

דרך חתחתים

זקיפת "שווי השימוש ברכב" בהתאם לשימוש בפועל - הנחיית רשות המיסים מינואר 2015 במבחן הפסיקה וההיגיון < ירון חיים



הכימות" הקבועה בתקנה 2 לתקנות ניכוי הוצאות רכב. בע"א 380/99 (אברהם קימה נ' פקיד שומה גוש דן), דן בית המשפט העליון בנושא תקנות ניכוי הוצאות רכב. נקודת המוצא שם היתה, כי הוצאת הנישום היתה הוצאה מעורבת, קרי: מורכבת מנסיעות פרטיות ונסיעות עסקיות.

בית המשפט קבע, כי החזקה בתקנות ניתנת לסתירה והנישום רשאי להוכיח את מרכיב הוצאה העסקית, וזאת תוך התניית תנאים מוקדמים באשר למכשיר המודד את הנסיעות הפרטיות לעומת הנסיעות העסקיות. בפועל, באותה פרשה, המערער לא מילא אחר דרישת הרישום כנדרש בתקנות, ולכן לא הותר לו ניכוי של הוצאות הרכב.

בעמ"ה 872/06 (עיריית נהריה נ' פקיד שומה עכו) דן בית המשפט המחוזי בערעורה של עיריית נהריה על שומות ניכויים שנקבעו לה בעניין תשלום מקדמות בגין הוצאות רכב עודפות. אחת הסוגיות שם נגעה לתקנות ניכוי הוצאות רכב, ובמסגרת נדונה השאלה האם במצב שבו יוכח כי כלי הרכב

טובת ההנאה לעובד, הגלומה בשימוש הפרטי שלו ברכב שהעמיד לרשותו המעביד.

מנגד, הודיעה רשות המיסים בינואר השנה, על סמך הנחיה קודמת משנת 2011 (הנחיה 827011), כי לשיטתה הדרך לקביעת שווי השימוש ברכב היא אך ורק על פי התקנות מס הכנסה, וכך גם לגבי דרך חישוב הוצאות הרכב המותרות בניכוי על פי תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995.

פקידי השומה הונחו להודיע בכתב על עמדה זו של רשות המיסים לכל מי שמודיע על שימוש ביומן רכב ממוחשב לחישוב שווי השימוש ברכב ו/או הוצאות הרכב המותרות בניכוי. כמו כן הובהר לפקדי השומה, כי תיקים אשר קיים בהם שימוש ביומן ממוחשב, יטופלו במסגרת ביקורת ניכויים.

מנוגד לפסיקה

ייאמר מיד, כי עמדת רשות המיסים מנוגדת לפסיקה מפורשת שקיימת בעניין "חזקת

בתאם להוראות פקודת מס הכנסה, שווי השימוש ברכב של המעביד העומד לרשות העובד הוא הכנסת עבודה של העובד. תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987 זוק-פות לעובד הכנסה המגלמת באופן שרירותי את שווי השימוש ברכב כזה, לא בהתאם להיקף השימוש הפרטי בפועל ברכב שהוא מבצע. עם התפתחות טכנולוגיית ה-G.P.S בשנים האחרונות, החל שיווק של מכשירים המאפשרים פילוג אמיתי ומדויק בין הנסיעות העסקיות ובין הנסיעות הפרטיות שמבצע העובד ברכבו של המעביד.

מעבידים ועובדים העושים שימוש באותם מכשירים, ביקשו לסתור את הסכומים הקבועים בתקנות שווי השימוש ברכב, ולזקוף לעובד שווי שימוש בהתאם למדידה בפועל של הנסיעות הפרטיות לעומת הנסיעות העסקיות. לטענתם, שווי השימוש בהתאם למדידה בפועל, ישקף באופן נכון ומדויק את

להביא למיסוי ביתר או בחסר, ואין בה כדי לתת פתרון הולם המתיישב עם תכלית הפקודה להגיע למס אמת. כך למשל, בהתאם לתקנות שווי השימוש ברכב, ההכנסה הנזקפת לעובד המשתמש ברכב המעביד בעיקר לצורכי תפקידו, תהיה זהה להכנסה הנזקפת

אם הרכב משמש לצורך עסקו של המעביד בשעות העבודה.

לעומת זאת, היקפן של הוצאות המשנת מושפע מהנסיעות הפרטיות של העובד לעומת שימוש המעביד, וככל ששימוש המעביד עולה – שיעור ההוצאות המשתנות עולה

”הקטנים” של העירייה (נפח מנוע פחות מ-3,500 סמ”ק) שימשו לפעולתה בלבד, זכאית היא לניכוי מלוא הוצאות הרכב, או שמא גם במצב זה יש להיזקק לחזקת הכימות שבתקנות.

השופטת שולמית וסרקרוג קבעה ביחס לתקנות ניכוי הוצאות רכב, כי “להתרת ניכוי הוצאות הרכב צריך להיות מבחן תכליתי ועל פי השימוש שנעשה בפועל”. לפיכך, הורתה השופטת וסרקרוג להשיב את הדיון בתיק לשלב ההשגה, במסגרתו יתאפשר לעיני רייה להציג לפקיד השומה נתונים עובדתיים לפיהם כלי הרכב הקטנים שברשותה שימשו אותה לצרכים עסקיים בלבד, תוך שנטל השכנוע הוא עליה.

פסק דין בסוגייה דומה ניתן בעמ”ה 131/08 (עיריית מעלה אדומים נגד פ”ש ירושלים 2). באותו מקרה קבעה השופטת מרים מזרחי, כי זכותו של נישום לסתור את חזקת הכימות שבתקנות ניכוי הוצאות רכב, ולהוכיח את הנסיעות העסקיות בפועל על ידי שימוש ביומן רכב ממוחשב. ודוק: באותה פרשה, אף פקיד השומה החזיק בעמדה חלופית לפיה חזקת הכימות בתקנות ניכוי הוצאות רכב היא חזקה הניתנת לסתירה, גם אם לשיטתו לשם כך יש לעמוד בנטל ראייתי כבד ורב.

מנוגד למגמה

אכן, בפסיקה טרם נדונה הטענה לפיה הנישום רשאי לסתור את הסכומים הקבועים בתקנות שווי השימוש ברכב ולזקוף שווי שימוש בהתאם למדידה בפועל של הנסיעות הפרטיות לעומת הנסיעות העסקיות ברכב. בעניין הוגשה בקשה לתביעה ייצוגית בשם כל העובדים המקבלים רכב צמוד מהמעסיק (ת”צ 11-02-3363), אך היא נדחתה בנייה מוק שהליך של תובענה ייצוגית אינו הדרך היעילה וההוגנת להכרעה בסוגייה, וזאת לנוכח ההבדלים הרבים בין העובדים.

השופט מגן אלטוביה הבחין בהחלפתו של אותו מקרה בין ההוצאות קבועות ובין הוצאות משתנות. ככל שמדובר בהוצאות הקבועות, קיימת לעובד המחזיק ברכב מעביד הטבה כלכלית בשווי מלוא ההוצאות הקבועות הנחסכות ממנו – סכום רכישת הרכב, ביטוחים ואגרות רישוי – וזאת אף

בעמדת רשות המיסים מינואר השנה קיימת בעייתיות אינהרנטית, שכן התבססות על האומדנים האחידים בתקנות עשויה להביא למיסוי ביתר או בחסר, ואין בה כדי לתת פתרון הולם המתיישב עם תכלית הפקודה להגיע למס אמת

לעמיתו בעבודה, העושה ברכב שימוש פרטי בלבד.

מאחר שלעובד נזקפת ההכנסה בהתאם לתקנות על פי סוג הרכב שהועמד לרשותו ללא מדידה אמפירית של נסיעותיו – איזו מהן פרטית ואיזו מהן עסקית – הרי הזקפה האחידה בהכרח מעוותת את התכלית של מיסוי אמת, ועשויה להביא לתשלום מס עודף בגין זקיפת שווי בסכום לא פרופורציונאלי לשימושים בפועל שנעשו לנוחות המעביד לעומת שימוש פרטי לטובת העובד. על כן, ככל שיערכו ביקורות ניכויים בתיקים בהם נעשה שימוש ביומן ממוחשב, בהתאם לאמור בעמדת רשות המיסים, מומלץ להגיש השגות לפקיד השומה, ולהביא את המקרה המתאים להכרעתו של בית המשפט.

הערות המערכת

אכן, השיטה הקיימת לזקיפת שווי השימוש ברכב לוקה בכשלים שונים. עם זאת, ספק אם בתי המשפט יאפשרו לנישומים לחשב את שווי השימוש ברכב באופן פרטני, הן מחמת קשיי יישום (ופיקוח), והן מעצם העובדה שקיימת טובת הנאה כלכלית, שלא תמיד ניתן לכמת אותה, כפועל יוצא מכך שהמעביד העמיד רכב לשימוש הפרטי של העובד (מעבר לשימוש העסקי).

אף הוא, מבלי שלעובד נצמחת מכך כל טובת הנאה. אולם, גם אם אין חפיפה בין שווי השימוש ברכב הנקבע על פי תקנות שווי השימוש לבין ההטבה לעובד מרכב מעביד לפי מדידה בפועל, קיבל השופט אלטוביה את טענת פקיד השומה, לפיה השיטה בתקנות אינה מדויקת, אלא מהווה הערכה בקירוב מטעמי יעילות.

נראה, כי החלטת השופט אלטוביה בבקשה לייצוגיות אינה סותרת את הגולל על האפשרות לתקוף את עמדת רשות המיסים בסוגייה. זאת, משום שעמדתה אינה מתיישבת עם המגמה העכשווית בפסיקה בענייני מיסים – להימנע מתחולתן של הערכות שרירותיות ואומדנים המתעלמים מהנתונים הספציפיים המאפשרים להגיע לשומת אמת (ראו, בין היתר, ע”א 1527/97, אינטרביילדינג חברה לבנין נ’ פקיד שומה ת”א 1; בע”א 900/01, רון קלס נ’ פקיד שומה ת”א 4; ע”א 8763/06, גבריאלי נ’ מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים; ע”א 2343/05, בנק קונטיננטל בע”מ נ’ מנהל מס שבח מקרקעין; ע”א 3178/12, יגאל שלמי נ’ מנהל מיסוי מקרקעין נתניה).

בעמדת רשות המיסים מינואר השנה קיימת בעייתיות אינהרנטית, שכן התבססות על האומדנים האחידים בתקנות עשויה

בית המשפט קבע, כי החזקה בתקנות ניתנת לסתירה והנישום רשאי להוכיח את מרכיב ההוצאה העסקית, וזאת תוך התניית תנאים מוקדמים באשר למכשיר המודד את הנסיעות הפרטיות לעומת הנסיעות העסקיות