיום 25.2.10 עמ' 22-23).

מדברים אלו עולה, בין השאר, כי המחלקה הספציפית שהטילה את המשימה היא היודעת אם המשימה בוצעה, אבל לא עולה הימנה אם המחלקה בודקת בכמה זמן הדבר בוצע, ואם לא בוצעה בחסות זו גם נסיעה פרטית כלשהי.

- גם עובד המערערת, הנהג **שמעון מזרחי**, אמר דברים דומים:
- "ש. אני רואה פה נסיעות, איך אני יכול לדעת מתוך זה כמה נסיעות היו, לאן
- ת. אתה יודע שהרכב היה אצלי, שאני טיפלתי באותו יום בכמה מקרים. אין פירוט של כל טיפול שהייתי, אם במרכז מסחרי או במישור אדומים, אין פירוט על כל נקודה בכרטיס העבודה. יש שהרכב היה אצלי מהשעה הזו ועד לשעה הזו.
- ש. שאלתי אם יש פיקוח ואמרת שיש יומן עבודה, אז תסכים שהיומן הזה לא נותן לי שום פיקוח. אני לא יכול לדעת אם נעשתה בו נסיעה פרטית לפני או אחרי שעות העבודה. איך אני יכול לדעת.
- ת. אני יודע שאני מחנה את הרכב בחניה של העירייה, וכל מי שנוסע עם הרכב ממלא כרטיס עבודה" (פרי מיום 25.2.10 עמ' 25).

11. עוד הצביעו באי כח המשיב על ליקויים ברישום שנעשה על ידי הנהגים. כך, ביומן רכב דף 170, שצורף לתצהירו של הגזבר מר גרינברג, בנסיעה מס' 5 חסר תאריך הנסיעה וחתימה של הנהג, וביומן רכב מס' 437-439 (מש/8) לא מצויים נתונים אודות שעת סיום הנסיעות. מר גרינברג ציין בתגובה: "אני מניח שאותו עובד התרשל ... במקרה ספציפי זה ההערה שלך נכונה ויכול

להיות שהוא גם עשה שימוש פרטי ברכב" (עמ' 18 לפר'). ביומן מס' 161 (מש/9) אין פירוט של שעות סיום והתחלת נסיעות. בנוסף, במספר יומני רכב נמצא רישום בעיפרון, חלף הוראת המערערת למלא את יומן הנסיעות בעט בלבד. גם מר **מוטי פלולי**, מנהל מחלקת רכב, הודה כי: "ישנם מקרים שאנשים שוכחים לרשום את שעת התחלה או שעת סיום", אך הוסיף: "אבל אני מוודא זאת האם הרכב היה בחניון או לא היה, עבד או לא עבד ... אני יכול להראות לך שאני נמצא בעבודה עד שש או עד שבע ... יש הרבה רישומים שחסר בהם שעת פתיחה או סגירה, אבל זה וודאי שחנו במגרש ושימשו למטרות עבודה בלבד" (פר' מיום 27.5.10, עמ' 15). טענה זו של מר פלולי, לפיה הכל נבדק או הכל ידוע אינה משכנעת, כי לא הוסבר כיצד הבדיקה נעשית וכיצד הדבר נודע. יתר על כן, מהראיות עלה כי גם מר **פלולי** עצמו לא רשם נסיעתו ע"פ הנדרש – בדף 1346 לא רשם שעת סיום. כמו כן, קיימים ביומנים פערים בין הדיווחים לגבי מונה הקילומטרז', כך שלאחר נסיעה שהסתיימה במונה מסוים הנסיעה העוקבת מתחילה במספר אחר (מש/6, מש/7). מנהל מחלקת הרכב הגיב על כך: "זה יכול להיות טעות". עוד הראו באי כח המשיב, כי ביומני הרכב של המערערת מדווחות נסיעות ביום אחד של כ-200 ק"מ ויותר, מבלי שהעד גרינברג ידע להסביר במה מדובר. מר **גרינברג** התבקש לברר את העניין, אך גם לאחר מכן הוגשו תצהירים נוספים של המערערת מבלי שהובא ההסבר. גם תצהירו של מנהל אגף שפע, מר אבודרהם, שהוגש לאחר מכן, לא נתן לכך הסבר של ממש, ועלה מדבריו כי ישנן נסיעות שכלל לא נרשמות ביומני הנסיעות (פר' מיום 27.5.10 עמ' 6).

12. לעניין **רכבי הביטחון**, הדגישו באי-כח המשיב את הודאת מנהל אגף חירום וביטחון ומוקד עירוני, מר **חיים בן חור**, לפיה הרכב צמוד אליו בכל שעות היום כאשר הוא משמש **ככונן ביטחון**. הוא גם אישר כי לא רק הוא, אלא רכזי ביטחון נוספים, כאשר הם משמשים ככוננים, רכב הביטחון של מנהל האגף מוצמד לשימושם באופן מלא ורצוף, דהיינו – במשך כל שעות היממה. באי-כח המשיב מטעימים, כי עולה מכך שברכבי כוננות הביטחון התבצעו נסיעות פרטיות לפחות ממקום העבודה ובחזרה לעבודה. מדברי בן חור עלה, כי ברכב כונן הביטחון נוהגים בין 4 ל-5 כונני ביטחון, כל אחד מהם כונן במשך שבוע שלם, וכל אחד מהם עושה שימוש ברכב גם לאחר שעות העבודה. בן חור הבהיר בעדותו (פר' מיום 27.5.10 עמ' 8), כי לא ראו צורך בפירוט הנסיעות שנעשה בכל עת ברכב הביטחון.

13. באי-כח המשיב הוסיפו כי לא הוכח שבפועל קוימה הנחיה לפיה בסוף כל יום עבודה על העובד להחנות את הרכב התפעולי במגרשי החניה של העירייה, וחל איסור מוחלט להחנות רכבים אלו בביתם של העובדים. על-פי הנטען, בפועל הוכח כי מדובר בשני חניונים, האחד סגור והשני פתוח, אשר אין עליהם כל פיקוח. באי כח המשיב, מדגישים כי הטענה לפיה מדובר בשני חניונים באה מצד המערערת רק לאחר שהתברר לה כי המשיב ערך תצפיות בשלושה מועדים שונים על **חניון הרכב המגודר**, ונמצא כי מספר רכבים לא שהו בחניון בסופי שבוע. אז, ע"פ הנטען, החלה המערערת לטעון כי קיים גם חניון נוסף שהינו פתוח ובו חונים כלי רכב נוספים. כמו כן, מהעדויות (עדות **משה סוריט**, עדות **משה יגאל**) עלה כי לא היתה הנחיה מפורשת מתי להחנות רכב בחניון המגודר ומתי להחנות בחניון הפתוח, והכל נתון להחלטתו של מנהל אגף הרכב. זאת, כאשר החניון הפתוח משרת בנוסף לרכבי הביטחון של המערערת גם כלי רכב של כלל הציבור אשר באים לקבל שירות. כמו כן, על פי הנטען, לא הוכח פיקוח על רכבים המצויים בחניון הסגור, וגם על הרכבים החונים בחניון הפתוח, ועלה מהראיות כי גם אם רכב חונה בחניון הסגור, אין כל מניעה שאחד העובדים יוציא רכב זה ללא כל ביקורת ומעקב.

14. בנוסף, על-פי טענת באי-כח המשיב, לא הותקנו מכשירי איתורן על הרכבים. בתצהירי המערערת לא הובאה כל טענה אודות קיומם של מכשירי איתור רכבים מסוג איתורן, או מכשיר מסוג אחר שנועד לצורך פיקוח על פעילות כלי הרכב. גזבר העירייה, אמר בחקירתו שיש לעירייה איתורן **על כל המשאיות** (אך לא בכלי רכב כאלה מדובר כאן). לאחר דיון ההוכחות הוגש תצהיר של מר **מוטי פלולי**, שבו נאמר כי רכבי המערערת חוברו למערכות מסוג איתורן ופוינטר. באי-כח המשיב טוענים, כי ראיות אלה לא עמדו כלל לפני המשיב בעת מתן החלטתו נשוא הערעור, והגשתם בשלב זה מנוגדת לפסיקה, לפיה לא ניתן להביא בערעור ראיות עובדתיות חדשות שלא עמדו לפני המשיב בשלב קבלת ההחלטה.

לעניין זה, אדגיש כי גם על-פי המסמכים שהוגשו באיחור באשר להתקנת מכשיר איתורן (חשבונות מס מחב' איתורן לגבי חלק מהתקופה), לא ניתן לומר כי בכל כלי הרכב בהם מדובר הותקנו המכשירים, וגם לא ניתן לומר שהדבר נעשה בכל התקופה הרלבנטית. הוא הדין בהתייחס לאישור המעיד על חיבור למערכת פוינטר. באי-כח המשיב מוסיפים, כי מכל מקום

המערערת לא הראתה שהיא עשתה שימוש באיתורן או בפוינטר לצורך ביקורת אחר פעילות כלי הרכב.

15. בסיכום ניתוח הראיות, נכתב בסיכומי באי כח המשיב כי הובהר שיומני הרכב לא נבדקים על-ידי המערערת והם אינם משמשים לצורך בחינה האם הנהג לא עשה בו שימוש פרטי. זאת ועוד, יומני הרכב חסרים פרטים מהותיים, נפקד מהם פירוט של כל הנסיעות שנערכו במשך היום, כך שלא ניתן לעשות בהם שימוש לצורך סתירת החזקה הקבועה בתקנות הרכב.

### עיקר טענות המערערת ביחס לראיות

16. המערערת טוענת מנגד, כי הרישומים הלקויים היוו רק כשלושה אחוז מיומני הרכב – (על פי חישובה נמצאו ע"י המשיב ליקויים ב-432 רישומים, כשמדובר ב-15,000 רישומים בסך הכל בשנות המס הרלבנטיות). עוד טוענת המערערת, כי נקטה בכל האמצעים לשם הבטחת מניעת שימוש פרטי, במספר מעגלי אבטחה כדלקמן: קיומם של נהלים מפורטים בכתב, הנאכפים ללא כחל וסרק באשר לאופן השימוש בכלי הרכב התפעוליים, הכוללים בין היתר איסור מפורש וברור על כל שימוש בכלי הרכב שלא לצורכי העירייה; הוצאת עדכונים שוטפים ורענונים של ההוראות בדבר השימוש בכלי הרכב לצרכים תפעוליים בלבד של העירייה, בעל פה ובחוזרים בכתב, המוצאים באופן שוטף על-ידי העירייה לנהגים. כך, הנהיגה בכלי הרכב התפעוליים מחייבת אישור בכתב ממנהל אגף הרכב או מנכ"ל העירייה, וחל איסור מוחלט על שימוש ברכב למי שאינו נושא בידו אישור כאמור. כמו כן, כל עובד עירייה מחויב לרשום ביומן הרכב את פירוט הנסיעות אותן ביצע, ובכלל זאת יעדן, מטרתן וכמות הדלק שמילא, וזאת על מנת לוודא שברכב התפעולי מבוצעות נסיעות "עסקיות" לטובת פעילויות העירייה ולהן בלבד. כמו כן, בסוף כל יום עבודה על העובד להחנות את הרכב התפעולי במגרש החניה של העירייה, וחל איסור מוחלט להחנות רכבים אלו בביתם של העובדים.

המערערת הדגישה, כי השימוש ביומן הרכב נעשה שנים רבות טרם שנות המס נשוא ערעור זה והוא לא נועד לצורכי מס, אלא לצורכי פיקוח העירייה על השימוש ברכב באופן שוטף. לשיטת המערערת, במהלך הדיונים הובהר

כי כל הרישומים ביומן הרכב מעידים על נסיעות תפעוליות בלבד ולא נמצא כל רישום על שימוש פרטי ברכב מבין אלפי הרישומות שנרשמו ביומן.

17. כאמור, אחת מההוראות שהמערערת נשענת עליהן בהקשר הנדון היא ההוראה לפיה בסוף כל יום עבודה על העובד להחנות את הרכב התפעולי במגרש החניה של העירייה בכיכר קדם, וחל איסור מוחלט להחנות רכבים אלו בביתם של העובדים. המערערת הבהירה, כי הגדרת "מגרש החניה של העירייה" כוללת את כל החניונים הסמוכים למתקני העירייה בחניון קדם, ולא רק את החניון הסגור והנעול. חניונים אלו כולם משמשים את עובדי העירייה או את אורחיה בלבד, ואין בסמוך להם בנייני מגורים או מרכזים מסחריים.

המערערת מדגישה, כי כל כניסה ו/או יציאה של רכב תפעולי מהחניון נועדת לצורך מטרת מבצעיות ומשימות המוטלות על עובדי העירייה בתוקף תפקידם כעובדי העירייה. המשימות מדווחות למנהלים הממונים על נהגי העירייה הנוהגים בכלי הרכב התפעוליים וליומן המשימות המבצעיות של המוקד העירוני, לפי הצורך; כדי להבטיח פיקוח זה, ממוקם משרד מנהל מחלקת הרכב פיזית בתוך החניון של העירייה, ובאופן זה הוא או עובדי מחלקת הרכב יכולים אישית לפקח על כלי הרכב החונים, יוצאים או נכנסים לחניון; כמו כן, חניוני העירייה מובטחים במצלמות אבטחה שמותקנות באזור חניוני העירייה לצורך מעקב על כלי הרכב החונים, היוצאים והנכנסים מהחניונים; ולסיום, מפתחות כלי הרכב התפעוליים שמורים בסוף יום העבודה בתוך מחלקות העירייה או במוקד העירוני.

בתצהירו של **מאיר אבודרהם**, שהינו מנהל אגף שפע בעירייה, מודגש כי נאסר שימוש פרטי כלשהו בכל הרכב התפעוליים. בסיום יום העבודה כלי רכב אלה חונים בחניוני העירייה, הכוללים חניון סגור וחניונים פתוחים. לדבריו, שיטת הרישום ביומן נסיעות הרכב מתבצעת באופן המאפשר לפקח אצל מי הרכב נמצא. "ביומן הרכב אנו לא רושמים כל נסיעה ונסיעה בנפרד, אולם יש פיקוח מדויק מי הנהג שהרכב היה בשימוש". יש לציין, כי לאמירה זו לא ניתן הסבר של ממש (כיצד נעשה בפועל הפיקוח?), אף כי נאמר באופן סתמי וכללי לאחר מכן "גם במהלך שעות העבודה אנו בקשר שוטף עם הנהגים ומודעים למיקום הימצאותם והתקדמות משימותיהם". השימוש במילה "אנו" אינו מגלה מי מבצע את הקשר השוטף, ובהעדר

פירוט והתייחסות לאופן הבדיקה – קשה לסמוך על האמירה. אמירה כללית כזו מופיעה גם בסעיף אחר לתצהיר, בו נאמר:

”יודגש כי כחלק אינטגרלי מתפקידנו גם אני וגם סגני מפקחים את הפעילות היומית ומשימות האגף וכך מוודאים כי השימוש ברכב נעשה בהתאמה לנסיעות ולמשימות המוטלות על האגף”.

גם אמירה זו כללית מדי. לא ברור כיצד באופן מעשי מבוצע הפיקוח האמור.

18. עוד טוענת המערערת, כי קיימת הקפדה על השימוש בכלי הרכב שלה לטובת פעילות העירייה בלבד, ונהגים שעשו שימוש פרטי ברכב מקבלים אתראות משמעותיות או אף במקרה מסוים בעבר פוטרו מהעירייה. בנוסף, הפיקוח על השימוש ברכבי העירייה נעשה גם על-ידי תושבי העיר, המדווחים על שימוש שלא לצרכים תפעוליים ברכבי העירייה, כפי שארע הלכה למעשה בעבר. לכן, נהג הנהוג ברכב למטרות פרטיות חושף עצמו לסיכון של הליכים משמעותיים שיינקטו נגדו עד פיטורים, ואף לסיכון של חשיפה לדרישת שיפוי מהעירייה, ככל שיתברר כי נגרם לרכב נזק שלא במהלך שימוש בו לצורכי העירייה.

מעדויות עובדי העירייה עלה ביטחונם בכך שאין הפרה של האיסורים שהעמידה העירייה. כך, בעדות הגזבר מר גרינברג, נאמר (בעמ' 9):

”ת. הנסיעה היא נסיעת עבודה.

ש. איך אתה יודע את זה.

ת. אני יודע את זה כי זה מה שהעובדים עושים. הגישה

שלנו היא לא לבלוש אחרי עובדים.

ש. ישנו חניון קדם ... וכל עובד יכול לפתוח אותו עם

השלט שלו. בעצם כל עובד יכול להוציא ולהכניס

רכב ולכן אין אפשרות לדעת על זה.

ת. נכון.

ש. אין שומר שם.

ת. אין שומר, גם לא צריך שומר”.

כאשר נשאל הגזבר ”איך אתה אוכף את הנהלים”, ענה:

"עובד יכול להיתפש כשתושב העיר או עובד אחר, וקרו מקרים כאלה, מודיע להנהלת העירייה והעירייה לא מהססת להזמין אותו לשימוע, ובמידת הצורך גם לפטר אותו" (פרי, שם, עמ' 8).

ש. אין שום פיקוח ובקרה שלך.  
ת. הבקרה שלי היא התגובות מהשטח.  
ש. מה זה תגובות מהשטח  
ת. לפני חודשיים נתפסו עובדים מקומיים ישנים באמצע היום ואנו השענו אותם מהעבודה" (שם, עמ' 14).

19. אשר לרכבי הביטחון – המערערת טוענת כי חלים לגביהם אותם נהלים. המערערת מחזיקה חמישה רכבי ביטחון, שכולם משולטים בסימון רכב ביטחון בארבע צדדיהם. המערערת מוסיפה, כי אין כל שימוש פרטי ברכב בעת הכוננות. רכב הביטחון צמוד לכונן בכל עת בשבוע שבו הוא כונן, אסור לו לצאת מתחום השיפוט של העירייה ועליו להיות זמין 24 שעות ביממה, שבעה ימים בשבוע, לכל קריאת כוננות.

על פי עדות חיים בן חור – מנהל אגף שירות וביטחון ומוקד עירוני, במערערת יש 4-5 אנשים שעושים כוננות על רכב הביטחון, וזאת במשך כשבוע כל חודש (פרי מיום 27.5.10, עמ' 10). הובהר מדבריו של בן חור, כי בנושא רכבי הביטחון מעורב גם צה"ל. מתצהירו עלה כי, העירייה מחויבת להחזיק לפחות 5 רכבי ביטחון, מהם אחד ממוגן ירי, מכח צו אלוף פיקוח המרכז. משרד הביטחון מממן את רכישת הרכב, ולכן העירייה מחויבת להשתמש ברכב רק לצורכי ביטחון. לתצהיר צורף נוהל רכבי שמירה בישובים. הובהר, כי העירייה מחויבת להשתמש ברכב אך ורק למטרת שמירה וביטחון. על פי כתב ההתחייבות שעליו חתמה:

"לא ישמש הרכב לשום מטרה, פרט לשמירה ופעילות  
בט"ש ... לא יימסר הרכב לשום גורם פרט לשומרים /  
אנשי ביטחון בתפקיד".

עוד נאמר בתצהיר בן חור, כי קיים פיקוח פנימי על השימוש ברכבי הביטחון באמצעות שלושה רכזי הביטחון, אשר פעם ביממה מבצעים בדיקה לרכב

כולל לציוד הייעודי שבו. גם משרד הביטחון מבצע פיקוח חיצוני אחת לרבעון ובודק את יומני הנסיעות. כמו כן, קיים פיקוח שוטף על הנסיעות ברכבי הביטחון באמצעות המוקד המבצעי העירוני. כל אחד בגזרתו מחויב להימצא בנקודות מסוימות ולבצע פעילויות בהן, והכל נרשם במקביל ביומן המבצעי. בן חור הצהיר, כי הוא יודע בכל רגע נתון מה הנהג עושה ברכב באמצעות יומן המבצעים, וכי המוקדנים בקשר שוטף עם הנהגים באמצעות קשר אלחוטי. המוקד פעיל 24 שעות ביממה כחמ"ל.

על יסוד דברי בן חור, המערערת טוענת כי בשל חשיבות נושא הביטחון אצלה, הפיקוח על השימוש ברכבי הביטחון הוא צמוד והדוק ביותר, הן על-ידי אגף הביטחון בעירייה והן על-ידי משרד הביטחון. רכבי הביטחון צמודים לכוון הביטחון בעת המשמרת שלו בכל שעות היממה. במסגרת זו הרכב צמוד לכוון לא רק בעבודה, אלא גם לאחר שעות העבודה. **זאת, במטרה כי במקרה של אירוע ביטחוני יגיע הכוון במהירות המרבית לאזור האירוע.** לשם כך, הכוון – והוא בלבד – רשאי לנסוע עם רכב הביטחון לביתו ולהחנותו לידו. אסור לו לצאת עם רכב הביטחון מחוץ לשטח השיפוט של העיר מעלה אדומים.

המערערת מדגישה, כי תכלית הצמדת רכב הכוונות לכוון בשבוע הכוונות הוא לשמור על מצב הכוונות האפקטיבי של הכוון בכל עת ועל זמינותו המיידית ל"הקפצה" למשימה מבצעית בכל עת, ובמובן זה אין מדובר ב"נסיעות לעבודה ובחזרה" לטובת העובד אלא לטובת המעביד.

20. המערערת מוסיפה, כי מקובל עליה שמוטל עליה נטל מוגבר לסתור את החזקה הקבועה [בתקנות הרכב](#), אך לשיטתה, המשיב מנסה ליצור רף ראייתי גבוה שאינו ניתן להשגה מעשית, ובכך אינו מכיר באפשרות לסתור את החזקה. עוד טוענת המערערת, כי עצם הדיווח השוטף על ביצוע כל משימות העבודה על-ידי עובדי המערערת למנהל המחלקה שלו או למוקד המבצעי מהווה ביקורת על השימוש ברכב.

על יסוד שורת עובדות נטענות אלו, טוענת המערערת כי הוכח שקיימים בקרה ופיקוח על השימוש בכלי הרכב באמצעות נהלים, יומני רכב, בקרת שימוש של מנהלי המחלקות וכו'. מכלול הבקורות הקיימות מבטיחות שאין שימוש פרטי ברכב, ואם יש שימוש פרטי ברכב בניגוד לנהלי העירייה – הרי



מדובר בעבירה משמעתית חמורה של המפר כלפי העירייה, העלולה להביא לפיטוריו. לכן, לשיטת המערערת, תקנות ניכוי הוצאות רכב אינן חלות בעניינה, שכן עיקר מטרתן לבצע חלוקה של הוצאות מעורבות, בין החלק שהוצא לצורך תפעולי (טובת המעביד), לבין החלק המשמש לצרכים פרטיים. הואיל וצרכים פרטיים ע"פ הנוהלים שתוארו אינם קיימים, יש להשיב לה את ההוצאות העודפות ששילמה.

## דיון והכרעה

21. הטענה הבולטת ביותר של המערערת שלא נסתרה היא הטענה שהמערערת אוסרת על עובדיה לעשות שימוש פרטי כלשהו ברכביה, ומעמידה לפנייהם הנחיה ברורה להימנע מכך, תוך שדבר זה עלול לסכן את מעמדם בעירייה. אלא שדרכם של בני אדם להפר איסורים, במיוחד כאשר לא מבוצע מעקב הדוק אחר אכיפתם, ולכן השאלה היא אם מבוצע פיקוח הולם.

22. טענות המערערת בעניין אכיפת האיסור לא היו משכנעות. מדבריו של מזכיר העירייה, עלה כי בעיקרו של דבר, המערערת נותנת אמון בעובדיה. כך, על-פי הנטען, הפרה נתגלתה לפני כ-15 שנים. לא הובאו נתונים על גילוי הפרות, מעבר לאותה הפרה שפרטיה לא נמסרו. ברם, הגם שניתן להכיר בכך שיש נפקות לעצם האיסור אין הוא כשלעצמו ערובה לקיומו.

23. המערערת נשענת גם על יומני הרכב, שבהם על כל מי שנוסע למלא שורת פרטים עובר לנסיעה, אלא שהרישום האמור, כפי שהראו באי-כח המשיב, הוא לקוני וסתמי, ואין בו כדי ליתן תמונה של ממש היכן נמצא הרכב ולאילו מטרה נעשה בו שימוש. כך, רישום כגון "ממעלה אדומים למעלה אדומים", למטרת "אחזקה" או למטרה כללית אחרת, ורישומים רבים אחרים, אין בו כדי ללמד איזו משימה קונקרטית בוצעה. אין ברישומים תיאור של המשימות, אלא לכל היותר יעדים כלליים ביותר, ואין גם ציון של המחלקה שיצרה את המשימה.

24. באי-כח המשיב הצביעו על ליקויים שונים באופן מילוי היומנים (ראו הפירוט לעיל), והמערערת טוענת כי מדובר בלא יותר משלושה אחוז מכלל הרישומים כאמור. ברם, הקושי בטיעון המערערת הוא בכך שאין היא מראה כי בדקה את אופן הרישום והעירה למעורבים כאשר גילתה רישום לקוי. יתר

על-כן, המערערת לא הראתה כי מדי פעם, למצער, בדקה את נכונות הרישום, ויותר מכך כי בדקה האם הנסיעה התמקדה אך ורק במטרות שצוינו. בדיקה כזו, ולו אף זו הנעשית באופן מדגמי מדי פעם, היתה מגבירה את רצינות הדיווח. לכן, השאלה אינה מהו מספר הליקויים בדיווח, אלא מידת הרצינות שלו כמשקף רק נסיעות למטרות פעילות העירייה. משלא באה ראיה על בדיקות מוודאות כאמור, אין בידי לומר כי עצם הרישום ביומן הרכב, **אפילו זה שאין בו כל ליקוי**, מבטיח שהנסיעה אינה פרטית, שהרי הרישום עצמו נעשה על-ידי הנהגים עצמם, ואלה אינם נכנסים לפרטים.

25. ושוב, ביד המערערת לטעון כי היא סומכת על יושרם של הנהגים, אבל למטרה הנבחנת כאן אין מקום להסתפק בכך. נראה כי הטלת תפקיד של ווידוא הצורך בנסיעה על גורם נוסף, כגון על ידי שומר בפתח החניון, שאינו הנהג עצמו, עובר לכל נסיעה (שיבדוק את הצורך בנסיעה באמצעות בירור עם המחלקה הנוגעת בדבר ואת משך הזמן שלה ביחס לאותה מטרה), היה בה כדי למנוע ספיקות אלו ולבסס את טענת המס שהעלתה המערערת. ויוטעם, גם בדיקה אקראית מדי פעם היה בה כדי להגביר את הוודאות בדבר הקשר בין הנסיעה למשימות המערערת עצמה, מאחר שהיה בה כדי להרתיע מהפרת האיסור, ולתרום להקפדה על ההוראות.

26. בדיקה אקראית מדי פעם ניתן היה לבצע גם באמצעות איתורן. כאמור, נטושה מחלוקת בין הצדדים בעניין קיומו של איתורן בכל כלי הרכב, או אפילו בחלק מהם. אבל אפילו אקבל את גרסתה המאוחרת של המערערת לעניין הימצאות איתורן – והעלאתה המאוחרת, כאמור בטענות באי כח המשיב שהוכחו, מקשה על כך - לא באה מטעמה של המערערת, ראיה לפיה ביצעה בדיקה לגבי יעד הנסיעה וטעמו תוך כדי השימוש באיתורן, ולכן, עצם התקנת האיתורן אינה רלבנטית לנושא הנדון כאן.

27. דרך נוספת שהיה בה כדי להגדיל את הוודאות שלא נעשה שימוש פרטי ברכב היא הבטחת חניית כלל הרכבים בחניון הסגור לאחר שעות העבודה ובסופי השבוע. לא באה ראיה המלמדת כי אכן נבדקת הימצאות הרכבים בחניון הסגור בשעות שבהן לא מדובר בשעות עבודה ומבוצע רישום הולם על כך על-ידי מי שמופקד על תפקיד זה. איני רואה מקום להסתפק בטענה כי יש מי שרואה את כלי הרכב במגרשי החניה. לא הוצג רישום כלשהו המלמד

על בדיקה הולמת המבוצעת באופן שוטף. נראה כי לשיטת המערערת האימון שניתן בנהגים מייתר את הבדיקות.

28. כתוצאה מחסרונם של תהליכים המוודאים את ההקפדה על אי-ביצוע נסיעות פרטיות על-ידי עובדי העירייה, לא ניתן לומר כי האיסור שהעמידה המערערת ועליו היא נשענת אמנם נאכף, ובנסיבות אלו, אין לשלול חלותרה של הוראת תקנה [2 לתקנות הרכב](#). ראוי שהמערערת תבנה מערך ביקורת של ממש השולל נסיעות פרטיות, כדי שבעתיד תוכל למנוע תשלום מס שהוא מיותר מבחינתה.

29. לשיטתי, דין שונה צריך לחול לגבי רכבי הביטחון. אכן, גם לגבי רכבי הביטחון לא הוכחו נוהלי רישום המבטיחים הימנעות מנסיעות פרטיות, ואולם, אני רואה מקום להבחין בינם לבין כלי הרכב האחרים, לנוכח האינטנסיביות של הפיקוח המופעל בהקשרם. לשיטתי, האבחנה ברורה דווקא כשמדובר בכוננות. לשיטת המשיב, העובדה שהרכב מוצמד לכונן מלמדת שהוא מגיע עמו לביתו ונוסע מביתו לעבודה, ולכן מצביעה בהכרח על שימוש פרטי. ברם, בשל הכוננות, שבאה להבטיח את יכולתו של הכונן לעסוק באופן מיידי בנושא הביטחוני, יש לראות בחלקים אלו של פעילותו כשייכים גם הם אינהרנטית לפעילות הציבורית. כמו כן, הובהר כי רכבי הביטחון מסומנים ככאלה באופן בולט, ובשל כך יש מקום להניח שהשימוש הפרטי בהם מעורר קושי, בהיותו בולט יותר, במיוחד כאשר לא נסתרה הטענה שקיים איסור להשתמש ברכב העירייה למטרות פרטיות. יתר על כן, הובהר כי בפועל מקוים לגבי רכבי הביטחון פיקוח מוקפד הרבה יותר מאשר לגבי כלי הרכב האחרים, זאת בין על ידי העירייה ובין על ידי משרד הביטחון, כמובא לעיל מתצהירו של בן חור.

לכן, אני סבורה שיש לקבל את הערעור בחלקו, בכל הנוגע לרכבי הביטחון, ולקבוע שהמערערת זכאית להשבת הסכומים ששולמו בטעות בגין רכבי הביטחון בשנות המס הרלבנטיות, לפי מספר רכבי הביטחון שהחזיקה.

בכפוף לקביעה באשר לרכבי הביטחון, הערעור נדחה.

המערערת תשלם למשיב הוצאות הערעור בסכום כולל של 7,500 ש"ח.

ניתן היום, כ"ז ניסן תשע"א, 01 מאי 2011, בהעדר הצדדים.