

פרק 7

כלי רכב (מס הכנסה ומע"מ)

נכתב ונערך על ידי יגאל מנשרוב, רו"ח ויונתן גדלוב, עו"ד תוכן עניינים

עמוד

7.1	ניכוי הוצאות רכב - מס הכנסה
7.1.1	הוראות התקנות עובר לתיקונים לתקנות (עד ליום 31.12.2007)
7.1.2	הוראות התקנות לאחר התיקונים לתקנות (החל מיום 1.1.2008)
7.1.3	הוצאות החזקת רכב הנכללות בתקנות
7.1.4	הוראות תקנות 4 עד 6
7.1.5	הוראות שונות
7.2	שיעור הפחת בגין כלי רכב
7.2.1	שיעור הפחת בגין כלי רכב אשר נרשמו לראשונה עד ליום 30 ביוני 2009 ..
7.2.2	שיעור הפחת בגין כלי רכב אשר נרשמו לראשונה מיום 1 ביולי 2009
7.3	שווי שימוש ברכב - מס הכנסה
7.3.1	כלי רכב אשר נרשמו לראשונה עד ליום 31 בדצמבר 2009
7.3.2	כלי רכב אשר נרשמו לראשונה מיום 1 בינואר 2010 (הרפורמה במיסוי הירוק)
7.3.3	החלטת מיסוי 4586/12 - שווי שימוש ברכב לטכנאי שירות - החלטת מיסוי שלא בהסכם
7.3.4	שווי שימוש כלכלי – ת"צ 3363-02-11 סראוס פארגיאהן נ' מדינת ישראל ..
7.3.5	שווי שימוש כלכלי – ע"מ 34518-01-15 מיקוד תקשורת ובטחון נ' פקיד שומה חיפה
7.3.6	שווי שימוש כלכלי – ע"מ 958-01-15 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
7.3.7	שימוש במערכת למדידת שווי שימוש ברכב/הוצאות רכב – הודעתה של גב' מירי סביון
7.3.8	מיסוי שווי שימוש בכלי רכב מאגר/איגום
7.3.9	עמדה חייבת בדיווח מס' 4/2016 – זקיפת שימוש ברכב

תוכן עניינים (המשך)

עמוד

7.4	טיפול בנכסים (רכבים) שנקנו בכספי תאגיד ונרשמו על שם בעלי מניות, מנהלים או אנשים אחרים
7.4.1	מס הכנסה - הנוהג הקיים עובר לפרסום הנחיית היועץ המשפטי
7.4.2	מס הכנסה - מצב הדברים לאחר פרסום הנחיית היועץ המשפטי
7.4.3	מס ערך מוסף - רכב מסחרי שנרכש ע"י תאגיד ונרשם ע"ש אחר - ניכוי מס תשומות
7.5	ניכוי מס תשומות בגין כלי רכב - מע"מ

בהקשר זה ראה גם:

11.6	הפיכת הפסד הון להפסד עסקי – סעיף 27 לפקודה
------	--

7. כלי רכב (מס הכנסה ומע"מ)

7.1 ניכוי הוצאות רכב - מס הכנסה

ביום 31.12.2007 פורסם תיקון לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 (להלן: "התקנות"), במסגרתו שונה אופן חישוב ההוצאות המותרות בניכוי בגין כלי רכב בתחולה החל מיום 1.1.08. כמו כן, וכהשלמה לתיקון הנ"ל פורסם ביום 24.5.2010 תיקון נוסף לתקנות. (יושם אל לב, כי התיקונים מיום 31.12.2007 ומיום 24.5.2010 לתקנות יקראו להלן: "התיקונים לתקנות").

(בעניין התיקון מיום 31.12.2007 ראה התייחסותנו בפרק 7 למדריך המס לשנת 2010).

להלן נפרט את הוראות ניכוי הוצאות הרכב כפי שחלו עובר לתיקונים לתקנות וכן לאחריו. נזכיר כי בשנת 1995 המטרה המרכזית של התקנות הייתה לאחד את התנאים להתרת ההוצאות להחזקת רכב פרטי ורכב מסחרי, כך שקניית רכב מסחרי על ידי הנישומים תעשה משיקולים עניינים בלבד ללא השפעת שיקולי מס הכנסה (לפני התקנות יובאו לארץ רכבים "מסחריים" מפוארים יותר מרכב פרטי, במקרים רבים, כאשר השיקול לקנייתם היה העדיפות בהתרת הוצאות).

7.1.1 הוראות התקנות עובר לתיקונים לתקנות (עד ליום 31.12.2007)

1. ניכוי הוצאות רכב שאינו צמוד לעובד¹

לעניין כלי רכב, כהגדרתם בתקנות – הותרו בניכוי ההוצאות על פי הגבוה מבין שתי האפשרויות הבאות:

- חלק מסך כל ההוצאות המתייחס למספר הקילומטרים העולה על 9,900 ק"מ לשנה.
 - 25% מכלל ההוצאה.
- התוצאה היא שכאשר רכב נסע פחות מ-13,200 ק"מ בשנה (נקודת האיזון), יש להתיר 25% מכלל ההוצאה (תוצאה זו גבוהה יותר מהחלק המתייחס למספר הק"מ שמעל 9,900 ק"מ לשנה).

2. ניכוי הוצאות ביחס לרכב הצמוד לעובד

- אם הרכב נסע פחות מ-9,900 ק"מ בשנה, יותר בניכוי למעביד הסכום השווה לשווי שימוש ברכב ובתנאי שסכום הניכוי אינו עולה על ההוצאה שהמעביד הוציא בפועל בשל אותו רכב. למרות שלא נקבע מפורשות בתקנות, כוונת המחוקק היא, כי באותם מקרים שהניכוי בשיעור 25% מההוצאה עולה על שווי השימוש שחויב במס אצל העובד, יותר בניכוי, נוסף לשווי השימוש שחויב אצל העובד, גם החלק העודף עליו כאמור, עד לתקרה של 25% מההוצאה בפועל, גם כאשר הרכב נסע לא יותר מ-9,900 ק"מ.
- אם הרכב הצמוד נסע במשך השנה יותר מ-9,900 ק"מ, יותר בניכוי למעביד הסכום השווה לשווי השימוש ברכב ובנוסף לכך אותו חלק מכלל הוצאות הרכב המתייחס לנסיעות שמעל 9,900 ק"מ לשנה, או 25% מכלל ההוצאות (כאשר הרכב נסע מעל 9,900 ק"מ אך פחות מ-13,200 ק"מ). בכל מקרה, סה"כ הניכוי לא יעלה על הסכום שהוציא המעביד בפועל על החזקת אותו רכב צמוד.

3. סוגי הרכב עליהם חלו התקנות עובר לתיקון

- (א) רכב נוסעים פרטי - כולל סטיישנים;
 - (ב) רכב פרטי דו שימושי;
 - (ג) רכב מסחרי אחד שמשקלו הכולל המותר פחות מ-3,500 ק"ג;
 - (ד) רכב מסחרי בלתי אחד שמשקלו הכולל המותר פחות מ-3,500 ק"ג.
- בתקנות נקבע כי סוגי הרכב הנ"ל הם כמשמעותם בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961 (להלן: "תקנות התעבורה"), דהיינו כפי שנקבע על ידי רשות הרישוי. לכן, את סוג הרכב יש לקבוע לענייננו אך ורק על פי הרשום ברישיון הרכב.
- התקנות אינן חלות על רכבים המסווגים על פי רישיונם כ: אופנוע, אוטובוס זעיר או זוטובוס (מיניבוס), טרקטור או טרקטורון, משאית או רכב מסחרי שמשקלו מעל 3,500 ק"ג, תלת אופן או "רכב עבודה".

¹ הכוונה היא בדרך כלל להוצאות רכב בידי עצמאים. יחד עם זאת, ייתכנו גם מקרים אחרים רלוונטיים כגון הוצאות רכב בידי חברות אשר אינן מצמידות את הרכב לעובד מסוים וכדומה.

7.1.2 הוראות התקנות לאחר התיקונים לתקנות (החל מיום 1.1.2008) במסגרת התיקונים לתקנות שונו ההגדרות הבאות:

- במסגרת התיקון משנת 2007, להגדרת "רכב" נוסף רכב מסוג אופנוע L3, כהגדרתו בתקנות התעבורה וכמו כן מועט מההגדרה רכב העונה להגדרת "רכב תפעולי".
- 1. לעניין זה "רכב תפעולי" הינו רכב שהתקיים בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה:
 - הרכב הוא רכב ביטחון, כהגדרתו בתקנות התעבורה, המשמש בפעילות מבצעית או ביטחונית בלבד;
 - 2. הרכב לא הועמד לרשות עובד כלשהו של המעביד, הוא משמש רק לצורכי המעביד או בעל משלח היד או העסק, לפי העניין, מקום העיסוק של המעביד, של בעל משלח היד או של בעל העסק, לפי העניין – אינו בבית מגוריו ובתום שעות העבודה הרכב אינו יוצא מחוץ למקום העיסוק.
- כמו כן, במסגרת התיקון משנת 2007, נמחקה הגדרת "מספר הקילומטרים השנתי".
- במסגרת התיקון משנת 2010, שונתה שוב הגדרת "רכב" כאשר המונחים "רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו שימושי, רכב מסחרי אחד ורכב מסחרי בלתי אחד" נמחקו והוחלפו ב"רכב שסיווגו M1 ורכב שסיווגו N1". הכוונה הינה לסיווג הרכב בהתאם לסעיף 271א(ד)(1) לתקנות התעבורה:
 - רכב M1 - רכב מקטגוריית M (רכב מנועי בעל 4 גלגלים לפחות אשר תוכנן, נבנה ויועד להסיע נוסעים) שבו עד 8 מושבים נוסף על מושב הנהג ומשקלו הכולל המותר אינו עולה על 3,500 ק"ג.
 - רכב N1 - רכב מקטגוריית N (רכב מנועי מסחרי בעל 4 גלגלים לפחות אשר תוכנן, נבנה ומיועד להובלת טובין או רכב שצוין ברישיונו כרכב עבודה) שמשקלו הכולל המותר אינו עולה על 3,500 ק"ג.
- יושם אל לב, כי במסגרת התיקון משנת 2010 הורחבה הגדרת כלי רכב אשר נמצאים בתחולת התקנות ותקרת 45% מההוצאות הוגדלה לשיעורים גבוהים יותר עבור כלי רכב מסוימים בתחולה רטרואקטיבית משנת המס 2008 (ראה סעיף 2 להלן "ניכוי הוצאות רכב שאינו צמוד לעובד").
- לאור האמור לעיל, ניתן לשקול להגיש תיקון לדוח המס 2008 ו-2009 ולדרוש הוצאות החזקה בגין כלי רכב כאמור בשיעורים כפי שנקבעו בתיקון.
- בהקשר זה, יצוין כי ביולי 2013 פורסם פסק דין בעניין **אהוד אפרת נגד פקיד שומה ירושלים 1 (ע"מ 13-01-26060)** הדן בסוגיית הגבלת ניכוי הוצאות רכב.
- המערער השתמש ברכבו הפרטי לצורך עיסוקו כמורה פרטי עצמאי המגיע למקום מגוריו של התלמיד וכן לצרכיו האישיים. קרי, הוצאות הרכב הן הוצאות מעורבות.
- טענת המערער היא, כי על פניו, התקנות סותרות את האמור בפקודה המתירה ניכוי מלוא הוצאות נישום שהוצאו בייצור הכנסתו ואילו התקנות מגבילות את האמור בפקודה לשיעור קבוע, לעתים נמוך יותר. לפיכך, סובר המערער כי כדי ליישב את התקנות עם הוראות הפקודה, יש לקבוע כי התקנות יוצרות אך חזקה הניתנת לסתירה לפיה הנישום יכול להוכיח כי הוא חורג מהתקרה הקבועה בתקנות והמגבילה אותו בשיעור הניכוי וכי הוא יכול להוכיח כי ההוצאות שהוציא בפועל בשימוש ברכבו לצרכי עבודתו עולות על שיעור ההוצאות הקבוע בתקנות ואלו יותרו לו בניכוי.
- טענת המשיב היא, כי ככלל הפקודה אינה מכירה באפשרות של ניכוי הוצאות מעורבות, אלא שמחוקק המשנה קבע מנגנון המאפשר באופן מלאכותי להוציא את המרכיב העסקי של ההוצאות המעורבות לפי הסמכות המוקנית לו בפקודה. בעשותו כן, קבע מחוקק המשנה חזקה חלוטה בדבר שיעור ההוצאות המותר בניכוי.
- בית המשפט המחוזי בירושלים מפי כבוד השופט דוד מינץ קבע וזאת בניגוד לעמדת המשיב כי ההוצאות המותרות בניכוי לצורכי מס אינן מצומצמות להוצאות שהוצאו רק לשם ייצור ההכנסה.
- כמו כן נקבע כי תכלית תקנות ניכוי הוצאות רכב הייתה לקבוע חזקה חלוטה לגבי החלק הפרטי בהוצאות הרכב, וזאת כדי למנוע התדיינות משפטיות נרחבות בכל מקרה ומקרה לגבי הפרדה בין החלק הפרטי לחלק העסקי.
- מוסיף כבוד השופט דוד מינץ לציין כי אכן קיימת בעייתיות מסוימת בכך שייטכנו מקרים בהם לא יותר לנישום לנכות הוצאה שהייתה לו בייצור הכנסתו, ובכך יש לכאורה חריגה מהעיקרון של גביית מס אמת, ואולם, שר האוצר רשאי על פי סמכותו לחרוג מהעיקרון הכללי ולקבוע כללים שונים, בין היתר בשאלת ניכוי הוצאות.
- 1. **ניכוי הוצאות "רכב תפעולי"**

- "רכב תפעולי" אינו נחשב ל"רכב" לעניין התקנות, ולפיכך התקנות אינן חלות לגבי והוצאות בגינו יותרו בניכוי במלואן.
- 2. ניכוי הוצאות רכב שאינו צמוד לעובד²**
- לגבי רכב, למעט אופנוע שסיווגו L3 ולמעט רכב שסיווגו M1, שסיווג המשנה שלו הוא אוטובוס ציבורי או מונית (תקנה 2(ב1) לתקנות), רכב סיור או רכב מדברי (תקנה 2(ג1) לתקנות), רכב להוראת נהיגה (תקנה 2(ד1) לתקנות) (ראו התייחסות לרכבים אלו להלן) – יותר בניכוי סכום הוצאות החזקת הרכב בניכוי שווי השימוש ברכב כפי שנקבע בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987 (להלן: "**תקנות שווי שימוש**") או סכום בגובה 45% מהוצאות החזקת הרכב, לפי הגבוה;
 - לגבי אופנוע שסיווגו L3 – יותר בניכוי סכום הוצאות החזקת הרכב בניכוי שווי השימוש כפי שנקבע בתקנה 2(ב) לתקנות שווי שימוש, או סכום בגובה 25% מהוצאות החזקת הרכב, לפי הגבוה.
- במסגרת התיקון האחרון משנת 2010, הוספו לתקנה 2 לתקנות פסקאות (ב1), (ג1) ו-(ד1) כדלקמן:
- לגבי רכב שסיווגו M1, שסיווג המשנה שלו הוא אוטובוס ציבורי או מונית, כאמור בתקנה 271א(ד1) לתקנות התעבורה – יותר בניכוי סכום הוצאות החזקת הרכב בניכוי שווי השימוש ברכב כפי שנקבע בתקנות שווי השימוש, או סכום בגובה 90% מהוצאות החזקת הרכב, לפי הגבוה;
 - לגבי רכב שסיווגו M1, שסיווג המשנה שלו הוא רכב סיור או רכב מדברי, כאמור בתקנה 271א(ד1) לתקנות התעבורה – יותר בניכוי סכום הוצאות החזקת הרכב בניכוי שווי השימוש ברכב כפי שנקבע בתקנות שווי שימוש, או סכום בגובה 80% מהוצאות החזקת הרכב, לפי הגבוה;
 - לגבי רכב שסיווגו M1, שסיווג המשנה שלו הוא רכב שצוין ברישיון הרכב שלו כרכב להוראת נהיגה, כאמור בתקנה 271א(ד1) לתקנות התעבורה - יותר בניכוי סכום הוצאות החזקת הרכב בניכוי שווי השימוש ברכב כפי שנקבע בתקנות שווי השימוש, או סכום בגובה 77.5% מהוצאות החזקת הרכב, לפי הגבוה, ובלבד שבבעלות הנישום רכב כאמור אחד בלבד. לגבי מי שבבעלותו רק שני כלי רכב כאמור, שלגבי אחד מהם בלבד צוין ברישיון הרכב שהוא בעל תיבת הילוכים אוטומטית, במקום "77.5%" יקראו "68%".
- 3. ניכוי הוצאות רכב ביחס לרכב הצמוד לעובד**
- הוצאות החזקת רכב בשל רכב שהמעביד העמיד לרשות עובדו, יותרו בניכוי במלואן.
 - הוצאות שהוצאו לגבי רכב של חברה להשכרת רכב לתקופה קצרת מועד, יותרו בניכוי כל הוצאות החזקת הרכב לגבי כלי רכב שמספרם עולה על מספר עובדי החברה.
- 7.1.3 הוצאות החזקת הרכב הנכללות בתקנות**
- להלן יפורטו "הוצאות החזקת הרכב" כפי שהוגדרו בתקנות (ההגדרה לא שונתה במסגרת התיקונים לתקנות). נציין כי ההוצאות חייבות להיות בייצור הכנסה וכאלה שניתנות לניכוי על פי סעיפים 17 עד 27 ו-30 לפקודה:
- הוצאות קבועות - רישוי הרכב, ביטוח חובה, ביטוח מקיף, דמי שכירות של רכב שכור, דמי שימוש ברכב שמשכר בשיטת השכר-מכר וכן הפחת שהנישום זכאי לו לפי סעיף 21 לפקודה.
- הוצאות משנתנות - רכישת דלק, שמן, תיקונים, הוצאות אחזקה וכן חניה שאינה במקום העיסוק או בסמוך אליו (החל מ-1 בינואר 2000 - ראה סעיף 7.1.5 להלן).
- דמי השימוש בשיטת השכר מכר לעניין זה הם הסכומים המותרים בניכוי לפי תקנות מס הכנסה (ניכויים מיוחדים למשתמש בציוד בשכר מכר), התשמ"ט-1989 וכוללים גם ריבית והצמדה לפי הכללים שנקבעו בתקנות האמורות.
- הפחת שיותר כאמור, ייקבע לפי הכללים שנקבעו בתקנות מס הכנסה (פחת), 1941.
- 7.1.4 הוראות תקנות 4 עד 6**
- תקנה 4 לתקנות קובעת מפורשות כי לעובד שכיר לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסתו מעבודה (לפי סעיף 2(2) לפקודה).
 - תקנה 5 לתקנות קובעת כי בכל רכב יש להתקין מכשיר למדידת מספר הק"מ של נסיעת הרכב, תצרוכת הדלק ותאריכי התדלוק.

² הכוונה היא בדרך כלל להוצאות רכב בידי עצמאים. יחד עם זאת, ייתכנו גם מקרים אחרים רלוונטיים כגון הוצאות רכב בידי חברות אשר אינן מצמידות את הרכב לעובד מסוים וכדומה.

■ תקנה 6 לתקנות, מתנה את התרת ההוצאה בכך, שלגבי כל רכב ינוהל רישום של מספר הק"מ שהרכב נסע, על ידי רישום קריאת המונה (המד-אוץ) בתחילת השנה ובסופה, או בכל עת שהרכב יצא מרשות הנישום (נמכר) או הגיע לרשות הנישום (נקנה), והנישום דיווח על כך בדוח השנתי שלו על פי סעיף 131 לפקודה. תנאי זה מאפשר את חישוב ההוצאה המותרת כמפורט לעיל, לגבי כל רכב בנפרד.

יצוין כי תקנות 5 ו-6 לתקנות, בנוסחן לפני התיקונים, נותרו תקפות גם לאחר התיקונים, אף על פי שהגדרת "מספר הקילומטרים השנתי" נמחקה וכן בוטלו כל ההתייחסויות השונות למספר הקילומטרים השנתי של 9,900 ק"מ.

7.1.5 הוראות שונות

להלן מפורטות הוראות שונות בעניין הוצאות רכב, המבהירות את אופן ביצוע התקנות עובר לתיקונים לתקנות. ההוראות רלוונטיות בשינויים המחייבים גם לנוסח התקנות לאחר התיקונים לתקנות.

(א) פחת

לפי הפסיקה יש לכלול את הפחת לעניין חישוב מקדמה בשל הוצאות עודפות, גם כאשר לא נדרש הפחת, בשל סיבה כלשהי.

(ב) רווח הון

נקבעו תקנות לעניין חישוב רווח הון במכירת "רכב" (פרטי או מסחרי). התקנות יחולו לגבי רכב שנמכר החל משנת 1996 ואילך. התקנות החדשות מבחינות בין רכב של יחיד שבגינו היה זכאי לתבוע הוצאות החזקה לבין רכב שאינו של יחיד.

(ג) הוצאות חניה

בהתאם להגדרת "הוצאות החזקת רכב", המופיעה בתקנות, כפי שתוקנו בשנת 2000, תכלול גם "חניה שאינה במקום העיסוק או סמוך אליו".

לעניין זה, הוגדר בתקנות "מקום עיסוק" כ"מקום שבו מנהל הנישום באורח קבע את עיסוקו". להלן עמדת נציבות מס הכנסה כפי שפורסמה לרכזי נכויים באוקטובר 1994 על ידי מנהלת מחלקת נכויים ארצית:

לאור חוסר הבהירות בנדון להלן עמדתנו באשר לתשלום עבור חניה לעובד במקום העבודה. בעקרון אין להפלות בין עובד החונה במגרש חניה המצוי בשטח המפעל או העסק והנמצא בבעלות המעביד (למשל עובדי משרד האוצר), לבין עובד החונה סמוך למקום העבודה במקום שאינו שייך למעבידו. בשני המקרים נראה במתן זכות החניה נוחות המעביד שעל כן אין לזקוף לעובד טובת הנאה בגינה, ובלבד שיתקיימו כל התנאים הבאים:

- (1) המדובר במקום חניה קבוע של העובד בשטח העסק או המפעל בו הוא מועסק או בסמוך לו;
- (2) המעביד אינו משלם בגין החניה או שהוא משלם לבעל מקום החניה במישרין, תשלום תקופתי שנקבע מראש ואינו פונקציה של מספר ימי החניה או מספר שעות החניה;
- (3) האמור אינו חל על החזר הוצאות חניה המשולמים לעובד על ידי המעביד. ככלל, יש לראות בהחזר ההוצאות קצובה החייבת במס לפי סעיף 2(2) אלא אם כן יוכח כי הוצאות החניה הוצאו אך ורק לצורך ייצור הכנסה. יודגש כי המדובר גם בהוצאות חניה המשולמות לעובד המחזיק ברכב צמוד, מאחר ועל פי חוות דעת משפטית הוצאות חניה אינן הוצאות לאחזקת רכב – אין לכלול אותן בהוצאות אחזקת הרכב הצמוד.

(ד) הוצאות עודפות

הוצאות החזקת רכב שהוצאו ואינן מותרות בניכוי לפי התקנות, הן הוצאות עודפות כמשמעותן בסעיף 181 לפקודה וחלות עליהן ההוראות בדבר תשלום מקדמה בשל הוצאה עודפת. ביום 10 בנובמבר 2009, פורסם פס"ד מפי בית המשפט המחוזי בחיפה (ע"מ 872/06 עיריית נהריה נ' פקיד שומה עכו) הדין בסוגית תשלום מקדמות על הוצאות עודפות בגין כלי רכב אשר משמשים את עיריית נהריה לצורך עבודתה אך אינם מסווגים ברישיון הרכב כ"רכב עבודה". בהתאם להחלטת בית המשפט אין באי רישום הסיווג עצמו ברישיון הרכב כדי לקבוע האם מדובר ברכב עבודה לצרכי מס ועל-כן יש לאפשר לעירייה להציג נתונים עובדתיים לפיהם הרכב הנדון תואם להגדרת "רכב עבודה".

ביום 1 במאי 2011, פורסם פס"ד מפי בית המשפט המחוזי בירושלים (ע"מ 131/08 עיריית מעלה אדומים נ' פקיד שומה ירושלים 2). עיריית מעלה אדומים ביקשה לתקן את דיווחיה לעניין "הוצאות עודפות בגין כלי רכב תפעוליים" לשנות המס 2004-2007 ולהשבת המקדמות על חשבון הוצאות עודפות ששילמה בטענה כי בכלי הרכב לא בוצע כל שימוש פרטי ודיווחיה הקודמים מקורם בטעות. יצוין, כי כלי הרכב נשוא הערעור הינם כלי רכב תפעוליים (כגון: רכבי פיקוח עירוני, רכבי הובלות קטנים וכיוצ"ב).

בנוסף, בשנת 2009 ערך פקיד השומה למעלה אדומים שומת הוצאות עודפות בגין "רכבי הביטחון" שהיא מפעילה לצורך אבטחת היישוב מעלה אדומים. בהתאם להסכמה דיונית בין הצדדים, נושא השומות לרכבי הביטחון נכלל כחלק בלתי נפרד מהערעור.

הערעור ביחס לכלי הרכב התפעוליים של העירייה נדחה על ידי בית המשפט בטענה כי לא הונחה תשתית ראייתית כי לא בוצע שימוש בכלי הרכב התפעוליים וזאת נוכח רמת הפיקוח של העירייה. לעומת זאת, הערעור התקבל ביחס לרכבי הביטחון שהעירייה משתמשת בהם לצורך שימוש מחלקת הביטחון שלה, וזאת למרות שכלי רכב אלו צמודים לכוני הביטחון במשך כל שעות היממה, משמשים אותם לנסיעות מהבית לעבודה וחזרה ואף חונים ליד בתיהם בשעות הלילה בעת היותם בכוננות.

יודגש, כי הטעם המרכזי לדחיית הערעור ביחס לכלי הרכב התפעוליים הינו מהטעם כי לא נעשה פיקוח מספיק על השימוש בכלי הרכב התפעוליים על ידי העירייה. ביהמ"ש מצוין כי היה מקום להטיל תפקיד של ווידוא הצורך בנסיעה על גורם נוסף, כגון על ידי שומר בפתח החניון, שאינו הנהג עצמו, עובר לכל נסיעה (שיבדוק את הצורך בנסיעה באמצעות בירור עם המחלקה הנוגעת בדבר ואת משך הזמן שלה ביחס לאותה מטרה), היה צורך לעשות בדיקה אקראית מדי פעם באמצעות האיתרון המורכב בכלי הרכב - "ראוי שהמערערת תבנה מערך ביקורת של ממש השולל נסיעות פרטיות, כדי שבעתיד תוכל למנוע תשלום מס שהוא מיותר מבחינתה".

מפסיקת ביהמ"ש ניתן ללמוד כי במקרים בהם ניתן להוכיח באופן ברור את החלוקה בין המרכיב העסקי לפרטי, תוך אכיפת נהלי בקרה המבססים את תוצאותיה, הרי שיוכל הנישום להשתמש בנתונים עובדתיים אלה חלף הקבוע בתקנות. לצורך כך ניתן ליישם את המבחנים אשר קבע בית המשפט, לאופי הראיות המספקות לצורך סתירת החזקה שנעשה שימוש פרטי בכלי הרכב.

(ה) מועד ההוצאה

חבר בני אדם החייב בדיווח על בסיס השיטה המצטברת ידווח על ההוצאה העודפת בעת שהוצאה (ולא רק במועד תשלומה).

(ו) חישוב המקדמה החודשית בשל הוצאה עודפת

כאשר אין באפשרות חבר בני אדם לסכס את ההוצאה עד ה-15 לחודש יש לשלם מקדמה בשל ההוצאה של החודש הקודם בסכום משוער לפי ההוצאה החודשית הממוצעת שהייתה בעבר ולחשב את המקדמה המדויקת בחודש שלאחר מכן.

יצוין כי בחוזר מס הכנסה 10/95, אשר התייחס לנוסח התקנות טרם התיקון, נקבע אופן החישוב של המקדמות בשל הוצאות עודפות בהתאם למספר הקילומטרים החודשי, אולם נראה כי לאור התיקונים חישוב זה אינו רלוונטי.

(ז) רכב עובד אשר הועמד לרשות המעביד

כאשר רכבו הפרטי של עובד הועמד לרשות המעביד לביצוע הפעולות העסקיות של המעביד והמעביד מכסה את כל הוצאות הרכב ישירות לספקים ולנותני שירותים – התשלומים לכיסוי הוצאות הרכב הינם תשלומים להחזקת רכבו הפרטי של העובד. תשלומים אלו חייבים במס על ידי העובד והינם חלק ממשכורתו של העובד ויש לנכות מהם מס במקור. אין הבדל אם תשלום להחזקת רכב העובד משתלם בסכום קבוע, או על פי ק"מ, או כתשלום ישיר לכיסוי ההוצאה. בכל מקרה מלוא התשלום חייב במס ואין לזקוף במשכורתו של העובד שווי שימוש ברכב מכיוון שתקנות שווי שימוש חלות רק על רכב מעביד.

(ח) רכב צמוד לנותן שירותים "עצמאי"

תקנות שווי שימוש חלות על עובד שכיר בלבד. כאשר חבר בני אדם מעמיד את רכבו לרשות נותן שירותים "עצמאי" (כגון: עו"ד או מנהל חשבונות) - יש לראות בכל הוצאות הרכב תשלום נוסף בעד השירותים. אם התשלום לנותן השירותים חייב בניכוי מס במקור, יש לנכות מס במקור גם מכל הוצאות הרכב ואין להסתפק בשווי שימוש בלבד.

לנותן השירותים יותרו במקרה כזה הוצאות רכב לפי התקנות, כאילו הרכב היה בבעלותו. יצוין כי ביוני 2007 פורסמה הנחיה של היועץ המשפטי לרשות המיסים בעניין רכבים שנקנו בכספי תאגיד ונרשמו על שם בעלי מניות, מנהלים או אחרים. בהקשר זה ראה סעיף 7.4 להלן.

בהקשר זה, יצוין כי ביוני 2013 פורסם פסק דין בעניין אליל 2000 שיווק וניהול בע"מ נגד פקיד שומה רחובות (עמ"ה 1184-06) הדן בהחזר הוצאות דלק לעובדים המשתמשים ברכבם הפרטי במסגרת עבודתם. המערערת עסקה בהפצת טלפונים ניידים מדלת לדלת ובתוך כך העסיקה אנשי מכירות ושיווק שחולקו לצוותים לפי אזורים שונים ובראשם עמד ראש צוות שכחלק מתפקידיו היה עליו להסיע את אנשי הצוות ולהוביל את מוצרי החברה מלקוח ללקוח **ברכבו הפרטי**. מלבד תלוש השכר בגין העבודה קיבל כל ראש צוות מידי חודש תלוש נוסף (להלן: "התלוש הנוסף" ו/או "התשלום הנוסף") בגין הוצאות הדלק שהוצאו. לטענת המערערת, בין היתר, התלוש הנוסף שולם בגין הוצאות דלק שהוצאו בייצור

הכנסתה של החברה בלבד ולכן יש להתירן בניכוי לחברה ואין מדובר בהכנסה עבודה בידי ראשי הצוות שבגינן חלה חובת ניכוי מס במקור.

לטענת המשיב ההוצאה אינה מותרת בניכוי, שכן בתקנה 4 לתקנות ניכוי הוצאות רכב נאמר כי לא יותרו הוצאות רכב בייצור הכנסת עבודה והתשלום הנוסף מהווה הכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה.

בית המשפט המחוזי בתל אביב מפי כבוד השופט מ. אלטוביה **קבע עקרונית** כי החזר הוצאות רכב בתפקיד אינו הכנסת עבודה, אלא מדובר בהוצאה שהוציא המעביד לצורך ייצור הכנסותיו וכי ככל שהמערערת תוכיח שהתשלום הנוסף שולם לעובדיה בגין הוצאה שלה, אין לראות בתשלום זה הכנסת עבודה.

יצוין, כי במקרה דנן לא היה בידי המערערת האפשרות להוכיח בצורה מדויקת את מסגרת ההוצאה העסקית אל מול ההוצאה הפרטית בשימוש ברכב וכפועל יוצא מכך, כבוד השופט מ. אלטוביה דחה את הערעור.

(ט) רכב מאגר

(מתוך החב"ק)

בסעיף 32(11) לפקודה קיימת הוראה מיוחדת לגבי מכוניות שבהחזקת המעביד והמשמשות את העובדים, אך לא ניתן לייחס את טובת ההנאה מהשימוש בהן לעובד מסוים. לדוגמה: מכונית המפעל משמשת לסירוגין עובד זה או אחר, אך אינה צמודה לעובד או לעובדים מסוימים. במקרה כזה (וככל שמדובר ברכב שאינו עונה להגדרת "רכב תפעולי" כאמור בסעיף 7.1.2 לעיל) לא יותרו בניכוי הוצאות הרכב בגבולות הסכומים שנקבעו בתקנות בדבר ניכוי הוצאות רכב.

אם משמש הרכב בקביעות את אותם עובדים, כגון: הסעה מאורגנת של אותם עובדים אל המפעל וממנו לבתיהם, יראו את טובת ההנאה מכך כהכנסה בידי העובדים וההוצאה תותר למעביד.

כאשר הרכב צמוד למספר עובדים, יראו את שווי הרכב הצמוד כהכנסת עבודה בידי אותם עובדים הנהנים ממנו, לפי הקבוע בתקנות שווי שימוש יחסית לכל עובד. ההוצאה תותר למעביד על פי האמור בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה – 1995.

7.2 שיעור הפחת בגין כלי רכב

תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן: "תקנות הפחת"), מתירות בניכוי הוצאות פחת בהתאם להוראות סעיף 21 לפקודת מס הכנסה. במסגרת תוספת ב, בפרט III לתקנות הפחת קבוע שיעור הפחת אשר ניתן לדרוש כהוצאה בעד כלי רכב.

ביום 24 במאי 2010 פורסמו תקנות מס הכנסה (פחת) (תיקון), התש"ע-2010 (להלן: "התיקון לתקנות הפחת 2010") במסגרתן תוקנה תוספת ב, בפרט III לתקנות הפחת הקובעת מהו שיעור הפחת אשר ניתן לדרוש כהוצאה בעד כלי רכב.

במסגרת התיקון לתקנות הפחת 2010 שונו שיעורי הפחת אשר ניתן לדרוש כהוצאה בעד כלי רכב. כמו כן, נקבע כי שיעור הפחת ייקבע בהתאם לסוג הרכב הרלוונטי בתקנות התעבורה כפי שמופיע ברישיון הרכב.

יושם אל לב, כי תחולת התיקון לתקנות הפחת 2010 האמור לעיל תהא החל משנת המס 2009 בגין כלי רכב אשר נרשמו מיום 1 ביולי 2009 ואילך.

ביום 29 ביולי 2013 פורסמו תקנות מס הכנסה (פחת) (תיקון), התשע"ג-2013 (להלן: "התיקון לתקנות הפחת 2013") במסגרתן תוקנה תוספת ב, בפרט III לתקנות הפחת כך ששיעור הפחת על רכב מסוג M1 או N1 שצוין ברישיון הרכב שלו כרכב "השכרה/החכרה" יהיה 16% במקום 20%. תחולת התיקון לתקנות הפחת 2013 נקבעה ליום 1 באוגוסט 2013, וזאת לגבי רכב שהחל לשמש לראשונה להחכרה באותו יום או לאחריו.

7.2.1 שיעור הפחת בגין כלי רכב אשר נרשמו לראשונה עד ליום 30 ביוני 2009

שיעור הפחת	סוג הרכב	סעיף
15%	מכוניות, טנדרים שמשקלם עד 3,000 ק"ג, אופנועים, קטנועים ונגררים למשאית	1
20%	מוניות, משאיות, אוטובוסים, מכוניות להשכרה, טרקטורים מוטוריים למעט אלה המשמשים בחקלאות, טנדרים שמשקלם מעל 3,000 ק"ג	2
25%	רכב המשמש ללימוד נהיגה בבתי ספר לנהיגה	3

7.2.2 שיעור הפחת בגין כלי רכב אשר נרשמו לראשונה מיום 1 ביולי 2009

שיעור הפחת	סיווג משנה על פי תקנות התעבורה כפי שמופיע ברישיון הרכב	סוג הרכב	סעיף
25%	מונית, כאמור בתקנה 271א(ד) לתקנות התעבורה	M	1
25%	רכב להוראת נהיגה כאמור בתקנה 271א(ד) לתקנות התעבורה	T או L, O, N, M	2
20%	אוטובוס ציבורי, רכב סיור או רכב מדברי כאמור בתקנה 271א(ד) לתקנות התעבורה	M	3
20%	רכב שצוין ברישיון הרכב שלו "להשכרה" כאמור בתקנה 271א(ד) לתקנות התעבורה למעט רכב המפורט בסעיף 8 ^(*)	N1 או M1	4
25%	רכב משולב מנוע (hybrid)	N3 או N2	5
15%	למעט רכבים המפורטים בסעיפים 1-4 ו-8 ^(*)	O או L, N1, M1	6
20%	למעט רכבים המפורטים בסעיפים 1-3 ו-5	,N3, N2, M3, M2 או רכב מסוג T	7
16%	רכב שצוין ברישיון הרכב שלו כרכב השכרה/החכרה (ליסינג) כאמור בתקנה 271א(ד) לתקנות התעבורה ^(*)	N1 או M1	8

(*) האמור בסעיף 8 הינו מיום 1 באוגוסט 2013 לגבי רכב שהחל לשמש לראשונה להחכרה באתו יום או לאחריו.

7.3 שווי שימוש ברכב - מס הכנסה

שווי שימוש ברכב צמוד נועד לשקף את טובת ההנאה הפרטית שנצמחת לעובד שמעסיקו מעמיד לרשותו רכב.

עד כניסתה לתוקף של הרפורמה במיסוי ירוק (להלן: "הרפורמה"), אשר תידון להלן, נחלקו הרכבים ל-7 קבוצות מחיר בהתאם לשווי הרכב במחירון היבואן, ולעובד נזקף שווי שימוש חודשי בהתאם לקבוצת הרכב הרלוונטית.

עם כניסת הרפורמה לתוקף, יש להבחין בין כלי רכב שנרשמו לראשונה עד ליום 31 לדצמבר 2009 ובין כאלו שנרשמו לאחר מכן (קרי רכבים חדשים "שעלו" לכביש החל משנת 2010).

הגדרת "רכב"

במסגרת תקנות שווי שימוש נקבע כי רכב אשר יש לזקוף בגינו שווי שימוש יהא "רכב" כהגדרתו בתקנות ניכוי הוצאות רכב (ראה סעיף 7.1.2 לעיל).

לאור האמור לעיל ולאור שינוי הגדרת רכב במסגרת התיקון משנת 2010 לתקנות ניכוי הוצאות רכב ישנה חובה לזקוף שווי שימוש בגין כלי רכב מסוג M1 ו-N1 כהגדרתם בתקנות התעבורה הכוללות גם מונית, רכב סיור, רכב מדברי ואחרים בתחולה רטרואקטיבית משנת המס 2008, חובה אשר לא הייתה קיימת בגין כלי רכב אלו בעבר. קיים ספק אם לכך התכוון המחוקק בתיקונים האמורים.

7.3.1 כלי רכב אשר נרשמו עד ליום 31 בדצמבר 2009

החל מיום 1 בינואר 1997 בוטלה האבחנה בין רכב פרטי למסחרי לעניין קביעת שווי שימוש ברכב, והמבחן היחיד לקביעת שווי שימוש לכל סוגי כלי הרכב הוא הסיווג לקבוצות מחיר, כפי שנקבע על ידי משרד התחבורה.

ביום 31 בדצמבר 2007 פורסמו תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב) (תיקון), התשס"ח-2007 המתקנות את סכומי שווי השימוש ברכב אשר יש לזקוף למשכורתו של עובד בגין העמדת רכב צמוד לרשותו. תחילתן של התקנות מיום 1 בינואר 2008.

התיקון האמור הינו מהלך אשר מגדיל במהלך השנים 2008 עד 2011 (כולל) את שווי השימוש ברכב שיש לזקוף למשכורתו של העובד, וזאת לאחר שהמחוקק הגיע למסקנה כי שווי השימוש עד 2008 היה נמוך מההטבה הכלכלית הגלומה ברכב צמוד. במסגרת התיקון הוכנס לתקנות גם שווי שימוש בגין אופנוע מסוג L3, שהינו אופנוע עם הספק מנוע מעל ל-35 קילו-וואט. סכום שווי השימוש שנקבע בתקנות הוא חודשי.

סכומי שווי שימוש ברכב כפי שפורסמה בתקנות שווי שימוש (ש"ח לחודש):

קבוצה	שווי התיקון(1)	שווי לשנת (2)2008	שווי לשנת (3)2009	שווי לשנת (4) 2010	שווי לשנת (5) 2011	שווי לשנת (6)2012	שווי לשנת (7)2013	שווי לשנת (8)2014	שווי לשנת (9)2015	שווי לשנת (10)2016	שווי לשנת (11)2017
1	1,180	1,420	1,700	2,140	2,580	2,640	2,680	2,730	2,730	2,710	2,700
2	1,330	1,570	1,860	2,330	2,790	2,870	2,910	2,960	2,960	2,930	2,920
3	1,740	2,160	2,630	3,120	3,590	3,690	3,740	3,810	3,810	3,770	3,760
4	2,160	2,640	3,200	3,770	4,310	4,420	4,490	4,570	4,570	4,530	4,510
5	3,030	3,680	4,440	5,220	5,970	6,120	6,210	6,330	6,320	6,260	6,240
6	3,850	4,720	5,720	6,750	7,730	7,930	8,050	8,200	8,190	8,120	8,090
7	4,850	5,980	7,290	8,650	9,950	10,200	10,350	10,550	10,540	10,440	10,410
L3	0	260	540	840	860	880	890	910	910	900	900

המשתמשים ברכבים אלה יחויבו בשווי שימוש על פי קבוצת המחיר המצוינת ברישיון הרכב ומפורטת לעיל.

- (1) לאחר עדכון הסכומים כפי שפורסמו בחוזר ניכויים מיום 12.8.07.
- (2) לאחר עדכון הסכומים כפי שפורסמו בחוזר ניכויים מיום 3.1.08.
- (3) לאחר עדכון הסכומים כפי שפורסמו בחוזר ניכויים מיום 25.12.08.
- (4) לאחר עדכון הסכומים כפי שפורסמו בחוזר ניכויים מיום 28.12.09.
- (5) לאחר עדכון הסכומים כפי שפורסמו בחוזר ניכויים מיום 6.1.11.
- (6) לאחר עדכון הסכומים כפי שפורסמו בחוזר ניכויים מיום 21.12.11.
- (7) לאחר עדכון הסכומים כפי שפורסמו בחוזר ניכויים מיום 20.12.12.
- (8) לאחר עדכון הסכומים כפי שפורסמו בחוזר ניכויים מיום 07.01.14.
- (9) לאחר עדכון הסכומים כפי שפורסמו בחוזר ניכויים מיום 31.12.14.
- (10) לאחר עדכון הסכומים כפי שפורסמו בלוח ניכויים לינואר 2016.
- (11) לאחר עדכון הסכומים כפי שפורסמו בלוח ניכויים לינואר 2017.

7.3.2 כלי רכב אשר נרשמו לראשונה החל מיום 1 בינואר 2010 (הרפורמה במיסוי הירוק)
 (עיקרי הוראות חוזר מס הכנסה 1/2010 - רפורמת המיסוי הירוק - תקנות שווי השימוש ברכב)

1. מהות התיקון של תקנות שווי שימוש
1.1 שינוי שיטת חישוב שווי השימוש

ביום 30 בדצמבר 2009 תוקנו תקנות שווי שימוש (להלן: "תקנות שווי חדשות") ובכך נכנסה לתוקף הרפורמה במיסוי כלי רכב צמודים, המכונה "השיטה הליניארית של זקיפת שווי שימוש ברכב". כאמור לפני הרפורמה, נקבע שווי השימוש ברכב בהתאם לקבוצות מחיר, ואילו לאחר יישומה יחושב שווי השימוש כאחוז מתוך מחיר הרכב.

תקנות שווי חדשות קובעות כי החל מה-1 בינואר 2010 תיושם שיטת חישוב ליניארית של שווי השימוש בהתאם "למחיר המתואם לצרכן" של הרכב (כהגדרתו בתקנות שווי חדשות). שווי השימוש שייזקף כהכנסה ייגזר כאחוז ממחיר זה ויהא תוצאת מכפלת המחיר המתואם לצרכן של הרכב בשיעור שווי השימוש.

יודגש כי שיטת החישוב הליניארית כפי שהותקנה בתקנות שווי חדשות, תחול אך ורק לגבי כלי רכב שנרשמו לראשונה במשרד התחבורה (להלן: "כלי רכב שנרשמו לראשונה") החל מה-1 בינואר 2010. לפיכך, בשנות המס 2010 ואילך, זקיפת שווי השימוש לרכב צמוד בהתאם למתווה קבוצת המחיר אליו משתייך הרכב תמשיך לחול אך ורק על כלי הרכב שנרשמו לראשונה עד לתאריך 31 בדצמבר 2009. כמו כן לגבי אופנועים שסיווגם L3 תחול השיטה הישנה של קבוצות המחיר ללא קשר למועד הרכישה.

1.2 שינוי בהגדרת רכב

תקנות שווי השימוש ערב התיקון ולאחריו קובעות כי רכב יוגדר בהתאם להגדרתו בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995. כאמור לעיל בסעיף 7.1.2, עקב שינוי בהגדרות כלי רכב מסוימים בתקנות התעבורה בוצע במקביל שינוי בהגדרת "רכב" בתקנות, כך שבקטגוריית רכב ייכללו **רכב שסיווגו M1 ורכב שסיווגו N1**, כמשמעותם בתקנות התעבורה (למעט רכב עבודה ורכב תפעולי).

2. השיטה החדשה

2.1 תיאור השיטה

כאמור תקנות שווי חדשות קובעות כי השווי לכל חודש של השימוש ברכב, למעט אופנוע שסיווגו L3, שהועמד לרשות העובד, יהא התוצאה המתקבלת מהכפלת המחיר המתואם לצרכן של הרכב בשיעור שווי השימוש.

יודגש, כי רשות המסים תפרסם בכל שנת מס באתר הבית שלה את המחיר המתואם לצרכן וסכום שווי השימוש שיש לזקוף בגין כל דגם רכב צמוד, כך שהנישום כלל לא יידרש לחשב סכומים אלו.

2.1.1 המחיר המתואם לצרכן

בשנת רישומו של הרכב לראשונה המחיר המתואם לצרכן יהא "המחיר המקורי" (כהגדרתו בתקנות שווי חדשות).

החל משנת המס העוקבת לשנת הרישום של הרכב לראשונה – יהא המחיר המתואם לצרכן התוצאה המתקבלת מהכפלת "יחס המדדים" בסכום המתקבל מחיבור "המחיר המקורי" ו"הפרש ההתאמה" (כהגדרתם בתקנות שווי חדשות).

"הפרש ההתאמה" הינו פונקציה של "המחיר המקורי", "המחיר הממוצע" בשנת מס שוטפת, "המחיר המשוער" של הרכב (ביחס למטבע היבוא), והכול כהגדרתם בתקנות שווי החדשות.

למחיר המתואם לצרכן של רכב נקבעה תקרה בסך 467,180 ש"ח (בשנת המס 2010) (במסגרת לוח ניכויים לינואר 2017, עודכן הסכום ל-500,030 ש"ח לשנת 2017).

שיעור שווי השימוש

בשנת 2010 בלבד שיעור שווי השימוש עמד על 2.04% לגבי כלי רכב שמחירם המקורי לא עלה על 130 אלף ש"ח ו-2.48% לגבי כלי רכב שמחירם המקורי עלה על 130 אלף ש"ח.

התכנון היה כי החל משנת 2011 יעלה שיעור שווי השימוש במקביל ליישום השלב האחרון במתווה העלאת סכומי שווי השימוש לפי קבוצות המחיר שנקבע עוד בשנת 2007. המנגנון שנקבע יאפשר לעדכן באופן חד פעמי את שיעור שווי השימוש אשר יחול בשנים 2011 ואילך.

בכל מקרה, שיעור שווי השימוש לא יפחת מ-2.43% ולא יעלה על 2.6%.

ביחס לאמור לעיל נציין, כי **בהתאם** להודעת רשות המסים מיום 17 בינואר 2011 שיעור שווי השימוש עבור כלי רכב צמודים יעלה משנת 2011 ואילך ל-2.48% ולא ל-2.5% כפי שתוכנן. ההחלטה על כך התקבלה על ידי מנהל רשות המסים על בסיס החקיקה לאחר משא ומתן עם הארגונים הכלכליים והסתדרות העובדים.

2.1.2 הפחתה בסכום שווי השימוש לרכב היברידי ורכב חשמלי

במסגרת תקנות שווי חדשות מוענקת הפחתה של 520 ש"ח לכלי רכב היברידי, בשנת המס 2010 ו-560 ש"ח בשנת המס 2014 ועד ליום 30.6.2015. יצוין, כי ההוראות לעיל נקבעו במקור כהוראת שעה שבתחולה מיום 1.1.2010 ועד ליום 31.12.2014 ואולם, בהתאם להודעת רשות המסים, לאור פיזור הכנסת, תוקף הוראת השעה האמורה הוארכה מתוקף הוראות סעיף 38 לחוק יסוד הכנסת עד ליום 30.6.2015.

יודגש, כי הפחתה זו חלה גם על כלי רכב היברידיים שנרשמו לראשונה לפני 1/1/2010.

ביום 27.10.2015 פורסמו תקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב) (הוראת שעה), התשע"ו – 2015 (להלן: "התיקון") אשר קובעות כדלקמן:

א. סכום ההפחתה למחזיקי רכב היברידי יעמוד על סך של 500 ש"ח (המחיר המעודכן לשנת המס 2017 הינו 490 ש"ח), ללא קשר למועד שבו נרשם הרכב לראשונה.

ב. נקבעה הפחתה בסך של 1,000 ש"ח מסכום שווי השימוש החודשי לעובד שהועמד לרשותו רכב חשמלי או רכב פלאג-אין וזאת ביחס לרכב כאמור שנרשם לראשונה החל ביום 1.1.10 ואילך.

תוקף התיקון הינו מיום 1.7.2015 ועד ליום 31.12.2017.

3. פרסום באינטרנט של המחיר המתואם לצרכן לכל דגם רכב

בהתאם לאמור לעיל, תפרסם רשות המסים החל משנת 2010 מדי שנה את המחיר המתואם לצרכן ואת סכומי שווי השימוש שיש לזקוף בגין כל דגם ועבור כל שנת עלייה לכביש בנפרד.

הנתונים הללו יתפרסמו באתר רשות המסים באינטרנט, בכתובת www.mof.gov.il/taxes, הן בצורה של שאילתא לחיפוש לפי קוד תוצר וקוד דגם (בהתאם לשיטת הקודים של משרד הרישוי, כפי שאלה מוטבעים על גבי רישיון הרכב), והן בצורה של קבצי EXCEL להורדה.

7.3.3 החלטת מיסוי 4586/12 – שווי שימוש ברכב לטכנאי שרות – החלטת מיסוי שלא בהסכם

1. עובדות:

(א) חברה העוסקת במתן שירות בכל רחבי הארץ, מעסיקה טכנאי שירות (להלן: "הטכנאים") המטפלים באלפי לקוחות.

- (ב) השירות ניתן במהלך 24 שעות ביממה שבעה ימים בשבוע.
 (ג) בכל יום, כ-10% מהטכנאים הינם כוונים בשעות שמעבר לשעות העבודה.

2. הבקשה:

לטענת הטכנאים למעלה מ-75% מהשימוש ברכב (על פי קילומטרים) הינו שימוש לצרכי מתן השירות, ולפיכך ביקשו הטכנאים לקבוע את שווי השימוש הפרטי על פי חישוב פרטני לכל עובד. לפי החישוב המוצע ע"י המבקשים, שווי השימוש ברכב לעובד יהיה בהתאם לחלק היחסי מסך העלות הכוללת של השימוש ברכב, לפי יחס הנסיעות בפועל של אותו עובד מסך הנסיעות ברכב.

3. החלטת המיסוי ותנאיה:

(א) הבקשה נדחתה והובהר כי, יש לחייב את הטכנאים בשווי שימוש ברכב כאמור בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987.

(ב) עוד הובהר כי, שווי השימוש ברכב נקבע בתקנות מכוח סמכותו של שר האוצר לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה ובהתאם לרכב שהוצמד לעובד.
 יש לציין שהחלטת המיסוי הינה החלטה שלא בהסכם.

7.3.4 שווי שימוש כלכלי – ת"צ 11-02-3363 סראוס פארג'יאן נ' מדינת ישראל

סראוס פארג'יאן (להלן: "פארג'יאן") הוא טכנאי מעליות שכיר במקצועו שמעבידתו הקצתה לו רכב לצורך עבודתו שהוא רשאי להשתמש בו גם מחוץ לשעות העבודה. פארג'יאן טען בתביעתו שנתבקש על ידו לאשרה כייצוגית, כי ייחוס ההכנסה משווי שימוש ברכב שמעבידתו הקצתה לו מתעלם מהשימוש שנעשה ברכב לטובת המעביד. משום כך, ההכנסה שיוחסה לו גבוהה בהרבה מטובת ההנאה שהפיק מהשימוש ברכב (היינו מהשימוש הפרטי בפועל שעשה ברכב ו/או מהאפשרות לעשות שימוש פרטי ברכב – הרכיב שבגיננו נדרש עובד לו מוקצה רכב צמוד לשלם את המס).

בית המשפט דחה את תביעתו ונצמד לעמדתה של רשות המסים. כלומר, שאת שווי השימוש ברכב, יש לחשב אף ורק על פי תקנות שווי חדשות או התקנות בנוסחן לפני הרפורמה (בהתאם למקרה – הנגזר "משנת העלייה" של הרכב לכביש).

7.3.5 שווי שימוש כלכלי – ע"מ 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון נ' פקיד שומה חיפה

בפסק דין זה נבחנה השאלה האם ניתן להעריך את שווי השימוש ברכב שהועמד לרשותו של העובד באופן השונה מזה הקבוע בתקנות שווי חדשות וככל שייקבע שאכן ניתן, האם ניתן לעשות כן באמצעות מערכת Save Tax המשמשת כיומן ממוחשב שבאמצעותו ניתן לעקוב אחר נסיעות הרכב (תוך תיעודן בקובץ ממוחשב), תוך מתן האפשרות לבצע הבחנה בין נסיעות שלצרכי המעביד ונסיעות שלצרכי העובד (נסיעות פרטיות)?

בית המשפט המחוזי בחיפה קבע כי דין הערעור להידחות (השופט סוקול), בקבעו כי תקנות שווי חדשות קובעות נוסחאות חישוב כלליות של שווי השימוש ברכב, על מנת לקבוע ולהעריך את טובת ההנאה שצומחת לעובד כאשר לזה מוקצה רכב צמוד על ידי מעבידו.

מחוקק המשנה (בהתאם לסמכות שהוקנתה לו בפקודת מס הכנסה), הוא האחראי להתקנת תקנות אלו, כאשר לנגד עיניו פישוט הליכי שומות המס ויצירת וודאות בין הנישומים, וזאת באמצעות קביעה אחידה של נוסחה שתיושם באופן זהה בעניינו של כל נישום ונישום, חלף התדיינות הרלוונטית לכל נישום באופן פרטני, תוך בירור ומיצוי העובדות הרלוונטיות לעניינו. בכך העדיף מחוקק המשנה את שיקולי המדיניות השיפוטית על פני בירור ממצא של העובדות הנוגעות לכל מקרה ומקרה.

טענתו של הנישום נוגעת לחזקה הקבועה בתקנות לגבי אופן חישוב שווי השימוש ברכב שהוצמד לעובד – חזקה הניתנת לסתירה היא. על פי השופט סוקול, **לא בכל מקום בו נקבעו בדין חזקות/מנגנונים קבועים, המדובר הוא העל חזקה הניתנת לסתירה**, באופן זה שלשון התקנות אינו מאפשר, לדעתו, הבאת ראיות סותרות לחזקה הקבועה בתקנות שווי חדשות, בניסיון להדגים את שווי השימוש ברכב שהוצמד לעובד בצורה אחרת מזו הקבועה בתקנות שווי חדשות. מעבר לכך, אילו ניתנה אפשרות זו לנישום, דיוני השומות היו מסובכים יותר, יעילים פחות, גביית המס הייתה לסבוכה יותר וכן לא הייתה נינת הבכורה לשיקולי יעילות וודאות, במקרים המתאימים לכך, כדוגמת המקרה המטופל במסגרת תקנות שווי חדשות.

בית המשפט דוחה אף את טענתה של המערערת כי שווי השימוש יחושב לפי שיעור קבוע ממחירו של רכב חדש מאותו סוג, ומציין כי קביעת שווי השימוש צריכה להתמקד בהיקף טובת ההנאה שנוצרה לעובד ולא בהיקף ההוצאות למעביד. עובד שאינו נדרש לרכוש שירותי הסעה חלופיים, מאחר והוצמד לו רכב צמוד, שוויה של ההטבה זו ייקבע לפי עלות שירותי ההסעה החלופיים. אי לכך, אין ניתן לטעות לחוסר סבירות שבנוסחה שבתקנות שווי חדשות, המתבססות על מחיר רכב פרטי אותו היה על העובד לרכוש במידה ולא הועמד לרשותו רכב צמוד ממעסיקו.

למעלה מהצורך, קבע השופט סוקול כי מערכת כגון זו (Save Tax), אינה יכולה לשמש לתיעוד הנסיעות של העובד, תוך שהיא משמשת להבחנה בין נסיעות פרטיות לאלו שלצרכי המעסיק,

מאחר ודיווחיה של המערכת שואבים מהימנותם מהארגון עצמו ומהביקורת הפנים ארגונית שבו. לכן, ללא פיקוח ובקרה ממשיים של רשויות המס (שבמידה ויידרשו לכך, יהיה בכך הגברה חריפה של נטל האכיפה), לא ניתן יהיה להסתמך על פלטי המערכת. לאור זאת, לא ניתן יהיה להשתמש במערכת בקביעת השווי הכלכלי האמיתי של ההטבה.

7.3.6 שווי שימוש כלכלי – ע"מ 15-01-958 נווה נטוע 1972 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
המערכת היא חברה המפעילה מעון לאוכלוסייה בעלת צרכים מיוחדים ברחוב מבצע יואב בשכונת וייצמן בחדרה. הכנסות המערכת נובעות בעיקרן מתשלומים המתקבלים ממשרד הרווחה, עבור הטיפול בדרי המעון.

בפסק דין זה נידונו שתי סוגיות. זו שצריכה לענייננו הינה סוגיית זקיפת שווי השימוש ברכב. בתמצית, טענותיה המרכזיות של המערכת הן כדלקמן:

- רכביה משמשים כ"רכבי מאגר" (רכבים תפעוליים), בגינם אין לזקוף שווי לעובד ספציפי, חלף היות רכבים אלו רכבים צמודים לעובד כלשהו, או אז יש לזקוף שווי שימוש בגין רכב כאמור.
- המערכת זקפה לחלק מעובדיה, מנהליה ובעלי מניות בה שווי שימוש חלקי, בגין הרכבים, דרך תלוש השכר, כאשר את יתרת השווי זקפה באמצעות חשבוניות, חלף דרך תלוש השכר, בטענה כי אין בדין כל הוראה הסותרת את דרך התנהלותה זו וכן שהיה על המשיב להתחשב באופי פעילותה המיוחדת.

המשיב מצידו (פקיד שומה חדרה) לא קיבל דרך פעולה זו ולכן לא הפחית סכומים אלו מהשומה. משמע, לדעתו אלו טרם חויבו במס כמתחייב בדין. בית המשפט דחה את כל טענותיה של המערכת וקבע:

- באשר לטענתה הראשונה של המערכת – כי המערכת לא עמדה בנטל הראייה המונח על כתפיה בקשר לרכבים שבמחלוקת על מנת להוכיח שאלו "רכבי מאגר" (רכבים תפעוליים). מלשון התקנה, "להנחת דעתו של פקיד השומה", אנו למדים כי על מנת שרכב מסוים יוגדר כ"רכב מאגר" (רכב תפעולי), יש להוכיח כך עוד בהליך השומה. מעסיק שמעוניין שרכב פלוני ישמש כאמור, יידרש לייחד רכבים אלו ולקבוע נוהלי עבודה מסודרים, קפדניים וחד משמעיים באשר לאלו, על מנת לוודא שהשימוש בהם הוא במלואו לצרכי מקום העיסוק. כמו – כן, רכבים אלו, אינם יוצאים ממקום העיסוק. המערכת לא עמדה בנטל זה.

- לעניין טענתה באשר לסכומים שחויבו באמצעות חשבונית (שלא הופחתו על ידי פקיד השומה), קבע בית המשפט כי **זקיפת שווי השימוש ברכב תיעשה על פי הקבוע בדין. משמע, לפי תקנות שווי חדשות, או בנוסחן של התקנות עובר לתיקון (לפני ה-31 בדצמבר 2009).**

7.3.7 שימוש במערכת למדידת שווי שימוש ברכב/הוצאות רכב – הודעתה של גב' מירי סביון
על פי הודעתה של גב' מירי סביון, סמנכ"לית בכירה שומה וביקורת ברשות המסים מיום 25 בינואר 2016, חישוב שווי השימוש ברכב, יש ויעשה אך ורק על פי תקנות שווי חדשות ו/או תקנות שווי שימוש, בהתאם למקרה (שייקבע בהתאם לשנת "העלייה" של הרכב על הכביש). כל חישוב אחר (למשל, באמצעות יומן ממוחשב לרכב), אינו מקובל על דעתה של רשות המסים, וכי נישום שנהג בדרך אחרת מזו הקבועה בדין (הן לצורך חישוב שווי השימוש והן לצורך חישוב הוצאות הרכב המותרות בניכוי), יטופל במסגרת ביקורת ניכויים.

7.3.8 מיסוי שווי שימוש ברכבי מאגר/איגום

ביום 21 באוקטובר 2014 פורסמה הנחייה של גב' מירי סביון, סמנכ"לית בכירה שומה וביקורת ברשות המסים, לגבי מיסוי שווי שימוש ברכבי מאגר של מעביד. להלן יובאו עיקרי ההנחיה:
בשנים האחרונות, אנו נדרשים שוב ושוב לסוגיית קביעת שווי השימוש ברכב. הסוגיה אף הובאה לדיון בבית המשפט המחוזי בחיפה בנוגע לרכיבי מאגר.

ההנחיה מפרטת את השינויים בהנחיות רשות המסים באשר לרכבי מאגר של מעביד. ההנחיה קובעת את אופן המיסוי של ההטבה הנובעת מהשימוש ברכבי מאגר, כפי שנקבע בהסכם הפרשה בין רשות המסים לבין עובדי סגל המחקר ברפא"ל בתביעה שהוגשה ע"י האחרונים.

ההסכם נוגע רק לרכב מאגר שהשימוש בו הוא לפעילויות שוטפות של המעביד ואינו מוקצה לעובד כלשהו, ובלבד שלא הוצמד רכב אחר כלשהו לאותו עובד, והכל בניסבות מיוחדות של העמדת הרכב, הן באשר לחריגה משעות העבודה הרגילות והן באשר לפעילות מחוץ למקום העבודה הקבוע, וכן בכפוף לאישורים של הדרג הבכיר אצל המעביד ולניהול רישומים מפורטים לצרכי ביקורת המס.

ההסכם אינו משליך על ההוראות באשר לקביעת שווי שימוש לעובד בשל רכב צמוד. כאשר מדובר ברכב צמוד יש לקבוע את השווי בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987.

יובהר כי באופן עקרוני, באותם מקרים בהם יש שימוש פרטי ברכב או פוטנציאל שימוש כאמור, יש לזקוף שווי לעובדים, גם אם לא מדובר ברכב צמוד במשמעות הרגילה של המושג (למשל - רכב הנותר בחניית העובד).

יחד עם זאת, רשות המיסים אישרה הקלה, לפיה אם הרכב נותר בידי העובד ללילה לצורך חניה בביתו באופן חד פעמי בחודש, ביום שבו עבד העובד עד לשעות הלילה, לא בסופי שבוע (החל מיום ה' בערב), באופן אקראי ולא שיטתי - אין צורך לזקוף שווי לעובד.

הקלה נוספת שאושרה ע"י רשות המיסים הינה במקרים של שימוש ברכב מאגר יותר מפעם אחת בחודש. נקבע כי אם לא מדובר ברכב הנותר בידי העובד לסוף שבוע יש לזקוף שווי יחסי על פי היחס שבין מספר הימים שהרכב נותר ברשות העובד ללילה לבין מספר הימים בחודש (30 יום) ובלבד והתקיימו כל התנאים הבאים:

א. הועמד/ו לרשות העובד רכב/י מאגר (לרבות חניית לילה בחניית העובד) במהלך חודש קלנדרי מספר ימים מוגבל שאינו עולה על עשרה ימים, וכן במספר ימים מוגבל במהלך שנה קלנדרי שאינו עולה על מאה ימים.

ב. לא הועמד לרשותו של העובד רכב אחר באותו חודש (אין לו רכב צמוד).

ג. לא מדובר ברכב המוצמד לעובד אלא רכב מאגר המיועד לפעילויות שוטפות.

ד. הרכב נותר בידי העובד למשך הלילה בלבד (החל מתום יום העבודה המלא של העובד בתום פעילות מחוץ למקום העבודה הקבוע והסתיים לאחר שעות העבודה הרגילות או לקראת פעילות מחוץ למקום העבודה הקבוע ביום המחרת הדורשת יציאה לעבודה לפני שעות העבודה הרגילות). הרכב יוחזר למחרת בבוקר למקום העבודה הקבוע למעט אם נדרש לפעילות כאמור לעיל ביום המחרת.

ה. הרכב מועמד לשימוש העובד באופן אקראי ולא שיטתי בשל צרכי העבודה ועל פי אישור של הגורם המוסמך במקום העבודה.

ו. הרכב לא נמצא בידי העובד החל מסוף יום ה' ועד יום א', בחגים, בשבתון, ימי חופשה, ימי מחלה או בכל יום היעדרות אחר מהעבודה.

יודגש כי בכל מקרה שאינו עומד בכללים אלו, יש לזקוף שווי שימוש חודשי מלא.

יובהר כי בגין רכב מאגר אחד לא ייזקף יותר משווי שימוש חודשי מלא אחד.

המעביד חייב לקיים רישום ותייעוד באשר לקיום התנאים המפורטים בהנחיה זו.

7.3.9 עמדה חייבת בדיווח 4/2016 – זקיפת שימוש ברכב

בהקשר זה, יש לציין, כי במסגרת עמדה מס' 4/2016 מתוך רשימת העמדות החייבות בדיווח שפורסמה על ידי רשויות מס הכנסה, נקבע כי זקיפת שווי השימוש ברכב תבוצע בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב), התשמ"ז - 1987. כמו - כן, זקיפת השווי תבוצע על פי החישוב הקבוע בתקנות הנ"ל ולא תתאפשר זקיפה בסכום שונה מהאמור לעיל. להרחבה בעניין זה ראה סעיף 9.26 למדריך המס.

7.4 טיפול בנכסים (רכבים) שנקנו בכספי תאגיד ונרשמו על שם בעלי מניות, מנהלים או אנשים אחרים

(חוזרי מס הכנסה ומע"מ)

ככלל, עד למועד פרסום הנחיית היועץ המשפטי, עו"ד משה מזרחי, מיום 13 ביוני 2007 (להלן: "הנחיית היועץ המשפטי") כפי שתפורט להלן, הרי שבהתאם לעמדת רשות המסים, כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת ביצוע 6/90, ניתן היה לרשום בספרי תאגיד רכבים על שם בעל מניות, מנהל או כל אדם אחר, ומאידך לתבוע הוצאות בגין רכב זה בידי התאגיד.

להלן יפורטו ההוראות השונות לפני ואחרי פרסום החלטת היועץ המשפטי.

7.4.1 מס הכנסה - הנהגת הקיים עובר לפרסום הנחיית היועץ המשפטי כללי

נכס שנרכש בכספי תאגיד, אשר נרשם ברישום המתנהל על פי דין על שם בעל מניות, מנהל, או כל אדם אחר, ייחשב לצורכי מס הכנסה כבעלות אותו יחיד. כלל זה אף מתחזק לאור האמור בפסק הדין של בית המשפט העליון בע"א 782/86 חברת אוטובוסים מטאר אל-קודס נ. מנהל מע"מ, שם נאמר כי "אין זה מתקבל על הדעת, שרישום המנוהל לתכלית מנהלית מסוימת יהיה נתון לסתירה, כשמדובר בתכלית מנהלית אחרת, על פי טענת מי שבעצמו ביקש לערוך את הרישום". יחד עם זאת, רשויות המס יכולות להעלות טענה לפיה הרישום הפורמאלי אינו מייצג את הבעלות האמיתית בנכס וניתן להתעלם ממנו בנסיבות מתאימות.

- 2. טענת תאגיד בדבר בעלותו על כלי רכב למרות הרישום על שם אחר**
- (א) גם תאגיד רשאי, בנסיבות מתאימות, להעלות בפני פקיד השומה טענה כי נכס מסוים, הרישום על שם בעל מניות, מנהל, או אדם אחר, הינו בבעלות התאגיד מבחינת דיני הקניין. כאמור, לכלי רכב בלבד, לגביהם קיימת תופעה נפוצה של רישום במשרד הרישוי על שם יחיד למרות הבעלות והשימוש בידי תאגיד. רישום כאמור על שם היחיד ולא על שם החברה נעשה בדרך כלל כדי שבעת מכירת הרכב לא תהיה ירידת ערך בגלל רישום על שם חברה.
- (ב) טענה כאמור תתקבל אם יוכח כי אותו כלי רכב רשום בספרי התאגיד ומופיע בדוחות הכספיים שלו (אגב ציון בביאורים לדוחות כי כלי הרכב בבעלות התאגיד למרות הרישום על שם יחיד), וכי בדיווחים לרשויות המס התאגיד התייחס בעקביות לכלי רכב זה כאל נכס השייך לו - למשל לצורך ניכוי הוצאות שוטפות והוצאות מימון הקשורות לכלי הרכב, תביעת פחת, הוצאות עודפות, רישומו כנכס קבוע בדוחות התיאום האינפלציוניים ודיווח על רווח הון ממכירת הרכב (במידה שכבר נמכר).
- (ג) בנוסף לכך, כדי שטענת התאגיד תתקבל, יש להוכיח כי בפועל כלי הרכב היה בשימוש התאגיד, או היה בשימוש של יחיד שהיה פעיל בעסקי התאגיד כעובד, מנהל, או דירקטור, הכול תוך שימוש בייצור ההכנסה של התאגיד. שימוש בכלי הרכב בידי אדם אחר שלא היה פעיל בעסקי תאגיד (למשל, קרובו של מנהל שכלל לא עובד בתאגיד) לא ייחשב לעניין זה כשימוש בידי התאגיד עצמו.
- 3. הצהרת התאגיד והבעלים הרישום**
- (א) תאגיד המעוניין להעלות טענה כאמור בסעיף 2 לעיל, ימציא לפקיד השומה **תוך 30 יום ממועד רכישת כלי רכב** תצהיר חתום על ידו ועל ידי אותו בעל מניות, מנהל או אדם אחר שכלי הרכב רשום על שמו, בו יוצהר כי הבעלות הקניינית ברכב הינה בידי התאגיד על אף הרישום במרשם. בנוסף, יוצהר כי ידוע למצהירים כי אם הטענה האמורה אכן תתקבל, יראו את כלי הרכב כבעלות התאגיד לכל דבר ועניין, לרבות לצורך גביית מסים שהתאגיד חייב, או יהיה חייב בהם. כמו כן, המצהירים יביעו את הסכמתם לכך שרשויות המס יודיעו למנהל המרשם (משרדי הרישוי) כי הרכב הינו בבעלות הקניינית של תאגיד.
- (ב) חריגה ממועד הגשת תצהיר כאמור טעונה אישור הלשכה המשפטית.
- 4. קבלת טענת התאגיד**
- (א) אם פקיד שומה ישוכנע כי מתקיימים התנאים האמורים בסעיף 2 לעיל, והוגש תצהיר כאמור בסעיף 3 לעיל, הוא יקבל את טענת התאגיד ויתייחס לכלי רכב כשייך לתאגיד.
- (ב) נתקבלה טענת התאגיד כאמור, יודיע על כך פקיד השומה למחלקת הגביה בנציבות. מחלקת הגביה תוסיף הערה מתאימה, המציינת את היות כלי הרכב בבעלות הקניינית של התאגיד, לרישום הממוחשב של אותו כלי רכב, וכן תוסיף את פרטיו לרשימת הנכסים של התאגיד.
- 5. טענת תאגיד בדבר בעלותו על נכס שאינו כלי רכב למרות הרישום על שם אחר**
- בכל מקרה שתאגיד מעלה בפני פקיד השומה טענה כי נכס מסוג אחר (שאינו כלי רכב) הינו בבעלות התאגיד על אף הרישום במרשם על שם יחיד, יובא המקרה לטיפול של הלשכה המשפטית ברשות המיסים.
- 6. יישום הוראות הביצוע המקורית (ייחוס בעלות לבעלים הרישום)**
- אם בעקבות יישום הוראות הביצוע, הבעלות בכלי רכב מיוחסת לבעל מניות, מנהל, או לאדם אחר, בהתאם לרישום על פי דין, ולא נתקבלה טענה כאמור בתוספת זו, יש לערוך לתאגיד שינויים מחויבים.
- 7.4.2 מס הכנסה - מצב הדברים לאחר פרסום הנחיית היועץ המשפטי**
- היועץ המשפטי לרשות המסים, עו"ד משה מזרחי, פרסם הנחייה בתאריך 13.6.07, אשר משנה את המצב הקיים. לפי ההנחיה, רשות המסים לא תכיר ברכב בבעלות תאגיד במידה ולא נרשם על שם התאגיד במשרד הרישוי, ולפיכך התאגיד לא יוכל לדרוש בניכוי הוצאות בגין אותו רכב. בעקבות הנחיית היועץ המשפטי, עמדתה החדשה של רשות המסים היא כי רכב שנרכש על ידי תאגיד ונרשם במשרד הרישוי על שם בעל מניות או עובד בתאגיד, מוליד לצרכי מס את הקביעות הבאות:
- (1) הבעלות על הרכב היא של בעל המניות או של העובד ולא של התאגיד.
 - (2) התאגיד לא יוכל לדרוש ניכוי הוצאות בגין הרכב בדוחותיו.
 - (3) העמדת הרכב לרשות בעל המניות או העובד מהווה הטבה על ידי התאגיד ויש למסות את בעל המניות או העובד כדיבדנד או משכורת, בהתאם למוטב.

כפי שעולה מן ההנחיה, אף שיש בסיס משפטי לגישה שננקטה עד כה, הרי לנוכח עמדת בית המשפט העליון בפרשת סהר (רע"א 5379/95) ולמטרות תקינות מנהלית, "לא תינתן עוד לתאגיד האפשרות לטעון בפני רשות המסים כי כלי הרכב הוא בבעלותו אם במרשמי רשות הרישוי כלי הרכב אינו רשום על שמו", וזאת החל מיום 1.9.2007.

לשכת רואי חשבון סבורה כי ההנחיה שגויה וכי היא מנוגדת לדיני הקניין ולעקרונות ההכרה בהוצאות לצרכי מס. כמו כן הלשכה קיבלה חוות דעת משפטית בסוגיה מאת ד"ר משה שקל, וחוות הדעת מצביעה על כך שמדובר בהנחיה אשר, ככל שהדברים נראים, לא תעמוד במבחני הדין הקיים. הלשכה ממליצה לנישומים אשר יבחרו לפעול בשונה מההנחיה, לתת לכך גילוי מלא בדוחות הכספיים. הלשכה ממשיכה במקביל להידבר עם רשות המיסים במטרה להגיע לפתרון מוסכם.

7.4.3 מס ערך מוסף - רכב מסחרי שנרכש ע"י תאגיד ונרשם ע"ש אחר - ניכוי מס תשומות (הוראת פרשנות 2/93 מתוך קובץ נוהלי מע"מ (תאמ"ו) מספר 66.732)

הוראה זו באה להבהיר את סוגיית ניכוי מס התשומות על ידי עוסק בגין רכישת רכב מסחרי, כאשר הבעלות הרשומה על הרכב איננה על שם העוסק הדורש את ניכוי מס התשומות. להלן מקרים שכיחים, בהם חשבונית המס מוצאת על שם העוסק ואילו הבעלות על הרכב רשומה על שם אחר:

- (1) חברה הרוכשת רכב - חשבונית המס מוצאת על שם העוסק, ואילו בעלות על הרכב רשומה על שם אחד ממנהליה/בעלי מניותיה.
- (2) בעל ואישה - הבעל, שהינו עוסק, רוכש רכב, וחשבונית המס מוצאת על שמו, ואילו הרכב רשום על שם האישה.
- (3) עסקת שכר-מכר פיננסי (מימון) - במסגרת עסקה זו מקבל העוסק/החוכר מאת חברת הליסינג (המחכירה) מימון ע"י הלוואה לצורך רכישת בעלות עתידית בנכס. עם מסירת הרכב לעוסק מוצאת לו ע"י חברת הליסינג חשבונית מס על מלוא מחיר העסקה. הבעלות הפורמאלית על הרכב רשומה על שם החברה המחכירה, וזאת כבטוחה עד לגמר התשלומים על ידי החוכר.

סעיף 38 לחוק מע"מ קובע, בין היתר, כי עוסק רשאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין.

עפ"י הוראת סעיף 46 לחוק מע"מ, על חשבונית המס להיות מוצאת לקונה. לענייננו, הקונה הוא מי שהתקשר בהסכם לרכישת הרכב המסחרי.

מהאמור לעיל עולה, אפוא, כי כל עוד מתקיימים תנאי סעיף 38 לחוק מע"מ, דהיינו: **העוסק רכש רכב מסחרי, בידי העוסק חשבונית מס שהוצאה לו כדין והרכב משמש אותו בעסקיו - רשאי הוא לנכות את מס התשומות בגין רכישת הרכב.**

במידה ומתקיימים התנאים האמורים, הרי שעפ"י המצב החוקי הקיים אין אפשרות למנוע את ניכוי מס התשומות, על אף שהבעלות על הרכב אינה רשומה על שם העוסק הדורש את ניכוי מס התשומות. יושם אל לב, כאמור בסעיף 7.5 להלן, כי הגדרת "רכב פרטי" הורחבה בתקנות מס ערך מוסף, כך שבין היתר היא כוללת רכב מסחרי שמשקלו אינו עולה על 3,500 ק"ג ורכב מסחרי שהוגדר בתוספת הרביעית. כלומר, כפי שיפורט להלן, ניכוי מס התשומות בגין רכב מסחרי, צומצמה.

מיותר לציין כי לכשיימכר הרכב ע"י העוסק אשר ניכה את מס התשומות, כאמור, אזי המכירה תהא חייבת במס.

7.5 ניכוי מס תשומות בגין כלי רכב - מע"מ

1. רכב פרטי

(א) הגדרת "רכב פרטי" - תיקון ההגדרה החל מ-1 ביולי 2005

"רכב פרטי" מוגדר בתקנה 1(1) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ") בזו הלשון:

"רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו שימושי, רכב מסחרי אחוד ורכב מסחרי בלתי אחוד כמשמעותם בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961 ובלבד שמשקלו הכולל המותר של רכב מסחרי כאמור אינו עולה על 3,500 ק"ג, וכן רכב המפורט בתוספת הרביעית, דומה לו במהותו או זהה לו, אך למעט גיפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל" (ההדגשות אינן במקור – פ.ק.).

הקטעים המודגשים בהגדרה שלעיל הינם שינויים שחלו בנוסח התקנה בעקבות תיקון תקנה 1 לתקנות מע"מ (להלן: "התיקון") אשר אושר ביום 23 במרץ 2005 בוועדת הכספים של הכנסת. התיקון נועד לקבוע תנאים אחידים לרכבים פרטיים ולרכבים מסחריים לעניין היבטי החיוב במס. עובר לתיקון נקבע סיווג של רכב פרטי, בהתאם לתקנות התעבורה ולתוספת הרביעית לתקנות, כרשימה מצומצמת ביותר.

משמעות התיקון לעניין זה, הינה הרחבת הגדרת רכב פרטי לצורך התקנות גם לדגמים המוכרים על פי תקנות התעבורה, התשכ"א-1961 כרכב מסחרי, ובכלל זה טנדרים, רכב מסחרי אחד, מסחריות קלות, וואנים וכדומה.

בעקבות התיקון, אמורה להיות מושגת גם באמצעות תקנות אלו, המטרה לפיה רכישת רכב מסחרי, תעשה מתוך שיקולים עניינים, ללא השפעת שיקולי מס.

(ב) איסור ניכוי מס תשומות על רכישה או יבוא

בתקנה 14(א) לתקנות מע"מ נקבע, כי מע"מ ששולם על רכישתו או יבואו של "רכב פרטי", בין חדש ובין משומש, לא ניתן לניכוי כמס תשומות, וזאת גם אם הרכב משמש באופן מלא אך ורק לצורכי העסק.

בעקבות התיקון לא יותר ניכוי מס תשומות על פי תקנה 14(א) לתקנות מע"מ בגין רכישה (לרבות יבוא והשכרה) של רכב מסחרי שמשקלו אינו עולה על 3,500 ק"ג. מכאן שלאור התיקון, כלי רכב כאמור, שיימסר לקונה לאחר 10 ביולי 2005, לא יוכר בגינו ניכוי מס התשומות, למעט במקרים החריגים המפורטים בתקנה 14(ב) לתקנות מע"מ להלן.

עוסקים הרשאים לנכות מס תשומות ללא מגבלת תקנה 14(א) לתקנות מע"מ

על אף האמור לעיל, נקבע בתקנה 14(ב) לתקנות מע"מ כי מס התשומות ברכישה או יבוא של "רכב פרטי" (לפי הגדרתו החדשה לרבות רכבים שנקבעו ברשימה להלן) יהא ניתן לניכוי בהתאם לכללים הרגילים של חוק מע"מ וללא המגבלה של תקנה 14(א) (לא תחול) כאשר היבוא או הרכישה נעשו:

(1) בידי עוסק **שעיקר** עסקו מכירת (השכרת) רכב, לרבות רכב פרטי משומש - לגבי רכב שאין בו שימוש ואינו מיועד לשימוש, לבד ממכירתו (השכרתו) במהלך העסק (מלאי עסקי);

(2) בידי עוסק אחר, אם הרכב משמש אך ורק:

- ללימודי נהיגה בבית ספר לנהיגה;

- להשכרת רכב בידי מי שעסקו השכרת רכב;

- להסעת נוסעים במהלך העסק, בידי מי שעסקו הסעת נוסעים;

- לסוירים וטיולי שטח, בידי מי שעסקו ארגון סוירים או טיולים כאמור (ראה לעניין

זה, ע"א 460/00 ממנ מסופי מטען וניטול בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ).

בעניין זה ניתן לפנות לע"מ 1572/12 אינפו-סיסטמס בע"מ נ' מע"מ נתניה שעניינו עוסק בניכוי מס תשומות בהשכרת רכבים. המערערת, עוסקת בספירת מלאי במחסני לקוחותיה, שכרה רכבים פרטיים לצורך עבודתה וכן ניכתה מס תשומות בגין שכירתם וזאת בהתאם לתקנה 14(ב)(2) (ב) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן "התקנות") וכן תקנה 18. המשיב טען כי המערערת אינה נכנסת בגדר החריג הקבוע בהוראות תקנה 14(ב)(2) מע"מ, משום שעיסוקה בספירת מלאי ולא בהסעת נוסעים. מטרתה של תקנה 14 לתקנות הינה למנוע את השימוש ברכב פרטי בעסק. על כן, עוסק הבוחר להשתמש ברכבו הפרטי לצורך עסקו עליו לספוג את מלוא המע"מ. תקנה 18 הינה תקנה כללית העוסקת באפשרות ניכוי מס תשומות באופן יחסי לשימוש בעסק (תשומות מעורבות). זאת במקרה שבו מס התשומות מותר לניכוי במהותו. בית המשפט טען כי תקנה 14 הינה תקנה ספציפית שכן עניינה ניכוי הוצאות שכירות בעוד שתקנה 18 הינה תקנה כללית העוסקת בניכוי תשומות מעורבות. על כן, קבע בית המשפט כי הוראות תקנה 14 גוברות על הוראות תקנה 18 ועל כן הערעור נדחה.

בנוסף, מותר ניכוי מס התשומות בגין גייפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי מפעל. גייפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי מפעל, אינו נחשב לעניין התקנות הנ"ל כ"רכב פרטי". פועל יוצא מכך, הוא שבהתקיים התנאים הקבועים בחוק, ניתן לנכות את מס התשומות בגין רכישתו או יבואו. לעניין זה יובהר, כי בפסק הדין של בית המשפט המחוזי בעניין "תל שבע" (עמ"ה 29/93, המועצה המקומית תל שבע נ' פ"ש באר-שבע) נקבע שרכב פרטי כאמור, מסוג גייפ ייחשב כ"מועסק בתמידות בתנאי שדה" אם רוב רובו של השימוש ברכב נעשה בדרכים שאינן סלולות, להוציא: נסיעות בדרך סלולה לצורכי מילוי דלק, מעבר משדה לשדה ונסיעה מהבית לשדה וחזרה. יודגש, כי כל שימוש אחר בדרכים סלולות יגרום לכך שהגייפ לא ייחשב עוד כ"מועסק בתמידות בתנאי שדה".

(ג) חכירת רכבים (ליסינג)

רכב אשר נרכש במסגרת עסקה של ליסינג מימוני או תפעולי ונמסר לקונה לפני 10 ביולי 2005 יותר ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות המס אשר יוצאו לחוכר (לקונה) עד ליום 1 בינואר 2008 בכפוף לתנאים הקבועים בהוראת פרשנות 1/2002 ("השכרת רכב פרטי בליסינג תפעולי - פיצול למרכיבי השכרה ותחזוקה").

מכירת רכב כאמור לאחר 1 בינואר 2008 ע"י החוכר, הרשום כעוסק, שניכה את מס התשומות הכלול בחשבונית המס שהוצאה לו ע"י חברת הליסינג בגין התשלומים החודשיים - תחויב במס באופן יחסי למס התשומות שנוכה (סעיף 31(4) לחוק מע"מ).

- 2. רכב מסחרי**
- (א) **רכב מסחרי** (שאינו "רכב פרטי" כפי שהוגדר לעיל) שעל פי הצהרת העוסק משמש לצורכי עסקו - ינוכה לגביו מס התשומות כך:
- (1) רכישת הרכב - ינוכה מלוא מס התשומות.
 - (2) שימוש שוטף - ינוכה מס התשומות בהתאם לשימוש היחסי לצורכי העסק, כפי שהצהיר על כך העוסק (בהקשר זה ראה תקנה 18 לתקנות מע"מ בסעיף 6 להלן).
- (ב) חברה המוכרת רכב מסחרי, נותנת הלוואה לקונה לצורך מימון הרכישה, או משמשת כערבה לקונה לגבי הלוואה שהוא לוקח מצד ג' לשם מימון הרכישה. על מנת להבטיח את עצמה, נשאר הרכב בבעלות החברה והוא רשום על שמה עד לגמר פירעון ההלוואה ע"י הקונה.
- במקרה מסוג זה, אם יש בידי הקונה חשבונית מס שהוצאה על שמו והרכב המשמש לצורכי עסקו, הקונה רשאי לנכות את מס התשומות. על רכישת הרכב ועל השימוש השוטף בו, גם אם רישיון הרכב אינו על שמו (בהקשר זה ראה סעיף 7.4.3 לעיל).
- 3. קטנועים, אופנועים, ג'יפים**
- (א) **קטנועים ואופנועים אינם בגדר "רכב פרטי"** כמשמעותו בתקנה 1, ולפיכך יחול עליהם האמור בסעיף 2 לעיל (מס התשומות יהא ניתן לניכוי, לפי העניין).
- יחד עם זאת, בהתחשב באופי השימוש המעורב באופנועים וקטנועים יש להחיל בגין רכישתם (לרבות יבואם או השכרתם) את הוראות תקנה 18 כאמור בסעיף 6, להלן.
- במקביל מכירת האופנוע בעתיד ע"י העוסק תחויב במס באופן יחסי למס התשומות שנוכה, כאמור בסעיף 31(4) לחוק מע"מ.
- (ב) **ג'יפים נחשבים ל"רכב פרטי"**, אך ג'יפים המועסקים בתמידות בתנאי שדה ובתוך חצרות העסק או המפעל **נחשבים לרכב מסחרי**, ויחול עליהם האמור בסעיף 2 לעיל.
- 4. רכב "סיוור ותיור"**
- בענף רכב "סיוור ותיור" נוהגות חברות התיור לרשום את המכוניות על שמן, כאשר למעשה המכוניות שייכות ומופעלות ע"י הנהגים עצמם (עפ"י הסכם ביניהם). הנהגים רשומים כעוסקים לצורכי מס ערך מוסף, ומנכים את מס התשומות על רכישת הרכב או ייבואו למרות שהחשבוניות מוצאות על שם החברה.
- מובהר בזה, כי במקרים כנ"ל אין לאפשר לנהג לנכות את מס התשומות, אלא אם כן תהיה ברשותו חשבונית מס שהוצאה על שמו. במקרים, שבהם רשומה המכונית על שם החברה, תהיה החברה רשאית לנכות את מס התשומות בעת הרכישה ותתחייב במס עם מכירת הרכב או העברתו לחברת סיוור ותיור אחרת.
- 5. משווקים (כגון: מחלקי "תנובה")**
- חלק מהמשווקים כגון מחלקי "תנובה" מועסקים כשכירים, ואולם בכל הקשור למתן שירותי הובלה, הם פועלים כעצמאים ועל כן חייבים ברישום כעוסקים. עוסקים אלה הם בעלי רכב מסחרי המשמש להובלת התוצרת. מס התשומות על רכישת רכב זה ואחזקתו - מותר בניכוי.
- 6. ניכוי מס תשומות בגין הוצאות שוטפות (כגון: דלק, שמנים, תיקונים וכדומה), של רכב פרטי**
- מס התשומות ניתן לניכוי עפ"י סעיף 38(א) לחוק מע"מ ביחד עם הכללים שנקבעו בתקנה 18 לתקנות, בדבר ניכוי מס תשומות כאשר מדובר בתשומה מעורבת, דהיינו: התשומה היא גם לשימוש בעסק וגם לשימוש שלא לצרכי העסק.
- להלן הכללים:
- א. אם השימוש ברכב הוא במלואו אך ורק לצרכי העסק, ניתן לנכות את מלוא מס התשומות.
 - ב. אם השימוש הוא מעורב, ניתן לנכות את מס התשומות לפי יחס השימוש לצרכי העסק. אם לא ניתן לקבוע את יחס השימוש, מס התשומות ינוכה עפ"י קביעת מנהל מע"מ או עפ"י מבחן עיקר השימוש, כמפורט להלן:
1. אם עיקר השימוש הוא לצרכי העסק, ינוכה $\frac{2}{3}$ מסך מס התשומות.
 2. אם עיקר השימוש הוא שלא לצרכי העסק, ינוכה $\frac{1}{4}$ מסך מס התשומות.
- לעניין זה ראה גם פס"ד ע"ש 1097/04 **על רד הנדסת מעליות 1992 בע"מ נגד מנהל מע"מ ת"א 1**, שם נקבע שיש לקבוע שיעור ניכוי של 90% ביחס לניכוי מס תשומות בגין רכבים ששימשו בכוונות 24 שעות 7 ימים בשבוע להסעת טכנאים לתיקון מעליות.
- 7. סיווג כלי רכב מסחריים לעניין מע"מ (כרכב פרטי או לא) - "התוספת הרביעית"**
- לאחר תיקון הגדרת "רכב פרטי" מיום 10.07.05, נקבע כי "רכב פרטי" אשר מס התשומות בגין הרכישה או היבוא שלו אינו ניתן לניכוי, יכלול גם רכב מסחרי ובלבד שמשקלו אינו עולה על 3,500 ק"ג, וזאת בנוסף לרכב המפורט בתוספת הרביעית, דומה לו במהותו או זהה לו.

לפיכך, לאחר תיקון הגדרת "רכב פרטי" כאמור, כל רכב מסחרי שמשקלו אינו עולה על 3,500 ק"ג ייחשב ל"רכב פרטי" ללא קשר לתוספת הרביעית, ובנוסף, גם רכבים שמשקלם עולה על 3,500 עשויים להיחשב ל"רכב פרטי" וזאת במקרה שהם מפורטים בתוספת הרביעית. להלן רשימת כלי הרכב המופיעים ב"תוספת הרביעית":

אופל פרונטרה	מיצובישי ספייס ג'יר	שברולט טאהו
טויוטה פור-ראנר	GMC יוקון	ג'יפ קרנד - צ'ירוקי
סאניאנג מוסו	GMC ספארי	קאיה קרניבל
דייהו מוסו	GMC ג'ימי	ניסן פטרול
מיצובישי פגארו	שברולט אסטרו	יונדאי טרג'ט
ניסן - טרנו	פורד ארוסטאר	טאטא ספארי
איסוזו טרופר	סאנינג קוראנדו	איסוזו אקסיום
פורד אקספלורר	דייהו קורנדו	איסוזו רודיאו
קרייזלר וויאג'ר	יונדאי גלופר	יונדאי טרקאן
מזדה - MPV	לנד רובר פרילנדז	ניסן Trail-X
ריינג' רובר	מרצדס M	קאיה סורנטו
לנד רובר דיסקברי	פורד וינדסטאר	ג'יפ (קרייזלר) צ'ירוקי/ליברטי
טויוטה פרייה	טויוטה פראדו לנד קרוזר	ב.מ.וו. X5
לנד רובר דיפנדז - בטל (*)	שברולט בלייזר	סוזוקי ויטרה/גרנד-ויטרה

(*) רכב זה בוטל מהרשימה לעיל, בתקנות מס ערך מוסף (תיקון מס' 4), התשנ"ז – 1997, מיום 16.7.97, ובתחולה מיום 1.4.97.