



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12335-03-20 אמרו"ז בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערערת אמרו"ז בע"מ
באמצעות ב"כ עו"ד אפי אוחנה

נגד

משיב פקיד שומה נתניה
באמצעות ב"כ עו"ד יפעת גול (שושן)

פסק דין

- 1 המערערת היא חברה פרטית העוסקת בפיקוח הנדסי על פרויקטים בענף הבניה. מר
2 סמואל שוסטרמן, מנכ"ל המערערת, ואחותו, גבי קלרה שוסטרמן, מנהלת
3 החשבונות במערערת, מחזיקים במניות המערערת בחלקים שווים ומשמשים
4 כמנהלים בה. השניים, וכן מר איגור שוסטרמן, בנו של סמואל, הועסקו על ידי
5 המערערת אשר העמידה לכל אחד מהם רכב צמוד לשימוש. מביקורת שנערכה על
6 ידי המשיב עלה כי בין השנים 2014 עד 2015 לא זקפה המערערת לאותם עובדים
7 שווי שימוש ברכב ואילו בשנים 2016 עד 2017 זקפה שווי שימוש בסכום חלקי בלבד,
8 וכל זאת שלא בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), תשמ"ז – 1987
9 (להלן: **התקנות**).
- 10 2. לטענת המערערת, זקיפת שווי שימוש ברכב לפי התקנות היא שרירותית, ללא
11 כל קשר להוצאות השימוש בפועל, כאשר שיטת החיוב כשיעור מסך ההוצאות
12 בפועל, היא השיטה הנכונה והיעילה במקרים של הוצאה מעורבת. כמו כן
13 היא טוענת כי מאחר שמדובר בעובדים שהם "בעלי שליטה" במערערת, יש
14 לזקוף להם שווי בדומה לאופן שבו מפחיתים לעצמאי את הוצאות הרכב בשל
15 השימוש הפרטי שהוא עושה ברכב ובהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי
16 הוצאות רכב), תשנ"ה – 1995, דהיינו בסכום השווה ל-55% מסך ההוצאות
17 בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-12335 אמרויז בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

1 המערערת מוסיפה וטוענת באשר להבחנה בין עובד "רגיל" לעובד שהוא בעל
2 שליטה, כי האחרון "התנהגותו ומהותו הינם כשל עצמאי ושיקוליו
3 העסקיים יהיו זהים לשיקוליו של עצמאי שכן זה פקטו ההבחנה הינה
4 פורמלית גרידא". לטענת המערערת קיימות בדיני המס הוראות שונות
5 המבחינות בין שני סוגי עובדים אלה וכך ראוי לעשות גם לעניין זקיפת שווי
6 השימוש ברכב, וזאת תוך העדפת המהות הכלכלית ונתוני אמת על פני חיוב
7 שרירותי. לטענתה, גם למר איגור שוסטרמן יש להתייחס בהקשר זה כ"בעל
8 שליטה" בהיותו קרוב לבעל שליטה ולאור הגדרת המונח "בעל שליטה"
9 בפקודה.

10 4. עוד טוענת המערערת, כי פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 4096/18
11 **חכם את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו** (23.5.2019) (להלן: עניין **אור-**
12 **זך**), עליו נסמך המשיב, אינו סותם את הגולל על טענותיה אלו. לגישתה,
13 "ליבת הערעור" כלל לא נדונה בעניין **אור-זך**, שכן לא נערכה שם הבחנה בין
14 עובד "רגיל" לבין עובד בעל שליטה, וכן כי במקרה דנן מדובר בחיוב במס
15 שהינו במאות אחוזים מעבר להוצאות בפועל. לגישתה, סעיף 2(2) לפקודת
16 מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: **הפקודה**), מכוחו נחקקו
17 התקנות, קובע חובת תשלום מס בגין השימוש הפרטי, ואילו התקנות
18 מתעלמות מהשימוש ונוקטות בנוסחת שווי ללא קשר לשימוש בפועל.

19 5. **דין הערעור להידחות.**

20 שלא כעמדת המערערת, סבורני כי הסוגיה העולה בערעור זה נדונה והוכרעה
21 בעניין **אור-זך**, ומשכך, אין מקום לדון בה פעם נוספת.

22 אעיר כי רואה החשבון של המערערת העיד מפורשות כי, משעה שנקבעה
23 אותה הלכה של בית המשפט העליון, הוא מייעץ ללקוחותיו לנהוג על פיה.
24 אלא שגם לאחר הדברים האלה עמדה המערערת על ערעורה (פרוטוקול מיום
25 10.9.2020, ע' 3 ש' 10-17).

26
27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12335-03-20 אמרויז בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

6. כך הגדיר בית המשפט העליון בעניין **אור-זך** את השאלה העומדת להכרעה
(סעיף 16):

**"האם הנוסחאות הקבועות בתקנות הן הוראה מהותית הקובעת
כלל אשר בצדו הסדר שלילי, או שמא מדובר בחזקה הניתנת
לסתירה המאפשרת לנישומים להוכיח שווי שימוש בשיעור
אחר."**

7. בערעור דנן חוזרת למעשה המערערת על הטענות שהועלו בעניין **אור-זך**
ולפיהן ניתן **בנסיבות מתאימות** לחרוג מהנוסחה שנקבעה בתקנות. ומה הן
לטענתה אותן נסיבות? שהעובדים הינם בעלי שליטה, ולפיכך ראוי להחיל
עליהם את ההסדר הקבוע בתקנות לעניין עצמאיים; וכן, שההוצאות בפועל
נופלות באופן ממשי משווי השימוש ברכב בהתאם לתקנות. אלא שההלכה
שיצאה מלפני בית המשפט העליון בעניין **אור-זך** היא ברורה וחד משמעית –
לא ניתן לחרוג מההסדר הקבוע בתקנות.

8. בכל הנוגע לרכב שהועמד לרשות עובד קובעת תקנה 2(א) לתקנות כי -

**"השווי לכל חודש של השימוש ברכב, למעט אופנוע כאמור
בתקנת משנה (ב), שהועמד לרשות העובד, יהא התוצאה
המתקבלת מהכפלת המחיר המתואם לצרכן של הרכב בשיעור
שווי השימוש, שהוא מעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של
10 שקלים חדשים..."**

9. בית המשפט העליון הדגיש (סעיף 19 לפסק הדין) כי -

**"התקנות מורות על נוסחה קבועה לחישוב שווי השימוש ברכב
ואין הן מזכירות דרכים נוספות לחישוב שווי שימוש זה. אין
מדובר בניסוח המצביע על חזקה, או בניסוח המותיר פתח
לאפשרויות חישוב חלופיות.... הנוסחה היא ברורה וחד-
משמעית ואין כל אחיזה לשונית לפרשנות אותה מציעות
המערערות."**

10. בית המשפט העליון הוסיף ובחן אף את תכלית התקנות והגיע לאותה
מסקנה, זאת, בין היתר, בהסתמך על ההיסטוריה החקיקתית שלהן והדברים
שנאמרו בעניין זה בוועדת הכספים של הכנסת, במסגרתם -

**"הובהרה החשיבות של קביעת נוסחה אחידה לצורך קידום
תכליות של יעילות, פשטות וודאות. זאת לצד הכוונת הציבור**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-12335 אמרויז בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

1 באופן המעודד נסיעה בכלי רכב חדשים המזהמים פחות
2 ובטוחים יותר. על כן, לא רק שהתפיסה כי אופן החישוב
3 שבתקנות מהווה נוסחה אחידה וחד-משמעית שאין בילתה –
4 אשר יש לה עיגון לשוני מפורש – הובהרה במסגרת הליכי
5 התקנת התקנות, אלא שהיא מחוברת בשורשה לתכליות כלליות
6 של דיני המס. במסגרת זו יעילות מלאכת גביית המס וודאות
7 באשר לנורמות הפיסקאליות הם אינטרסים ציבוריים מרכזיים
8 העומדים בבסיסם של דיני המס....

9 הסדרת אופן החישוב בדרך של נוסחה אחידה וברורה יש בה
10 כדי לקדם את היעילות, הפשטות והבהירות בגביית מס ובכך
11 להביא לקידום התכלית שעניינה מניעת העלמת מס... כלל זה
12 מאפשר לרשויות המס להתגבר על קשיי הוכחה, מסירה מהן
13 את הנטל לבחון את טענות הנישומים הספציפיים ומגבירה את
14 הודאות המשפטית."

15 (סעי' 24-25 לפסק הדין. ההפניות הושמטו).

16 11. הניסיון שעושה המערערת לטעון כי הדברים האמורים לעיל יפים כשמדובר
17 בעובד "רגיל", אך לא כשמדובר בעובד שהוא בעל שליטה, משולל בסיס. לא
18 רק שלשון התקנות אינה עושה הבחנה זו, ולא רק שהתכלית העומדת ביסוד
19 התקנות אינה מצדיקה אותה, אלא שברי כי משעה שהחליטו בעלי השליטה
20 להתאגד כחברה, ונהנו מהיתרונות הקיימים בפעילות באמצעות חברה,
21 לרבות יתרונות מס, לא יעלה על הדעת לטעון כי דווקא לעניין שווי שימוש
22 ברכב יש להתייחס אליהם כ"עצמאיים". אכן, קיימות בפקודה הוראות
23 המתייחסות לעובדים שהם "בעלי שליטה", אך מדובר בהוראות ספציפיות
24 בהקשרים ספציפיים, ובוודאי שאין לקבוע איזה "כלל רוחב" לפיו עובד
25 שהוא בעל שליטה דינו כעצמאי, על אחת כמה וכמה ביחס לעובד שהוא קרוב
26 של בעל שליטה, כדוגמת איגור.

27 12. בעניין אור-זך התייחס בית המשפט העליון אף לטענת המערערות שם בדבר
28 "מס אמת" וציין (סעיף 27 לפסק הדין) כי –

29 "אין לכחד כי השימוש בכללים (ובחזקות חלוטות) מעורר
30 חשש לפגיעה בעקרון היסוד של גביית "מס אמת"... ברם, אין
31 בחשש זה, כדי לבטל את משקלם של שיקולי ודאות, יעילות
32 וסופיות העומדים בבסיס דיני המסים.... זאת, אף ביתר שאת
33 במקום שבו ניכר מלשון מחוקק המשנה כי הוא ביכר יעילות
34 וודאות על פני הדיוק ביחס לנישום הספציפי. זאת ועוד,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12335-03-20 אמרויז בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

- 1 בענייננו עסקינן בטובת הנאה אשר קיים קושי של ממש
2 בעמידה על ערכה הכלכלי כפי שהיא משתקפת בעיני כל
3 נישום ונישום. למשל, שוויה של אפשרות נסיעה בלתי קצובה
4 ברכב; שוויו של טיפול הרכב על ידי אחר; כמו גם העברתו
5 במבחן הרישוי השנתי. כל אלה לא יסולאו בפז. על כן,
6 בהצמדת רכב על ידי המעסיק גלומים יתרונות בלתי מוחשיים
7 רבים אשר את ערכם המדויק לא ניתן לאמוד. לפיכך, אין מנוס
8 מלקבוע מחיר ממוצע המשקף את ערכה המשוער של טובת
9 הנאה זו....." (ההפניות הושמטו).
- 10 13. למותר לומר כי במקרה שלפנינו אין מחלוקת כי כלי הרכב הועמדו לרשות
11 עובדי החברה לשימושם, כאשר (למצער) היה בידם פוטנציאל לעשות בהם
12 שימוש מעבר לשעות העבודה, בימי חול ובסופי שבוע (ר' פרוטוקול מיום
13 10.9.2020, ע' 8, ש' 33-34), וכן כי העובדים נהנו מכך שהמערערת נשאה בכל
14 העלויות בגין כלי הרכב. ממילא אין כל מקום להבחין בין המקרה שנדון
15 בעניין אור-זך לבין המקרה שלפנינו.
- 16 14. יתר על כן, לאור המסקנה אליה הגיע בית המשפט העליון לפיה אין לחרוג
17 מהנוסחה הקבועה בתקנות, הרי שהוא לא ראה צורך לדון בטענה לפיה יש
18 להגביל את גובה שווי השימוש לסכום ההוצאות בהן נשא המעסיק בפועל,
19 ואף הוסיף, למעלה מן הצורך, כי ממילא אין בטענה זו ממש "שכן עסקינן
20 בשוויה של טובת הנאה כפי שזו מוערכת בעיני העובד ואין הדבר עומד
21 בזיקה להוצאות אותם שילם המעסיק". (סעיף 28 לפסק הדין).
- 22 15. על אף שהטענה האמורה נדונה והוכרעה בעניין אור-זך, היא שבה ועולה גם
23 בערעור זה, כאשר נדמה שהמערערת מנסה להלך בעניין זה בין הטיפות. מחד
24 טוענת כי ליבת הערעור דנן כלל לא נדונה בעניין אור זך, אך בהמשך לכך
25 "יוצא המרצע מן השק" והיא טוענת כי מסקנת בית המשפט העליון "הייתה
26 מוטעית ויש לבחון אותה מחדש" (סעיף 2 לסיכומי התשובה). לטענתה,
27 הפקודה קובעת חובת תשלום בגין "השימוש", אך התקנות מתעלמות
28 מהשימוש ונוקטות בשווי שהוא "חסר קשר" לשימוש בפועל. ועוד היא טוענת
29 כי בעניין אור זך נקט בית המשפט במילה "נוסחה" להגדרת אופן חישוב
30 המס, אך מכפלה של מחיר רכב כחדש באחוז קבוע מראש, אינה נוסחה אלא
31 מכפלה של גורמים קבועים באופן שרירותי, וכן כי הדבר אינו עולה בקנה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-12335 אמרו"ז בע"מ נ' פקיד שומה נתניה

תיק חיצוני:

1 אחד עם סעיף 2 לפקודה שעניינו תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו,
2 דהיינו הוצאות בפועל ולא "מספרים שרירותיים".

3 16. הנה כי כן, המערערת, לא רק שמבקשת לתקוף באופן עקיף דבר חקיקה,
4 דהיינו את תקנות שווי השימוש ברכב, אלא אף, באותה נשימה, גם לסטות
5 מהלכה מחייבת וברורה של בית המשפט העליון. למעלה מן הצורך אוסיף כי
6 איני רואה כל פסול בקביעת שווי השימוש (דהיינו ההנאה) על פי נוסחה
7 המביאה בחשבון את מחיר הרכב כחדש ואחוז קבוע מראש, וזאת, כדברי בית
8 המשפט העליון, מקום בו ממילא קיים קושי בעמידה על ערכה הכלכלי של
9 טובת ההנאה כפי שזו משתקפת בעיני כל נישום ונישום.

10 17. סוף דבר – הערעור נדחה.

11 18. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך כולל של 30,000 ₪ שישולמו בתוך 30
12 יום שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד
13 תשלומם בפועל.

14

15 ניתן לפרסם את פסק הדין.

16

17

18

ניתן היום, כ"ג ניסן תשפ"א, 05 אפריל 2021, בהעדר הצדדים.

19

שמואל בורנשטיין, שופט

20

21