

בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

10 נובמבר 2009

ע"מ 872-06 עיריית נהריה נ' פקיד שומה עכו

כב' השופטת ס' נשיאה ש' וסרקרוג

בפני

המערערת

בעניין: עיריית נהריה, תיק ניכויים 907078752

- נ ג ד -

המשיב

פקיד שומה עכו

בשם המערערת: עו"ד אבי גולדהמר

בשם המשיב: עו"ד ערן רזניק, סגן בכיר א' לפרקליט מחוז חיפה - אזרחי

פסק - דין

1. הערעור הוא על ארבע שומות ניכויים לשנות המס 2002-2005 (להלן: שנות המס שבערעור) שעניינן תשלום מקדמות מס בגין הוצאות רכב עודפות. השומות הוצאו בשלב א' על-פי סעיף 181ב(ג) לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה), לאחר שבביקורת שנעשתה על ידי המשיב, התברר כי בשנת המס 2002 ואילך לא שילמה המערערת מקדמות בשל הוצאות עודפות בגין כלי הרכב הקטנים שברשותה. המערערת (להלן: המערערת או העירייה) הגישה השגה שנדחתה.

המשיב הוציא שומות לעירייה בהתאם לסעיפים 167, 173 ו-191ב(ג) לפקודה. במסגרת ההשגה שהוגשה על ידי העירייה, נותרה במחלוקת שאלה אחת והיא הוצאות רכב עודפות, שבגינן הוצאו השומות נשוא הערעור.

המחלוקת בעיקרה:

2. לטענת המשיב, בהיות המערערת מועצה מקומית חייבת היא בתשלום מקדמות על "הוצאות עודפות" בגין כלי רכב שבהחזקתה, גם אם אלה משמשים לצרכי עבודתה בלבד, מאחר שאלה אינם מסווגים ברשיון הרכב כ"רכב עבודה", וככאלה לא הוחרגו מחובת תשלום המס.

לעמדת המערערת אין חובת מס על הוצאות רכב שהוצאו כולם לצרכי הרשות. במקרה כזה כלל לא חלה ההגבלה שאינה מתירה את ניכוי "הוצאות הרכב" וממילא לא נותרו "הוצאות עודפות" החייבות במס ובתשלום מקדמות; ולחלופין ההחרגה בנוגע לחובת תשלום מס בקשר לרכב המסווג כ"רכב עבודה" חלה גם על כלי הרכב המשמשים כולם לצורך שירותי הרשות. בנסיבות העניין, לעמדת המערערת, אף לא הייתה מחלוקת עובדתית כי מדובר בהוצאות החזקת רכב שהוצאו כולן לצרכי הרשות המקומית.

ההסדר הנורמטיבי:

3. העירייה כרשות מקומית פטורה ממס על הכנסותיה, ככול שאלה לא הושגו מעסק שהיא עוסקת בו, מדיבידנד או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר בני אדם שבשליטת העוסק בעסק, וזאת בהתאם לסעיף 9(2)(א) [לפקודה](#).

לצד הפטור האמור, חלה על העירייה חבות במס בשיעור של 90% לגבי הוצאות מסוימות שהוציאה, לאותן מטרות המפורטות בתקנות על-פי סעיף 31 [לפקודה](#), כמפורט בסעיף 3(ז) [לפקודה](#):

"חבר בני אדם שבשנת המס היה מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) או שעיסוקו לא היה לשם קבלת רווחים או שכל הכנסתו הייתה פטורה ממס, או שנקבע לגביו בחיקוק שדינו לעניין תשלום מסים כדין המדינה, יהיה חייב על הסכומים שלהלן במס בשיעור של 90%, ללא זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כלשהם;

(1) סכומים שהוציא למטרות המפורטות בתקנות על פי סעיף 31 אשר לפי אותן תקנות אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים המותרים בניכוי".

אין עוד חולק כי הוראה זו חלה גם לגבי רשות מקומית על אף שבשונה מסעיף 9(2) [לפקודה](#), זו אינה נזכרת באופן מפורש בסעיף הנ"ל (ע"א 2142/92 עיריית נצרת נ' פקיד שומה נצרת, פ"ד מט(5) 437).

סעיף 181ב [לפקודה](#) שעניינו "מקדמה בגין הוצאות עודפות" קובע:
"א) חבר בני הוציא 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, והכל כפי שנקבע,

(1) חבר בני אדם שסעיף 3(ז) חל עליו – 90%."

כאשר הרשות המקומית, כמו בענייננו, לא שילמה את המקדמות בגין ההוצאות העודפות, מסמיך סעיף 181ב(ג) [לפקודה](#) להוציא לאותו נישום שומה בגין מקדמות לגבי הוצאות עודפות. שומה זו דינה כשומה לפי סעיף 145 [לפקודה](#).

4. סעיף 31 [לפקודה](#) קובע את סמכותו של שר האוצר להתקין תקנות לעניין הגבלה בניכוי של הוצאות מסוימות או אי התרתן, ובין היתר, משתרעת הסמכות האמורה גם על הנושאים הבאים:

..."

- (1) שיטת החישוב או האומד של ההוצאות;
- (2) סכומי ההוצאות שיתרו בניכוי, או שיעוריהן;
- (3) התנאים להתרת ההוצאות;
- (4) דרכי הוכחת ההוצאות..."

[תקנות מס הכנסה \(ניכוי הוצאות רכב\)](#), התשנ"ה-1995 (להלן: [תקנות](#)

[הרכב](#)), שהותקנו מכוח הסמכות האמורה מגדירות, בין היתר:

"הוצאה" - הוצאה המותרת לניכוי לפי סעיפים 17 עד 20 ו- 30 [לפקודה](#), לרבות החזר הוצאה, וכן הוצאה להחזקת רכב שהוציא חבר בני אדם שחל עליו סעיף 3(ז) [לפקודה](#), והכל בין אם הוצאה בידי הנישום ובין אם הוצאה בידי עובד של הנישום או בידי אדם אחר מטעמו של הנישום."

יוצא לכאורה, כפי שהמשיב טוען, שחובת תשלום המס החלה על רשות מקומית מכוח [תקנות הרכב](#) חלה לגבי הוצאות רכב שהוציאה, אלא אם מדובר בסוג של הוצאה שהוחרגה מהחובה האמורה.

ההחרגה ככול שהיא קיימת – ומבלי להתייחס בשלב זה לשאלה אם התקנות חלות בענייננו ומה טיבה של אותה החרגה – מתייחסת לרכב על-פי סוגו, כפי שזה מפורט בהגדרת המונח "רכב" נכון לשנות המס שבערעור:

"רכב" - רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו-שימושי, רכב מסחרי אחד ורכב מסחרי בלתי אחד, כמשמעותם בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, למעט רכב עבודה כמשמעותו בפקודת התעבורה, בין שבבעלותו של הנישום ובין שלא בבעלותו, ובלבד שמשקלו הכולל המותר פחות מ-3,500 ק"ג".

סיווג כ"רכב עבודה" מפנה איפוא לסיווג על-פי [פקודת התעבורה](#). שם נמצא כי 'רכב עבודה' הוגדר כ"רכב שציוד עבודה מורכב עליו באופן קבוע, או שמבנהו עשוי לביצוע העבודה, ואינו מיועד להובלת משא או נוסעים", כשהסיווג מקבל ביטוי ברישיון הרכב (סעי' 271א' לתקנות התעבורה, תשכ"א-1961).

מכאן, מסיק המשיב כי ההחרגה בנוגע לחובת תשלום מס של רשות מקומית, בנוגע להוצאות רכב – בין שאלה לשימושה הבלעדי ובין אם לאו – מתייחסת לרכב עבודה כמשמעו ב[פקודת התעבורה](#), כשהסיווג נמצא ברישיון הרכב. מאחר שאין חולק כי כלי הרכב הרלוונטיים של המערערת אינם מסווגים ככאלה ברישיון הרכב, הרי שחלה על העירייה חובת תשלום המס, ועל-פי סעיף 181ב לפקודת מס הכנסה חלה גם חובת תשלום המקדמה בגין "הוצאות עודפות" שהוגדרו כ"סכומים שלפי התקנות האמורות אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים שנקבעו כמותרים בניכוי". וכך, משהפסיקה המערערת תשלום המקדמות בשנות המס שבערעור על "הוצאות עודפות", הוציא המשיב שומה למערערת.

המערערת חולקת על האמור. לטענתה, [תקנות הרכב](#) לא חלות במקרה שמדובר בהוצאות רכב שהוצאו כולן לצרכי עבודתה של הרשות, אלא לכל היותר כאשר מדובר בהוצאות מעורבות (פרטיות ועסקיות). לחלופין, אם [תקנות הרכב](#) חלות בעניינה, הגדרת "רכב עבודה" לצורך ההחרגה מחובת תשלום המס, על-פי סיווג הרכב ברישיון הרכב, אינה אלא חזקה לכאורה. ומאחר שלא הייתה מחלוקת עובדתית בנוגע לטיב הוצאות הרכב, כהוצאה

לצורך פעולות הרשות בלבד, נכנסים רכבי המערערת לתחולת ההחרגה, וממילא לא נוצרו "הוצאות עודפות".

הרקע:

5. המערערת היא רשות מקומית שהיא מוסד ללא כוונת רווח. בתקופה המבוקרת היו בבעלות העירייה כלי רכב כגון: משאיות, טרקטורים, גוררים וכיוצ"ב וכן כ- 30 כלי רכב קטנים כגון: טנדרים מסחריים למיניהם שמשקלם הכולל נמוך מ- 3,500 ק"ג (להלן: כלי הרכב הקטנים). אין חולק כי כלי הרכב הקטנים אינם מסווגים ברישיון הרכב כ"רכב עבודה", כהגדרתו בפקודת התעבורה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: פקודת התעבורה).

כלי רכב הקטנים שייכים למחלקות שונות של העירייה ומשמשים את עובדי המחלוקות השונות במילוי תפקידיהם. המדובר בתחום התברואה, הגינון, המים, הביוב, האחזקה ועוד.

לגרסת העירייה, רכשה את כלי הרכב הקטנים לצרכי עבודה מתוך מגמה לצמצם את הוצאותיה כרשות ציבורית, וכן בהיות כלי הרכב הקטנים בגדר "צורך קיומי הנגזר מאופי השטח בו פועלת העירייה, בשילוב עם המשימות הספציפיות שהרכבים נדרשים לבצע" (סעיף 37 לנימוקי הערעור). כלי הרכב הותאמו לצרכים השונים של העירייה בפעולתה. על חלק מהם מותקנים מתקנים מיוחדים לביצוע משימות נדרשות ואלה אף מאובזרים בכלי עבודה ובציוד מיוחד המתאים למשימות השונות (סעיף 7 לנימוקי הערעור). כלי רכב אלה משמשים את העירייה גם כרכבי חירום לטיפול במצבי חירום שונים שאינם נדירים בעיר נהרייה.

בבחירה האמורה השיגה העירייה מצד אחד, אפשרות למלא אחר החובות המוטלות עליה כרשות ציבורית, ומצד שני, בחרה באמצעי החסכוני ביותר, בכל הקשור לכלי הרכב, הן בנוגע לעלות הרכישה והן בנוגע לעלות האחזקה השוטפת. עוד הבהירה העירייה כי באמצעות כלי הרכב הקטנים יכולה היא לנוע ביתר קלות בהשוואה לבחירה בכלי רכב גדולים, זאת מאחר שאלו משמשים במרחב עירוני הבנוי בחלקו בצפיפות ובעל רחובות צרים, מה שמונע או מקשה שימוש בכלי רכב גדולים ומסורבלים. גרסה זו לא הוכחה.

כלי הרכב הקטנים משמשים לגירסת העירייה לצרכי עבודה בלבד.

בהקשר זה דאגה העירייה להוציא נוהלי עבודה המטילים איסור על שימוש פרטי בכלי הרכב הקטנים, לרבות נוהל ולפיו מחוייבים העובדים העושים שימוש באותם כלי רכב לצרכי עבודתם להעמיד את הרכב בחניון העירייה עם סיום העבודה. לעירייה אף חניון מיוחד לצורך זה. לגרסת העירייה העובדים היוצאים למלא את המשימות השונות לוקחים את כלי הרכב מאותו חניון ועם השלמת המשימה, מוחזרים הרכבים לחניון הנ"ל. כלי הרכב אינם נותרים בשימוש הפרטי של העובדים או מי מהם.

6. להשלמת הפירוט העובדתי נציין עוד שאין מחלוקת כי כלי רכב אלה יכולים להסיע 3-4 נוסעים, וכי פרט ל-2 עד 4 כלי רכב, אלה אינם בגדר "רכב צמוד", קרי, אינם בשימוש של נהג ספציפי מוגדר, לא בתקופה מסוימת ולא בשנות המס שבערעור. הפועל היוצא מן האמור, לטענת המשיב, שהשימוש בכלי הרכב הקטנים הנ"ל (למעט כלי הרכב הצמודים) אינם יכולים לשמש לצורך זקיפת הטבה לעובד ספציפי, וממילא גם לא קיימת חובת ניכוי מס במקור בגין אותה הטבה.

למרות האמור, עמדת המשיב היא, כי כלי הרכב הקטנים משמשים את עובדי העירייה גם לשימוש פרטי.

עוד טוען המשיב כי בכול שנות המס עד לשנת המס 2001 (כולל) שילמה העירייה מקדמות בגין הוצאות עודפות, לגבי כול אחד מכלי הרכב הקטנים. עוד ציין המשיב, כי ערעור קודם שהוגש על ידי העירייה בנוגע לשנות המס 2000-2001 (עמ"ה 513/04) נמחק על ידי העירייה (ביום 25/2/04).

7. מעיון בתיק ובמסמכים שהוגשו לרבות טיעוני בעלי הדין עולה עוד כי טענת המשיב בדבר שימוש פרטי ברכבי המערערת הועלתה לראשונה רק במהלך הדיון המקדמי בביהמ"ש. עד אותו מועד לא חלק המשיב על טענת המערערת בדבר השימוש ברכביה לצרכי עבודה בלבד. מחלוקת עובדתית כזו גם לא עלתה בשלבי הדיונים השונים ואף לא בהליך ההשגה או בנימוקי השומה. **למרות האמור, נשמרה זכותם של בעלי הדין להביא ראיות גם בנוגע למחלוקת העובדתית תוך שמירה על זכות המערערת לטעון להרחבת חזית.**

הגדרת המחלוקת לצורך הכרעה:

8. לצורך בחינת המחלוקת העקרונית, הנחת היסוד היא כי מדובר בהוצאות רכב, שהגם שלא סווגו כ"רכב עבודה" שימשו לצורך עסקי בלבד, קרי; לפעולות חובה של המערערת כרשות ציבורית ולצורך זה בלבד.

תינתן תשובה, כי אין בתקנות הנ"ל למנוע החרגת ההוצאה מחובת תשלום המס, תינתן לבעלי הדין הזדמנות חוזרת להציג את התשתית הראייתית הנטענת, במסגרת שלב ההשגה, וזאת לאור המועד בו העלה המשיב את גרסתו העובדתית, בדבר שימוש מעורב של המערערת בכלי הרכב הקטנים.

פירוט המחלוקת – תחולת ההחרגה בתקנות הרכב על כלי רכב שאינם רכבי עבודה על-פי הגדרתם:

9. לעמדת המשיב, המעוגנת בחוזר מס הכנסה מס' 10/95 (נספח ב' לתצהיר עדות ראשית של מפקח ראשי במחלקת הניכויים אצל המשיב, מר מריו ניסנמן (מב/14, להלן: מר ניסנמן), תקנות הרכב חלות על כל סוגי הרכב – בין לשימוש עסקי ובין לשימוש מעורב וממילא חלות גם על כלי הרכב הקטנים. לכן, הוצאותיהם אינן מותרות בניכוי אלא אם כן הוחרג סיווגם. מאחר שכלי הרכב הקטנים אינם בגדר "רכב עבודה" על-פי הגדרתם ברשות הרישוי, הרי שלא הוחרגו מתחולת התקנות, מן הטעם הפשוט שאין אלה בגדר של "רכב עבודה". עמדתו זו של המשיב מעוגנת לדעתו, במיוחד לאור התיקון שחל בהגדרות שבתקנות רכב ב-2007.

ועוד לעמדת המשיב, אין על בית המשפט להידרש לשאלה מה השימוש שנעשה בפועל על-ידי המערערת בכלי הרכב הקטנים. על פי ההסדר המשפטי הקובע, ביקש המחוקק למנוע כל בירור עובדתי פרטני בין הנישום לפקיד השומה משקבע כי סיווג כלי הרכב יהיה על פי רשות הרישוי. עמדת המשיב היא כי במסגרת התקנות הרלוונטיות - תקנות הרכב - נקבעה חזקה חלוטה לפיה, בהעדר סיווג כאמור ברישיון הרכב, חלות תקנות הרכב וניכוי ההוצאות אינו מותר באופן מלא אלא על-פי הקבוע בהן. בהתאם לכך, סכום ההוצאות שהותר בניכוי על פי סעיף 31 לפקודת מס הכנסה יחד עם תקנות הרכב הוגבל, וכל הוצאה מעבר לסכום ההוצאות הנ"ל הוא בגדר של "הוצאה עודפת" אשר לגביה יש לדווח לפקיד השומה ולשלם בגינה מקדמה.

10. עמדת המערערת היא, כי סיווגו של הרכב על ידי רשות הרישוי אינו רלוונטי לעניין, שעה שהשימוש היחיד בו עושה המערערת באותם כלי רכב הוא לייצור הכנסה. מאחר שלא מדובר בשימוש דואלי - ואין להתיר למשיב לחלוק עובדתית על גרסתה, לאור שינוי חזית מטעמו של המשיב - הרי שאין תקנות הרכב חלות על כלי הרכב הקטנים של המערערת, וממילא אין הגבלה

לגבי ההוצאות שהוציאה המערערת בשימוש בכלי הרכב האמורים באמצעות עובדיה.

לגופו של הסיווג, סבורה המערערת שמדובר בכלי רכב שהם בגדר של "רכב עבודה" כפי שאלה הוגדרו ב**פקודת התעבורה**. שם לא נמצאה שום מגבלה של משקל, כך שיכול שיהיה "רכב עבודה" במשקל נמוך מ-3500 ק"ג ועדיין ייחשב כ"רכב עבודה". "רכב עבודה" על פי ה**פקודה**, הוא זה שעליו מותקן ציוד קבוע לצורך התאמתו לעבודה, והמבנה שלו מתאים לרכב עבודה. לפיכך, לעמדת המערערת הפרשנות המתחייבת היא תכליתית, וצריכה להגשים את ההיגיון, הסבירות והטעמים הכלכליים העומדים בבסיס ההגדרה האמורה. לכן, "רכב עבודה" אינו בהכרח זה המוגדר כך ברישיון הרכב אלא כל רכב הממלא בפועל משימות של "רכב עבודה" ומשימות אלה בלבד.

באופן זה לטענת המערערת, חיובה בתשלום מס בגין הוצאות עודפות יעמוד בניגוד להיגיון ולסבירות העומדים בבסיס המיסוי הקבוע ב**פקודה** וב**תקנות הרכב**. קבלת עמדת המשיב תוביל לכך שרשויות ציבוריות - בניגוד להיגיון הכלכלי ולצרכים בפועל - ירכשו כלי רכב גדולים וכבדים, וזאת כדי לחסוך את תוצאות המיסוי, תוך התעלמות מצרכים ממשיים, והאפשרות להקטין הוצאות.

11. המחלוקת בין הצדדים מצויה איפוא הן במישור המשפטי, באשר לעצם תחולת **תקנות הרכב** שעה שמדובר בהוצאה עסקית בלבד ולמהות החזקות שיוצרות התקנות; והן במישור העובדתי - האם אכן שימשו כלי הרכב הקטנים לצרכי עבודה בלבד.

במישור המשפטי, המחלוקת בין הצדדים מעלה מספר שאלות: הראשונה, שאלה פרשנית הנוגעת להיקף תחולתן של **תקנות הרכב** - האם **תקנות הרכב** חלות על הוצאה מעורבת בלבד או שמא מסדירות גם מצב של הוצאה עסקית טהורה; השנייה, כפי שביקש גם המשיב לטעון, דורשת הבחנה בין **חזקת התחולה** - סוג כלי הרכב עליהם חלות התקנות - לבין **חזקת הכימות** - היקף ההוצאה הניתנת לניכוי - כשעיקר ההכרעה בשאלה זו נוגע לשאלה אם מדובר בחזקות שהן חלוטות או שמא חזקות הניתנות לסתירה. באופן ממוקד לענייננו השאלה לעניין חזקת התחולה היא שאלת יכולתו של נישום להוכיח כי כלי רכב שאינו מבין סוגי הרכב המותרים מבחינה פורמאלית, ובענייננו "רכב עבודה", נכנס בגדרי ההחרגה בשל מהות השימוש שנעשה בו בפועל.

שאלה זו האחרונה כרוכה בשאלות של מדיניות משפטית באשר לקיומן של חזקות חלוטות בכלל, ובתחום של דיני המס, בפרט; וכן ליחס בין ההוראה המהותית-בסיסית, הקובעת כי הוצאה שיצאה **כולה בייצור הכנסתו של** נישום מותרת בניכוי (סעיף 17 [לפקודה](#)), לבין החריג שאין להתיר ניכוי אם הוגבל או לא הותר (סעיף 31 [לפקודה](#)); וכן לגבי היחס שצריך להתקיים בין [הפקודה](#) לחקיקת משנה היוצרת ככלל את ההגדרה הטכנית לצורך יישומם של הכללים המהותיים שנקבעו ב[פקודה](#).

יוקדם ויוער כי לגבי כל אחת מן השאלות מתאפשרת לכאורה כל אחת מן התוצאות.

דיון ומסקנות:

תחולת התקנות – על הוצאות מעורבות בלבד או גם על הוצאות עסקיות:

12. הכלל הבסיסי והמהותי לניכוי הוצאות מצוי בסעיף 17 [לפקודה](#). לפיו: **"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,..."**

אין מחלוקת כי ההגבלה על אי ניכוי "הוצאה" מכוונת לאותן יציאות והוצאות שהוצאו בייצור הכנסתו של אדם, שאלמלא הוגבל או לא הותר הניכוי הייתה זו הוצאה שיש לנכותה לצורך איתור ההכנסה החייבת במס. ואולם, בכך לא ניתנה בידינו ההגדרה אם מדובר בהוצאה שהיא עסקית בלבד (להלן: **הוצאה עסקית**) או שהיא **הוצאה מעורבת**.

גם בסעיף 31 [לפקודה](#) המגדיר את סמכותו של שר האוצר להתקין תקנות לעניין הגבלה בניכוי הוצאה, אין כדי להבהיר אם זה הוחל גם לגבי הוצאה עסקית או שהסמכות הוגבלה להוצאה **מעורבת בלבד**. הסמכות שם ניתנה כדי לקבוע אומדן של הוצאות, סכומים שיותר בניכוי, תנאים להתרת הוצאות וכן דרכי הוכחת ההוצאות.

13. על העיקרון המנחה לעניין תכלית הפרשנות של הוראות הנוגעות למס הכנסה חזר בית המשפט במסגרת פרשת **ורד פרי** (ע"א 4243/08 [פקיד שומה](#) **גוש דן נ' פרי**, נבו 30/4/09) (סעיף 17 בפסה"ד):

“התכלית אשר לאורה יש לבצע את מלאכת הפרשנות, היא תכליתו של מס הכנסה עצמו ותכליתה של הוראת סעיף 17 בפרט, קרי; חיוב במס אמת”.

תוך הפנייה לע”א 1527/97 אינטבילדינג, חב’ לבנין בע”מ נ’ פ”ש ת”א-1 פ”ד נג(1) 699 (1999), [ולע”א 4271/00 מ.ל.](#) השקעות ופיתוח נ’ מנהל מס שבח, פ”ד נז(2) 953, 959 (2003) ציין בית המשפט כי חיוב במס של סכום שאינו משקף את ההכנסה האמיתית של נישום אינו בגדר “מס הכנסה”. אם נישום אינו רשאי לנכות הוצאה שהייתה לו בייצור הכנסתו, שקול הדבר לתשלום “מס ביתר”, שכן במקרה כזה ההכנסה הנלקחת בחשבון לצורך החיוב במס גבוהה מהכנסתו האמיתית.

אמנם המחוקק יכול לחרוג מעקרון יסוד זה ולקבוע שהוצאה מסוימת שהוצאה בייצור ההכנסה לא תותר בניכוי, אך קביעה כגון זו צריכה להיות מפורשת.

אמירה מפורשת כזו, נדרשת, במיוחד כאשר מדובר בהוצאה בעלת זיקה ממשית וישירה לייצור ההכנסה.

מכאן מתבקשת המסקנה, שכאשר ניתן לקבוע את מס האמת, וכאשר זה ניתן להוכחה באמצעים סבירים, הרי שיש להעדיף דרך זו; ואילו החלת חזקות – במיוחד חזקות חלוטות צריך שיהיו בעלות אופי שיורי. קרי; רק כאשר הנישום אינו יכול להוכיח את מהות ההוצאה בייצור הכנסתו לרבות היקף שיעורה (ראה על דרך ההשוואה לפס”ד אינטבילדינג וכן לספרו של פרופ’ אדרעי **מבוא לתורת המסים** (התשס”ט-2008), 91-92, להלן: **אדרעי, מבוא לתורת המסים**).

14. לא מן הנמנע איפוא לראות בסעיף 17 כמורה על **הכלל** לפיו יש לנכות הוצאה שהוצאה בייצור ההכנסה כדי להגיע ליהכנסה החייבת, ובסעיף 31 ל**פקודה**, האוסר או מגביל ניכוי כזה, **כחריג** לכלל. כך ההוראה האחרונה תחול רק על הוצאה מעורבת, בין היתר לאור כללי הפרשנות שחריג יש לפרשו על דרך הצמצום, וכן לאור לשונו של סעיף 31 ל**פקודה** שאינו קובע את נושאי ההוצאות שאותן יש להגביל, אלא עושה כן על דרך מתן סמכות למחוקק המשנה. מכאן שההוראה המהותית, כפי שפורטה לעיל, ממנה ניתן ללמוד על התכלית המהותית של ההסדר, אינה יכולה לקבל ביטוי שונה מהותית בחקיקת משנה, שמעצם טבעה נועדה ליצור מתחם טכני בלבד

ליישום ההוראות המהותיות (ראה **אדרעי**, **מבוא לתורת המסים**, שם עמ' 95-96).

15. עוד ניתן להפנות לסעיף 3(ז1) לפיו יש לכאורה להחיל החריג האוסר על ניכוי הוצאה בייצור הכנסה, חריג לכלל הקבוע כהוראה מהותית בסעיף 17 **לפקודה**, באמצעות **תקנות הרכב**. תקנות אלה מגבילות ניכוי הוצאות רכב, ושוללת ניכוי מלא של הוצאה שהוצאה לכאורה כולה בייצור ההכנסה. הגבלה זו, היא בגדר שינוי מהותי המשנה את בסיס המס הקבוע ב**פקודה**, וגורמת, לפחות לכאורה, לפגיעה בזכות הקניין של הנישום. לפיכך, הגבלה זו צריך שתפורש על דרך הצמצום, מאחר שעל-פי מהותה מקומה בהסדר חקיקתי ראשוני ולא בחקיקת משנה (ראה **אדרעי**, **מבוא לתורת המסים**, שם עמ' 96, הסיפא של סעיף 3). תכלית דיני המסים, בדומה לתחומי המשפט האחרים, אינה נקבעת בתקנות ובוודאי שאין בכוחה של חקיקת המשנה להביא להסדר **חלוט** המשנה מהותית את תכלית דיני המס ב**פקודה**, ועוד לעשות כן, על דרך אימוץ סיווג הרכב בתחום משפטי אחר.

16. ועוד, עיון ב**תקנות הרכב** מורה כי הכלל המהותי (סעי' 17 **לפקודה**) בדבר ניכוי כול הוצאה בייצור הכנסה הוגבל, ככל שהדבר נוגע להוצאות רכב שאינן רכב עבודה. יש בדבר כדי ללמד, ולו לכאורה, כי כוונת ההגבלה היא לגבי הוצאה מעורבת, כשפרשנות זו תואמת לכלל המהותי הקבוע ב**פקודה** וההגבלה עצמה תואמת אף היא לאותה תכלית – ניכוי רק חלק ההוצאה הכרוך ביצירת ההכנסה. גם החרגת ההגבלה, באופן שזו אינה חלה לגבי **רכב עבודה**, תואמת לכלל המהותי ב**פקודה**, באופן שרכב המסווג כרכב עבודה שההנחה ביחס אליו כי אינו משמש למטרה פרטית או מעורבת אלא לעסקית בלבד, יותרו הוצאותיו כולן בניכוי. תכלית החוק מאפשרת איפוא לפרש את ההחרגה על דרך ההרחבה, כחלה לגבי הוצאות עסקיות בלבדיות. פרשנות כזו עולה בקנה אחד עם הכללים המהותיים ב**פקודה** ומותירה את חקיקת המשנה כקובעת מסגרת של הוראות טכניות ליישום ההוראות המהותיות.

ואולם, מאחר שהפרשנות האמורה לגבי תחולת התקנות אינה נטולה מספקות, יש מקום לבחון גם ההנחה כי [תקנות הרכב](#) חלות גם על הוצאה עסקית, ובמקרה כזה לעמוד על שאלת חזקת התחולה של [תקנות הרכב](#) בהיבט של סוג הרכב – אם מדובר בחזקה חלוטה או ניתנת לסתירה בהיבט של סוגי הרכב שהוחרגו.

חזקת התחולה בתקנות הרכב:

17. טענת המערערת היא כי יש לאפשר לה להוכיח כי כלי הרכב הקטנים הינם בגדר "רכבי עבודה" הגם שאינם מסווגים כך ברשיון הרכב. בכך טוענת למעשה המערערת כי יש לראות את חזקת התחולה לגבי סוגי הרכב שהוחרגו [בתקנות הרכב](#) כחזקה הניתנת לסתירה. מנגד עמדת המשיב היא כי [תקנות הרכב](#) קובעות חזקה חלוטה לגבי סוגי הרכב שהוחרגו מהן, וכי שעה שכלי הרכב הקטנים אינם מסווגים כ"רכב עבודה" ברשיון הרכב, הרי שאין מקום לבדוק את תיפקודם בפועל, ככל שאכן אלו שימשו לצרכי עבודה בלבד.

מהות החזקות - חלוטות או ניתנות לסתירה:

18. לעניין מהות החזקות – חלוטות או ניתנות לסתירה – במקרים כגון אלה יש לחזור ולהדגיש את תכלית החקיקה הנוגעת לתשלום מס אמת, במיוחד כאשר זו נוגעת לזכות יסוד של שיטת המשפט – זכות הקניין וזכות השיוויון בכלל זה, תוך עמידה על היתרונות והחסרונות לקיומן של חזקות חלוטות לעומת חזקות לכאורה. האיזון האמור נוגע למדיניות משפטית, וכאשר זו נוגעת לזכויות יסוד, הרי שיש לתת משקל יתר למרכיב האמת, ואולם זאת תוך איתור אמצעים "חדים" וודאים אשר לא יערערו באופן משמעותי את היעילות המשפטית ואת היות המס, גם מס יעיל ואפקטיבי (ראה מיגל דויטש "מתי "אמת" ומתי "יציב"", [עורך הדין](#) 4, 68 (יולי 2009)). מבחן המידתיות העולה על דרך ההשוואה מפסקת ההגבלה מורה כי בטרם תוחל חזקה חלוטה, יש לבחון אמצעים אחרים שיש בהם להשיג אותה תכלית במידת פגיעה פחותה בזכות היסוד (ראו לדוגמא ע"מ 11137/04 [יעקובוביץ נ' מועצה מקומית אעבלין](#), תק-על 2005(4) 2160 (2005)).

19. אין ספק כי חזקות חלוטות קובעות נורמות חדות וקשיחות. אלו מקנות וודאות משפטית הנדרשת במיוחד בתחום המסים בו אלמנט התכנון

משמעותי יותר ובעל השלכות כלכליות, במיוחד בעסקאות מורכבות. על כן פתרונות "חדים" תורמים ליעילות ויש להעדיפם על פני פתרונות "גמישים". יתרון נוסף בקביעת נורמות נוקשות קשור בעומס על מערכת ביהמ"ש. קיומן של נורמות קשיחות מאפשר לערכאות שיפוטיות מתן מענה משפטי בזמן אמת.

ואולם למרות האמור, אין הדבר מחייב החלה אוטומטית ומסיבית של חזקות חלוטות ואף המדיניות המשפטית אינה מורה כך (ראה לדוגמא [ע"א 380/99 אברהם קימה נ' פקיד שומה גוש דן](#), פד נד(5) 529 שם דן בית המשפט בנושא [תקנות הרכב](#). נקודת המוצא שם היתה כי מדובר בהוצאה מעורבת. בית המשפט איפשר שם לראות בחזקת הכימות, כחזקה הניתנת לסתירה ולאפשר לנישום להוכיח את מרכיב ההוצאה העסקית, תוך התניית תנאים מוקדמים של דרישת הרישום של המונה). יתר על כן, לעיתים דווקא החלת חזקות חלוטות מובילה לתוצאה פחות צודקת, זאת שעה שעל המשפט לשרת הן את היעילות (בין היתר באמצעות וודאות משפטית) והן את הצדק.

20. ניתוח המגמה העולה מהפסיקה בנוגע לשאלת קיומן של חזקות חלוטות במשפט מעלה כי חזקות חלוטות הן פתרון שיורי או מותנות בהוראה מפורשת בדין: קיומה של חזקה, וכחלוטה בפרט, גם בתחום המס היא חריג, ויש מקום להידרש לה, רק כאשר אין בידי הנישום אמצעים ראייתיים להוכיח טענותיו או כאשר קיימת הוראה שבדין מפורשת לעניין זה.

20.1 [בע"א 900/01 רון קלאס נ' פקיד שומה ת"א 4](#), פ"ד נז(3) 750 (2003)) נדונה שאלת חישוב נפרד של הכנסות בני זוג באותה חברה שלהם מניות בה. תוך כך נדרש בית המשפט לדון בשאלה אם החזקה שבסעיף 66(ד)(2) [לפקודה](#) היא חזקה חלוטה. בית המשפט קבע שמדובר בחזקה לכאורה הניתנת לסתירה, וכי אין החזקה באה למנוע ייחוס בלתי נכון של הכנסותיהם של בני הזוג למקורות נפרדים, אף שהם באים ממקור משותף. בפסק הדין פירט בית המשפט את יתרונות החזקות החלוטות: מניעת תכנון מס, הפחתה בהיקף ההתדיינות המשפטית וכו', בייחוד לאור חסרונות החזקות לכאורה, ואולם בית המשפט קבע כי אלו לא תוחלנה כחזקה חלוטות בניגוד לתכלית של הוראת חוק שבאה להגשים זכויות יסוד בשיטת המשפט ובכלל זה עקרון השוויון. בית המשפט קבע באותו מקרה כי רק אם תישמר זכותם של בני הזוג להוכיח העדר תלות ממקורות הכנסתם ולאפשר חישוב נפרד, יושג

שיוויון ולא יהא בדבר כדי להוות תמריץ שלילי לדחיקת האשה לשולי מעגל העבודה.

בית המשפט הוסיף כי תכליתו של החוק להגשים צדק. הצדק מחייב כי המס שיוטל יהיה מס אמת על-פי המצב העובדתי הנכון של הנישום ולא על סמך הנחה עובדתית מסוימת שיכול שתהא נוגדת למציאות ואף על פי כן, לא ניתנת לסתירה (765-ה-ז).

באותו מקרה הוחלה חזקה לכאורה תוך דרישה ליעול דרכי הראייה בדרך של העברת הנטל לנישום כדי למנוע תכנון מס בלתי ראוי (שם, עמ' 761) ודרישה לראיות דווקניות.

בית המשפט הוסיף כי גם טעמים של צדק וסבירות מצדיקים העדר חזקה חלוטה.

20.2 **בע"א 3988/00 (מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב-יפו נ' מירון, פ"ד נט(4) 867 (2004))**, נדונה שאלת אופן החישוב של שווי הרכישה של חלק נמכר לצורך חישוב מס שבח, וזאת לאור לשונו של סעיף 22 **לחוק מיסוי מקרקעין** (שבח, רכישה, מכירה), תשכ"ג-1993.

בית המשפט קבע כי אין בהוראה האמורה ליצור חזקה חלוטה, זאת משום שעל מנת להגשים את תכלית החוק ולמסות באופן **אמיתי** את השבח הנובע ממכירת חלק מסוים במקרקעין, יש לאפשר לנישום להציג נתונים בנוגע לשווי הרכישה של החלק שנמכר. בית המשפט קבע כי החלת הנוסחה הקבועה בסעי' 22 לחוק על מכירה ממין זה, תעשה רק כאשר אין בידי הנישום להציג לפקיד השומה נתונים המוכחים את שווי הרכישה של החלק הנמכר, כהווייתו. (876-ב-ה, 881-א-ב).

20.3 להשוואה ניתן להפנות גם **לע"א 8763/06 (גבריאל נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים, נבו 22/10/09)**, שם קבע בית המשפט כי מקום בו יש לנישום ראיות מספיקות כי הוציא בפועל הוצאות המותרות בניכוי, אין למשיב שיקול דעת למנוע את ניכויין המלא של הוצאות אלו גם אם מדובר בהוצאות חריגות. גם בפסק דין זה יש כדי לחזק המסקנה כי תשלום מס אמת היא התכלית אותה יש להגשים, כשהדבר עולה בקנה אחד עם הגישה לפיה אין מקום להחלת חזקות חלוטות בתחום המס, מקום בו הדברים ניתנים להוכחה בראיות ממשיות. כן ניתן עוד להפנות לעמ"ה (ת"א-יפו) 1134/03 **(צברי נ' פקיד שומה רחובות, נבו, 25/5/06)**, בנוגע לסיווג רכב בקשר להוצאה מעורבת, שם קבע בית המשפט בשאלה מהן ההוצאות שניתן

להתירן בניכוי בהיותן הוצאות בייצור הכנסה, כי הגם שמדובר בהוצאה מעורבת, אילו הוכיח הנישום שהוציא הוצאות שהן מעבר לקבוע בתקנות, היה מקום לקחת בחשבון בקביעת הכנסתו החייבת את שהוכח ולא את שיעור ההוצאות הקבוע בתקנות.

20.4 בע"א 8569/06 (מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי, נבו
28/5/08 (2008)), הגיע אמנם בית המשפט למסקנה אחרת ואולם זאת לאור
לשון ההוראה המפורשת הרלוונטית שם. אין בפס"ד פוליטי כדי ללמד על
הכלל.

באותו מקרה התעוררה השאלה כיצד יש לחשב את השבח שנצבר לצורך
תשלום מס שבח, כאשר המועד הקובע לעניין העמדת שיעור המס 25% הוא
7/11/01 - יום התחילה או היום הקובע. בית המשפט העליון קבע כי
בהתייחס לסעי' 47 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), אין לסטות
מנוסחה לינארית, בשל תכליות של יציבות, וודאות ופשטות. הנוסחה
הלינארית מורה כי השבח הריאלי יחושב באופן אחיד (לינארי) על פני כול
השנים בהם מצוי הנכס בחזקת הנישום, ממועד רכישתו ועד למועד מכירתו.
שיעור המס עד למועד התחילה, יהיה על-פי השיעורים שהיו קבועים קודם
לכן ויכלו להגיע עד 50% ואילו לאחר מועד התחילה 25%, וזאת **מבלי**
שתעמוד לנישום הזכות לסתור החזקה בנוגע למועד צבירת השבח, דבר
שהיה מאפשר להתעלם מן הנוסחה הלינארית לצורך חישוב השבח.

בעניין פוליטי עמדה בפני בית המשפט קביעת הוועדה, כי השבח שנצבר כולו
היה אחרי היום הקובע, וכי יישום חישוב השבח על פי הנוסחה הלינארית יש
בה כדי לגרום לעיוות מס. למרות האמור, בחר בית המשפט בהחלת הנוסחה
הלינארית **כחזקה חלוטה** לאור פרשנותו של המונח "**שבח ריאלי עד יום**
התחילה", והגיע למסקנה, וזאת בהסתמך על הלשון הברורה של סעיף 48א
של חוק מיסוי מקרקעין, כי פרשנות אחרת אינה אפשרית באותו מקרה. בית
המשפט נתן משקל מכריע ללשון החוק כביטוי לבחירת המחוקק ולא דווקא
לתכלית, כאפשרות פרשנית שניתן היה לבחור בה (סעיף 40 לפסה"ד). בפסק
דינו של השופט גרוניס נאמר מפורשות כי קיים פער בין לשון החוק לתחושת
הצדק וכי למעשה, קבלת הערעור מקבעת פיקציה שאינה נכונה עובדתית,
בגינה נדרש הנישום לשלם מס בשיעור גבוה יותר מחלקו של השבח. ואולם,
בית המשפט קבע כי החוק אינו מאפשר סטייה מלשונו ואין מנוס מהמסקנה
שמחילה את נוסחת החישוב הלינארית, כחזקה חלוטה.

21. המסקנה העולה מניתוח הפסיקה שהובאה לעיל היא איפוא כי בתחום דיני המס יש להעדיף פרשנות לפיה חזקות שנקבעו יש לראותן כחזקות הניתנות לסתירה, מתוך מגמה להעדיף קביעת מס אמת על בסיס נתונים עובדתיים אותם יכול להציג הנישום. כל זאת אלא אם קיימת הוראת חוק מפורשת הקובעת אחרת. פרשנות כזו לפיה יש להימנע עד כמה שניתן מתחולתן של חזקות חלוטות המתעלמת למעשה מהנתונים הספציפיים המאפשרים להגיע למס אמת, עולה בקנה אחד עם המגמה הכללית בדיני המס של תשלום מס על-בסיס ראיות וממצאים, עד כמה שניתן, וקביעת שומה על דרך אומדן והערכה רק כאופציה שיורית. כך לדוגמא גם שעה שפקיד השומה מוציא שומה לפי מיטב השפיטה עקרון היסוד הוא הוצאת "מס אמת על יסוד הכנסת אמת" (השופט מלצר [בע"א 5324/05 בשיר שחאדה נ' פקיד שומה עכו](#), נבו 9/8/09 (2009) תוך הפניה [לע"א 552/02 חנני נ' פקיד שומה חיפה](#) נבו, 18/4/05). מגמה זו תואמת גם לכללי הפרשנות הנוהגים גם בתחומי משפט אחרים כגון דיני הנזיקין, שם ניתן לפנות לכלל האומדנה והערכה רק כאשר אין תשתית ראייתית אחרת (ע"א 4946/06 צל נ' אליהו חב' לביטוח בע"מ, נבו 31/1/08; ע"א 4641/06 מנורה חב' לביטוח בע"מ נ' עזבון המנוח כרכבי ז"ל, נבו 19/12/07).

22. המטרה היא לאתר נקודת איזון ראויה בין צורכי יעילות וצדק, תוך שמירת על עקרון מס האמת, וזאת באמצעות הכבדה בתנאים הטכניים שיש בהם להקנות אמצעי בוחן חדים להשגת התכלית האמורה, כגון העברת נטלי ההוכחה לצד האחראי ליצירת חוסר וודאות או דרישות טכניות דווקניות כתנאי להוכחת ההוצאה והיקפה החורגת מן החזקה (ראה לדוגמא רע"א 1777/09 [עזרון פיורה השקעות \(1996\) בע"מ נ' הואזה בע"מ](#), ניתן ביום 30/3/09 (2009), שם העיר השופט רובינשטיין כי בתחומים שונים אין לחפש תוצאה של "שחור ולבן" ויש לאתר דגמי ביניים כדי להגיע לאיזון הנכון בין פתרונות "חדים" ל"רכים").

23. אותה מסקנה מתבקשת גם מעיון בהיסטוריה החקיקתית של [תקנות הרכב](#) עצמן:

עיון בהיסטוריה החקיקתית של [תקנות הרכב](#), כפי שפורטה ברוב כשרון ובהרחבה בסיכומי המשיב (סעי' 20-29 לסיכומים) ובמיוחד לאור התיקון מיום 31/12/07 באופן שהחרגת ההגבלה חלה גם על [רכב תפעולי](#) (נכון למועד 1/1/08, לאחר שנות המס שבערעור) מלמד כי המלצות ועדת בן שחר נעשו על

רקע מצב קיים בו נישומים ניסו להתעלם מההפרדה הנדרשת בין הוצאות פרטיות להוצאות עסקיות וכי מעסיקים רבים נתנו בפועל לעובדיהם הטבה, כשכר פטור ממס באמצעות מימון הוצאות רכב. בנסיבות אלה היה צורך להביא לצמצום הוצאות הרכב המותרות בניכוי, תוך ידיעה כי מדובר בהוצאות מעורבות, כאשר בכלי הרכב נעשה שימוש גם למטרות פרטיות.

עיון בהמלצות הועדות השונות והשינויים המתמידים שביצע מחוקק המשנה בכדי לנסות ולאתר סיווג מתאים של רכב שהוצאותיו הן עסקיות לגבי הוחרגה הגבלת הניכוי, מעלה המסקנה כי מחוקק המשנה לא שבע נחת מההגדרות הקיימות וניסה לחזור ולבחון סוגי כלי רכב ("רכב פרטי", "רכב מסחרי" ובתיקון 2007 כלל גם "רכב תפעולי") תוך ניסיון חוזר ונשנה, להצביע על קשר אפשרי בין סוג הרכב לשימוש בו. בנסיבות אלה אין לקבל עמדת המשיב כי ההיסטוריה החקיקתית של [תקנות הרכב](#) מעידה כי מדובר בחזקה חלוטה דווקא, אלא נדמה כי דווקא התיקון האחרון צריך שיילמד כי נעשה ניסיון לאתר את סוג הרכב שהוצאותיו עסקיות בלבד, תוך מטרה של מחוקק המשנה למנוע מצב של מיסוי יתר של הוצאות עסקיות.

יש בדבר כדי לחזק המסקנה כי שעה שמדובר בהוצאה עסקית, אין מדובר בחזקה חלוטה, ואין מניעה כי הנישום יוכיח אותם רכיבים המאפיינים רכב תפעולי או 'רכב עבודה' כחלים בפועל על כלי הרכב שבמחלוקת.

24. השוואה בין ההסדר בענייננו לניכוי הוצאות רכב הנוגעות להשכרת רכב **קצרת מועד** (ראה סעיפים 22(ג) ו-60 לסיכומי המשיב), מובילה גם היא למסקנה דומה. יתר על כן, קבלת עמדת המשיב בעניין זה – סוג הרכב המוחרג כחזקה חלוטה – מביאה לכדי פגיעה בעקרון השוויון. יושם לב, כי המשיב עצמו ברוב הגינותו, מודה כי ההסדר לגבי השכרת רכב קצרת מועד הוא שונה ומבקש להתייחס אליו כחריג (סעיף 60(א) לסיכומים).

בנוגע לחברה להשכרת רכב לתקופת קצרת מועד, איפשר **מחוקק המשנה** לבחון את השימוש הפרטי ברכב של חברת ההשכרה. על-פי אותו הסדר, בכול הנוגע למספר כלי הרכב של חברת ההשכרה העולה על מספר העובדים שבחברה, זכאית החברה בניכוי כול הוצאות החזקות הרכב שהיו לה באותה שנת מס, ואילו בנוגע למספר כלי הרכב שאינו עולה מספר עובדיה, חברת ההשכרה זכאית לניכוי הוצאות אחזקת הרכב בהתאם לחזקת הכימות, כאשר הנחת היסוד כמובן היא, כי לגבי אותם כלי רכב מדובר בהוצאה מעורבת. ואולם, גם לגבי בהחלת חזקת הכימות, לא בחר מחוקק המשנה

להטילה באופן גורף על כלל עובדי חברת ההשכרה, והגדיר "עובד" של חברה להשכרת רכב לתקופת קצרת מועד, על דרך החרגת "עובד שלא עשה שימוש ברכב של החברה".

"עובדי החברה" הוגדרו שם (תקנות הרכב - 1979 ו- 1987) - "...למעט עובד שלא עשה שימוש פרטי ברכב ו עובד שהחברה העמידה לרשותו רכב או שילמה את הוצאות החזקת רכבו ולבד שהחברה הצהירה בטופס שקבע הנציב כי לא היה לאותו עובד כל שימוש פרטי ברכב המשמש להשכרה קצרת מועד" (ההדגשות אינן במקור - ש' ו').

קרי; גם חזקת הכימות, לא תחול אוטומטית לגבי כול כלי הרכב, אלא רק לגבי אותו מספר שאינו עולה על מספר עובדי החברה העושים שימוש בפועל ברכבי החברה.

הסדר זה מדגיש באופן חד-משמעי, כי חזקת סיווג הרכב, אינו חלוט, ויש לבססו על שימוש וייעוד בפועל.

25. נדמה כי המחוקק מנסה למצוא את ההגדרה המתאימה לניכוי רכיב ההוצאות העסקיות וכי טרם השכיל מחוקק המשנה למצוא הגדרה ממצה למיסוי ישיר של הוצאות רכב פרטיות. בנסיבות אלה ספק אם גם במצב היום לא מתבצעת גביית יתר של מס בנוגע להוצאות עסקיות של אחזקת רכב. לעניין זה ראוי להפנות לגילויי ביקורת שונים להן זוכה נושא ניכוי הוצאות רכב. כך לדוגמא אצל עו"ד יואל רטנר, "הבלוף" של מס הכנסה בסוגיית שווי השימוש ברכב" (www.savetax.co.il/Files/Articles), שם טוען הכותב כי רשות המסים גבתה בשנים 2005-2008 כ-3 מיליארד ₪ בגין כלי רכב שניתנו לעובדים ממעבידיהם אשר אינם כלולים בהגדרת רכב בתקנות ניכוי הוצאות רכב.

עוד יש להפנות למאמרו של פרופ' יוסף אדרעי מיום 21/8/08 (גלובס) בו הוא קורא להתקין בכל רכב צמוד של עובדי ענף ההייטק מתקן שיבדיל בין נסיעות פרטיות לעסקיות. לטענתו, תקנות מס הכנסה בנושא רכב צמוד שרירותיות ומעודדות בזבוז וכי המצב כיום אינו מהימן, שעה שעובדים רבים משתמשים ברכב הצמוד רק לצורכי עבודתם, כגון כדי להגיע לפגישות עבודה או נסיעות עסקיות נוספות, אך משלמים סכומי מס גבוהים שעה שאינם רשאים לנכות את ההוצאות לצרכי מס בהיות אלה נחשבות להוצאות פרטיות.

לטענתו "רפורמת הליסינג" מדצמבר 2007- תיקון לתקנות שווי השימוש ברכב שבמסגרתו נקבעה העלאה הדרגתית של סכומי שווי שימוש ברכב עד לשנת 2010, מותרת שרירותיות של חלק מההוראות. כך לדוגמא אם מדובר ברכב שמושכר על ידי המעביד בליסינג תפעולי, כל הוצאות הליסינג שמשלם המעביד מותרות לו בניכוי, בעוד שהעובד מחויב במס בהתאם לשווי שרירותי וקבוע שאינו תלוי כלל בשימוש בפועל. לפיכך, הציע להתקין מתקן שיאפשר מדידה שתבחין בין הוצאות הרכב לצרכים עסקיים ופרטיים.

רכב עבודה – מהותו :

26. סיווג רכב כ"רכב עבודה" לצורך תחום דיני המס על דרך השאלת המונח מתחום משפטי אחר – [פקודת התעבורה](#), מחייב מלכתחילה יישום זהיר של אותה הגדרה בדיני המס. יתרה מזאת, עיון בהגדרת "רכב עבודה" ב[פקודת התעבורה](#), בהשוואה לסוגי רכב אחרים עליהם חלות התקנות מורה כי מדובר ב"רכב שציוד עבודה מורכב עליו באופן קבוע או שמבנהו עשוי לביצוע העבודה ואינו מיועד להובלת משא או נוסעים". יוצא איפוא שלמעט חובת סיווג הרכב ברישיון הרכב, ההגדרה עצמה אינה מונעת לקיחת כול רכב – בין גדול ובין קטן – ובלבד שהותקן עליו ציוד עבודה באופן קבוע וקיימת התאמה בין מבנה הרכב לביצוע העבודה הנטענת ואין הוא מיועד למטרות פרטיות כגון: הובלת נוסעים, כדי להופכו ל"רכב עבודה". הגדרה זו מחייבת אף היא איפוא התייחסות לחזקת סיווגו של הרכב, כחזקה הניתנת לסתירה.

27. לאור כל המפורט לעיל מסקנתי היא כי המבחן להתרת ניכוי הוצאות הרכב צריך להיות מבחן תכליתי ועל-פי השימוש שנעשה בפועל. הסיווג שהוא טכני במהותו והנעשה ברישיון הרכב על-פי [פקודת התעבורה](#) הוא בגדר חזקה הניתנת לסתירה, ככל שהדבר נוגע להוצאה עסקית בלבדית.

ומן הכלל אל הפרט :

28. במחלוקת שנפלה בין בעלי הדין, אם מדובר בחזקה חלוטה או חזקה לכאורה, יש בדעתי לבחור באפשרות האחרונה, במיוחד כאשר הטענה העיקרית של העירייה היא לשימוש **עסקי בלבדי ויחיד** ולא שימוש מעורב. אין באי-רישום הסיווג עצמו ברישיון הרכב כדי לקבוע אם מדובר ב"רכב

עבודה" לצרכי מס לצורך השאלה אם יש להחריגו, ויש לפיכך לאפשר לעירייה להציג נתונים עובדתיים לפיהם הרכב הנדון תואם להגדרת "רכב עבודה", על-פי מבחן השימוש והיעוד.

29. השאלה במחלוקת העובדתית ככול שעלתה, הועלתה בשלב מאוחר, ובמסגרת הדיון בערעור בלבד. רק בדיון המקדמי הראשון בתיק (ביום 21/05/2007) הודיע המשיב כי קיימת מחלוקת עובדתית לגבי אופן השימוש בכלי הרכב, ולצורך זה נעשה אף גילוי מסמכים, אם כי לדעת המשיב, הגילוי לא היה מלא. במקביל נשמרה זכות העירייה לטעון ל"הרחבת חזית" (עמ' 3 לפרוטוקול). למרות שמירה על הזכות לטעון להרחבת חזית, נשמרה זכותם של בעלי הדין להביא ראיותיהם, וזאת בין היתר מאחר שלא ניתן היה להסיק מכתבי הטענות, כי היתה הודאת הסכמה לעובדות הנטענות על-ידי המערערת. למעשה הניחו בעלי הדין את המחלוקת העובדתית והתמקדו במישור המשפטי בלבד.

הגם שככלל אין להתיר לבעל דין לנקוט בהרחבת חזית, מהותה של המחלוקת, היקפה והשלכותיה מובילות למסקנה לפיה נדרשת בדיקה עובדתית, גם אם בשלב זה. העקרון של תשלום מס אמת, ראוי כי ינחה גם במקרה זה, בייחוד שעה שמדובר בפטור מתשלום מס שהוא לכשעצמו חריג. במקרה כזה, יש לערוך בדיקה עובדתית דווקנית, ומי שמבקש להחיל עליו את ההחלטה, עליו הנטל לעשות כן, ונטל ראיתי זה כבד הוא. אין מניעה כי הדרישות המפורטות ב**תקנות הרכב** לצורך הכרה בהוצאה המותרת בניכוי, ובכלל זה השוואה להגדרה של **רכב תיפעולי ורכב עבודה** וכול ראיה נוספת אשר יש בה כדי להוכיח כי אכן מדובר בהוצאה אחזקת רכב כהוצאה עסקית בלבד, יחולו גם בענייננו.

בנסיבות אלה יש כאמור בדעתי לאפשר לבעלי הדין לברר את הנתונים העובדתיים הצריכים לעניין. הבירור ראוי כי יעשה כנדרש במסגרת הליך השגה סדור.

התוצאה:

30. אשר על כן, אני מורה כי למערערת עומדת הזכות להוכיח – על דרך הצגת נתונים – כי כלי הרכב הקטנים, בנוגע לכול אחד מהם, שימשו כ'**רכב עבודה**'.

וכי ההוצאה בגינם היא הוצאה עסקית **בלבדית**, וכאשר נטל הראייה, כנטל השכנוע, מוטל עליה.

לצורך הוכחת הנתונים המפורטים לעיל מוחזר התיק לשלב ההשגה. בנוגע לאותם כלי רכב קטנים שלגביהם יוכח כי שימשו לצורכי הרשות המקומית בלבד, יותרו הוצאות החזקות הרכב בניכוי. השומה בגין הוצאות עודפות, ככול שיהיו, תתוקן בהתאם.

אני מחייבת את המשיב לשלם למערערת הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 15,000 ₪ בצירוף מע"מ כחוק. הסכום ישולם תוך 30 ימים מהיום.

המזכירות תמציא עותק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"ג חשוון תש"ע, 10 נובמבר 2009, בהעדר הצדדים.