

מהו שווי שימוש ברכב ?

עו"ד (כלכלן) ירון חיים*

בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה, שווי השימוש ברכב של המעביד העומד לרשות העובד הוא הכנסת עבודה של העובד. תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב) זוקפות לעובד הכנסה המגלמת באופן שרירותי את טובת ההנאה הצומחת לעובד מהרכב הצמוד, בהתאם לסוג הרכב, ולא בהתאם להיקף השימוש הפרטי בפועל ברכב שמבצע העובד.

התקנות אינן מבחינות בין עובדים שתפקידם מחייב אותם להשתמש ברכב הצמוד לנסיעות עסקיות, ובין עובדים שאינם זקוקים לרכב לצורך תפקידם, והם ובני משפחותיהם עושים ברכב שימוש פרטי בלבד. כך גם התקנות אינן מתחשבות בעובדים שמורי מסורת, שאינם עושים שימוש ברכבם מכניסת השבת ועד צאתה, הנאלצים לשלם אותו מס בגין הרכב כפי שמשלמים עובדים שאינם שומרים שבת, והרכב משמש אותם לנסיעות פרטיות ביום החופשי בשבוע.

כיום, עם התפתחות טכנולוגיית ה-G.P.S, החל שיווק של מכשירים שונים המאפשרים פילוג אמיתי ומדויק בין הנסיעות העסקיות ובין הנסיעות הפרטיות שמבצע העובד ברכב הצמוד שהעמיד לרשותו המעביד.

מעבידים ועובדים העושים שימוש באותם מכשירים, לצורך מעקב ובקרה על ביצוע העבודה, בקשו להציג בפני פקידי השומה מדידה מדויקת של הנסיעות העסקיות לעומת הנסיעות הפרטיות ודרשו כי רק טובת ההנאה לעובד הגלומה בשימוש הפרטי ברכב תיחוס לעובד כהנסת עבודה.

רשות המיסים התנגדה לכך וביום יום 25.1.16 פרסמה הנחייה לפיה הדרך לקביעת שווי השימוש ברכב הינה אך ורק עפ"י תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), וכך גם לגבי דרך חישוב הוצאות הרכב המותרות בניכוי עפ"י תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 (להלן: תקנות ניכוי הוצאות רכב). פקידי השומה הונחו להודיע בכתב על עמדה זו של רשות המיסים לכל מי שפונה ומבקש חישוב שווי השימוש ברכב ו/או הוצאות הרכב לפי מדידה בפועל של מכשירי G.P.S. כמו כן הובהר לפקידי השומה כי תיקים אשר קיים בהם שימוש במכשירים כאלה יטופלו במסגרת ביקורת ניכויים.

* מומחה לדיני מיסים ולחשבונאות מס, בעל משרד בתחומי מס הכנסה, מע"מ, מיסוי מקרקעין ומכס.
© עו"ד (כלכלן) ירון חיים- כל הזכויות שמורות- המאמר כפוף לזכויות יוצרים ואין לעשות בו שינוי או שימוש ללא אישור מראש של המחבר.

חשוב להדגיש כי עמדת זו של רשות המיסים מנוגדת לפסיקה מפורשת שקיימת בעניין "חזקת הכימות" הקבועה בתקנה 2 לתקנות ניכוי הוצאות רכב. בע"א 380/99 **אברהם קימה נ' פקיד שומה גוש דן**, פ"ד נד(5) 529, דן בית המשפט העליון בנושא תקנות ניכוי הוצאות רכב. נקודת המוצא שם היתה כי הוצאת הנישום הייתה הוצאה מעורבת, קרי הייתה מורכבת מנסיעות פרטיות ומנסיעות עסקיות. 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. בפועל, באותה פרשה, המערער לא מילא אחר דרישת הרישום כנדרש בתקנות, ולכן לא הותר לו ניכוי של הוצאות הרכב.

בפסק דין אחר בעמ"ה 872/06 **עיריית נהרייה נ' פקיד שומה עכו** (ניתן ביום 10.11.09) דן בית המשפט המחוזי בערעורה של עיריית נהרייה על שומות ניכויים שנקבעו לה בעניין תשלום מקדמות בגין הוצאות רכב עודפות. אחת הסוגיות שעלתה נגעה לתקנות ניכוי הוצאות רכב ובמסגרת נדונה השאלה האם במצב שבו יוכח כי רכביה הקטנים של העירייה (נפח מנוע פחות מ- 3,500 סמ"ק) שימשה לצרכים עסקיים בלבד, זכאית היא לניכוי מלוא הוצאות הרכב, או שמא גם במצב זה יש להיזקק לחזקת הכימות שבתקנות. השופטת 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 לעירייה להציג לפקיד השומה נתונים עובדתיים כי כלי הרכב הקטנים שברשותה שימשו אותה לצרכים עסקיים בלבד.

פסק דין נוסף בסוגיה דומה ניתן ב עמ"ה 131-08, **עיריית מעלה אדומים נגד פ.ש. ירושלים 2**, (ניתן ביום 12.5.11). באותה פרשה, קבעה השופטת מ. מזרחי, כי זכותו של נישום לסתור את חזקת הכימות שבתקנות ניכוי הוצאות רכב, ולהוכיח את הנסיעות העסקיות בפועל ע"י שימוש ביומן רכב ממוחשב מבוסס טכנולוגיית G.P.S. 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.

אכן, בפסיקה טרם נדונה הטענה כי הנישום רשאי לסתור את הסכומים הקובעים בתקנות שווי השימוש ברכב ולזקוף שווי שימוש בהתאם למדידה בפועל של הנסיעות הפרטיות לעומת הנסיעות העסקיות ברכב. עם זאת, העמדה המתנגדת למדידה בפועל 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 אינטרבילדינג חברה לבנין נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד מג(1) 699; בע"א 900/01 רון קלאס נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נז(3) 750; ע"א 8763/06 גבריאל נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים (ניתן ביום 22.10.09); ע"א 2343/05 בנק קונטיננטל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין (ניתן ביום 6.7.10); ע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (ניתן ביום 17.11.14)).

בהנחיית רשות המיסים מיום 25.1.16 קיימת בעייתיות אינהרנטית, שכן התבססות על האומדנים האחידים בתקנות עשויה להביא למיסוי ביתר או בחסר, ואין בהן כדי לתת פתרון הולם המתיישב עם תכלית הפקודה למסות את הנישום במס אמת. מאחר ולעובד נזקפת ההכנסה בהתאם לתקנות שווי השימוש ברכב על פי סוג הרכב הצמוד ללא מדידה בפועל של נסיעותיו-איזו מהן פרטית ואיזו מהן עסקית- הרי הזקיפה האחידה, בהכרח, מעוותת את התכלית של מיסוי אמת, ועשויה להביא לתשלום מס עודף בגין זקיפת שווי בסכום לא פרופורציונאלי לשימושים בפועל שנעשו לנחות המעביד לעומת שימוש פרטי לטובת העובד.

על כן, ככל שייערכו ביקורות ניכויים בתיקים בהם נעשה שימוש ביומן ממוחשב, בהתאם לאמור נחיית רשות המיסים מיום 25.1.16, המלצתי היא להגיש השגות לפקידי השומה, ולהביא את המקרה המתאים להכרעתו של בית המשפט.