

ד"ר מ. דרוקר ושות' - עורכי דין ונוטריונים
DR. M. DRUKER & CO. - ADVOCATES AND NOTARIES



ד"רמשה דרוקר, עורך דין, נוטריון (רו"ח)	DR. MOSHE DRUKER, PH.D., ADVOCATE, NOTARY (C.P.A)
אורי דרוקר, עורך דין, נוטריון	ORI DRUKER, LL.B., ADVOCATE, NOTARY
יהושע שרמן, עורך דין*	JOSHUA SHERMAN, M.A., JURIS DOCTOR, ADVOCATE
אייל צדקיהו, עורך דין, נוטריון (חשבונאות)	EYAL TZIDKIYAHU, LL.M., ADVOCATE, NOTARY (Acc.)
מיכאל מיכאלוביץ, עורך דין (רו"ח)	MICHAEL MICHAELOVITS, LL.B., ADVOCATE (C.P.A)
אריאל דיאמנט, עורך דין	ARIEL DIAMANT, LL.B., ADVOCATE
ויקי אילון בטן, עורכת דין	VICKY EYLON BATTAN, LL.B., ADVOCATE
יוסף שטרנטל, עורך דין	JOSEF STERNTHAL, LL.B., ADVOCATE
חנה פיש, עורכת דין	HANNA FISCH, LL.M., ADVOCATE

* חבר גם בלשכת עוה"ד באילינוי - ארה"ב

* ALSO A MEMBER OF ILLINOIS - U.S.A. BAR.

תאריך: 15/01/2015
DATE: 15/01/2015

סימוכין: _____
REFERENCE: _____

לכבוד
מד – מס בע"מ
רחוב רש"י 18
אלעד, 40800
ג.א.ג.

בעניין: ניכוי הוצאות רכב וזקיפת שווי שימוש בגין הצמדת רכב לעובד – תמצית חוות דעת

לבקשתכם הריני להמציא את חוות הדעת (להלן – **חוות הדעת**) בעניין זקיפת שווי שימוש ברכב שהוצמד לעובדים ע"י מעבידם כחלק ובמסגרת ביצוע תפקידם (להלן – **הרכב**), וכן לאופן התרת ניכוי של הוצאות הרכב על פי פקודת מס הכנסה (להלן – **הפקודה**), וניכוי מס תשומות בגין מכוח חוק מס ערך מוסף, (להלן – **חוק מע"מ**), כל זאת לאור העובדה כי המערכת שמציעה מד - מס, מודדת בדיוק את הנסיעות שביצע העובד ברכב לצורך מילוי תפקידו (להלן – **נסיעה/נסיעות בתפקיד**), ובכך מבחינה בינם ובין שאר הנסיעות הפרטיות.

1. להלן תמצית העובדות הרלוונטיות כפי שנמסרו לנו על ידכם:

- 1.1. חברה שבעלותה צי רכבים מעמידה, מצמידה, רכבים באופן קבוע לשימושם של עובדים שכירים בתברה, לצורך מילוי תפקידם (להלן – **המעבידה**). עובד שהוצמד לו רכב (להלן – **העובד**), מבצע ברכב, הן נסיעות בתפקיד והן נסיעות הפרטיות.
- 1.2. המערכת הממוחשבת של מד מס משלבת שימוש באפליקציה שבטלפון הסלולרי של העובד, אשר בראשית כל נסיעה עסקית מסמן עובד בתוכה את התחלת הנסיעה ואת מועד סיומה. פעולות העובד מעדכנות את בסיס הנתונים בשרת החברה. המערכת מתעדת רק את הנסיעות העסקיות וזאת בין היתר על מנת לשמור על פרטיות העובד. הנסיעות הפרטיות מתקבלות כהפרש בין סך הקילומטרים שעשה הרכב בתקופה פלונית ובין הנסיעות העסקיות שתועדו לאותה תקופה.

פקס. 03 5614460 **משרד ראשי**: דרך מנחם בגין 82, בית אופקים, תל אביב 6713829 טל. 03 5611411
HEAD OFFICE: 82 MENACHEM BEGIN RD., TEL AVIV 6713829 ISRAEL TEL. 972 3 5611411 FAX. 972 3 5614460

סניף חיפה: במשרד עו"ד א. שילה ושות', שד' המגינים 35, חיפה 3326509 טל. 04 8535656 פקס. 04 8534545
HAIFA BRANCH: 35 HAMEGINIM AVENUE. HAIFA 31336 ISRAEL TEL. 972 4 8535636 FAX. 972 4 8534545



- 1.3. המעבידה המפעילה את צי הרכבים יכולה בכל עת להנפיק דוחות, שמטרתם ביצוע בקרות על הפעלת והשימוש ברכבים. ניתן להוציא דוחות כני"ל בכל צורה נדרשת, הן לגבי רכב ספציפי ביום מסוים והן לקבוצת רכבים לתקופה מוגדרת.
2. **השאלות להן מתיחסת חוות הדעת:**
 - 2.1. האם רשאית המעבידה, המעמידה רכב צמוד לעובד לנהל את צי הרכבים שלה באמצעות המערכת הממוחשבת של מד - מס, ולדרוש על פיה את ההוצאות הרכב למרות השיטה הקבועה בתקנות מס הכנסה (להלן – **תקנות הרכב**).
 - 2.2. האם ניתן לחשב ולזקוף את שווי השימוש ברכב, על פי החישוב המדויק של המערכת הממוחשבת של מד – מס, למרות הקבוע בתקנות מס הכנסה (להלן – **תקנות שווי השימוש**).
 - 2.3. האם ניתן לנכות מס תשומות בגין הוצאות הפעלת רכב שוטפות, על פי החישוב המדויק של המערכת הממוחשבת של מד - מס למרות הקבוע בתקנות מע"מ (להלן – **תקנות המע"מ**).
3. **הוצאות, לרבות הוצאות להחזקת רכב, כהוצאה ביצור הכנסה וחישובם על פי המערכת הממוחשבת של מד – מס.**
 - 3.1. סעיף 17 לפקודה, מתיר בניכוי הוצאות, ובהן גם הוצאות רכב, שיצאו ביצור הכנסה. כך מותר החלק העסקי, להבדיל מההוצאות שיצאו בנסיעות פרטיות, בהוצאות רכב.
 - 3.2. בפקודה לא נקבעה שיטת ההפרדה (פיצול) בין הוצאה "עסקית" ל"פרטית", בשעה שבתקנות הרכב והשימוש נקבעה שיטה שרירותית שמקורה סטטיסטי. הנה כי כן מודע מחוקק המשנה כי הוצאות אחזקת רכב צמוד הינם מחד הוצאות המוצאות ליצירת הכנסה ומאידך גלומה ברכב צמוד זה הטבה בת מיסוי לעובד השכיר. אלא שקשה הייתה מלאכת הפיצול של הוצאה מעורבת זו, בין הוצאה "בתפקיד" ובין הוצאה "פרטית", ולצורך כך נקבעה השיטה בתקנות הרכב.
 - 3.3. לעמדתנו מכוח עיקרון העל בדיני המס של גביית מס אמת והחובה החוקתית לשמור על קניינו של אדם יש להעדיף, ואפשר כי חובה להעדיף, מדידה מדויקת של ההוצאות העסקיות מחד, ושל טובת ההנאה של העובד מאידך ועל פיה לחשב את חבות המס. שכן עקרונות אלה נקבעו בחוק וחוזקו בפסיקה ומשום כך נסוגה בפניהם השיטה המוצעת בתקנות, בהיותן חקיקת משנה. לעמדת רשות המסים ב"חזון האגף" מצוין: **"רשות המסים תפעל ביעילות לאכיפת גבית המסים ולמתן שירות יעיל, איכותי והוגן תוך העצמת ההון האנושי והטמעת המחויבות והערך החברתי שבתשלום מס אמת"**.
4. **שווי שימוש כהטבת שכר לעובד בגין רכב צמוד.**
 - 4.1. הפקודה קובעת כי הכנסת עבודה של עובד כוללת גם הטבות שהוא מקבלן ממעבידו. לפיכך האופי הכלכלי של הנסיעות הפרטיות ברכב הינו שכר עבודה של העובד החייב במס הכנסה. בפקודה לא נקבעה שיטת מדידה מפורטת ובתקנות שווי השימוש הוצעה שיטה שרירותית שבבסיסה שווי הרכב בשוק.



4.2 מהטעמים הנזכרים לעיל ובמיוחד כי עסקינן בחקיקה משנה, להבדיל מחוק שהוא חקיקה ראשית, אזי יש להעדיף, ואפשר כי קיימת אף חובה, לחשב את שווי השימוש הנזקף כהטבת שכר לעובד על פי מדידת המערכת הממוחשבת של מד - מס.

5. ניכוי מס תשומות בגין הוצאות אחזקת רכב צמוד

5.1. עוסק, כמובנו בחוק מע"מ, זכאי לנכות מס תשומות, בכפוף לחשבונית מס כדין, מול המס אותו חייב הוא לשלם בתקופה מדווחת. חוק מע"מ שותק כאשר מדובר בתשומה מעורבת. בתקנות מע"מ נקבעה שיטה שרירותית שיסודה סטטיסטי אשר קובעת כי מקום שאין אפשרות מדויקת להפריד בין החלק העסקי לחלק הפרטי של תשומה מעורבת, יותר ניכוי מס התשומות על פי עיקר התשומה (שני שלישי או רבע ממס התשומות אם עיקר התשומה עסקית או פרטית בהתאמה).

5.2. הוצאות אחזקת רכב הינן הוצאות מעורבות. מהאמור בתקנות המע"מ ועל בסיס העקרונות בדין, הנזכרים בסעיף 3.3 לעיל, נראה כי במצב דברים בו ניתן לפצל באופן מדויק את מרכיב הוצאות אחזקת הרכב שיצא לשימוש עסקי, קרי במסגרת תפקידו של העובד, ובענייננו על פי המדידה של המערכת הממוחשבת של מד - מס, כל מרכיב מע"מ התשומות הכלול בהוצאות אחזקת הרכב שיצאו לשימוש עסקי, מותר בניכוי מול מע"מ התשומות.

6. סיכום

6.1. לאור האמור לעיל הננו בדעה כי ניתן לחשב ולדרוש את הוצאות אחזקת הרכב כהוצאה בייצור הכנסה ואת שווי השימוש לעובד כהכנסת עבודה על פי המערכת הממוחשבת של מד - מס. זאת ועוד ניתן לחשב ולנכות את מע"מ התשומות הכלול בהוצאות אחזקת הרכב העסקיות באמצעות המערכת הממוחשבת של מד - מס.

6.2. יצוין כי יש ליתן גילוי מלא ונאות לרשויות המס על השימוש במערכת הממוחשבת על ידי צירוף הודעה לפקיד השומה עם הגשת הדוח, וכן גילוי באמצעות באור בדוחות הכספיים של המעבידה המוגשים לרשויות המס.

7. כללי

7.1. תמצית זו איננה מחליפה את חוות הדעת והיא ניתנת לפי מיטב ידיעתנו המקצועית והמצב המשפטי הקיים במועד כתיבתה, על סמך הנתונים העובדתיים אשר נמסרו לנו על ידי מד - מס בה צוין כי חוות הדעת מנתחת סוגיות שטרם לובנו בבית המשפט ואין ערובה כי המסקנות העולות מחוות הדעת יהיו מקובלות על רשויות המס, או על בתי המשפט, אולם אנו מאמינים כי חוות הדעת אכן משקפת נכונה את המצב המשפטי הקיים.

7.2. תמצית חוות דעת זו מיועדת לנמען בלבד לשימוש באתר האינטרנט של מד מס, בנוגע לנושאים המשפטיים המתוארים בה. אין להסיק ו/או להניח מהאמור בתמצית זו לגבי נושאים אחרים שלא פורטו בה במפורש.

בכבוד רב,
אורי דרוקר, עו"ד
ד"ר מ. דרוקר ושות' - עורכי דין ונוטריונים