

תאריך: 25 בנובמבר, 2009
סימוכין: 943

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 38.2009

א.ג.נ.,

הנדון: ניכוי הוצאות רכב שמשמש לצרכי עבודה בלבד
ע"מ 872/06 עיריית נהריה נ' פ"ש עכו

כללי

בית המשפט המחוזי בחיפה, קיבל עקרונית את העמדה, שיתכן והתקנות המגבילות ניכוי הוצאות רכב חלות רק אם מדובר בהוצאות מעורבות (ועל כן אינן חלות, במקרה בו כל ההוצאות עסקיות). כמו כן, נקבע, שההגדרה של "רכב עבודה", המחריגה רכב מסוג זה מתחולת התקנות רק לגבי כלי רכב כמשמעותם בפקודת התעבורה, אינה מהווה חזקה חלוטה, אלא ניתן להוכיח את תחולתה גם על כלי רכב שמתאימים באופיים להגדרה זו.

רקע

ככלל, כקבוע בהוראות סעיף 9(2)(א) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), רשות מקומית פטורה ממס על הכנסותיה (ככול שאלה לא הושגו מעסק שהיא עוסקת בו או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר בני אדם שבשליטת העוסק בעסק). לצד הפטור האמור, חלה על העירייה, חובת תשלום מקדמות בגין הוצאות שלא הותרו בניכוי או שניכויין הוגבל או נאסר (הוצאות עודפות), בשיעור של 90% בהתאם לסעיף 181ב לפקודה ובין היתר, בשל הוצאות החזקת רכב שניכויין הוגבל כמפורט בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 (להלן: "תקנות הרכב"). חובת תשלום המס החלה מכוח תקנות הרכב, חלה לגבי כלל הוצאות רכב שהוצאו, אלא אם מדובר בסוג של הוצאה שהוחרגה מהחובה כאמור, שהיא בשל רכב המסווג כ- "רכב עבודה" בהתאם לפקודת התעבורה.

העובדות

בבעלות עיריית נהריה היו 30 כלי רכב קטנים אשר אינם מסווגים ברשיון הרכב כ"רכב עבודה", כהגדרתו בפקודת התעבורה. כלי הרכב הקטנים שייכים למחלקות השונות של העירייה ומשמשים את עובדי המחלקות השונות במילוי תפקידם. לטענת העירייה, כלי הרכב הקטנים משמשים את העירייה לייצור הכנסה בלבד ועל חלקם אף מותקנים מתקנים מיוחדים לביצוע עבודות נדרשות, ולכן אין תחולה לתקנות הרכב. כמו כן, טוענת העירייה, כי אין נפקות לסיווגם של כלי הרכב ע"י רשות הרישוי, מאחר ובפועל הם משמשים כרכב הממלא משימות של "רכב עבודה" ומשימות אלה בלבד. לפי נהלי העבודה, חל איסור על שימוש פרטי בכלי רכב אלו ועם סיום העבודה מוחזרים כלי הרכב לחניון של העירייה. לעמדת פקיד השומה, תקנות הרכב חלות על כל סוגי הרכב, בין אם שימשו לשימוש עסקי ובין אם לשימוש מעורב ולכן הוצאותיהם אינן מותרות בניכוי אלא אם הוחרג סיווגם. הסיווג הרלבנטי, לטענת פקיד השומה, הינו הסיווג הנקבע ע"י רשות הרישוי, ומכאן שאין מדובר ב"רכב עבודה" ואין על בית המשפט להידרש לשאלה מה השימוש שנעשה בפועל בכלי הרכב האמורים. לפיכך, על העירייה לשלם מקדמות ע"ח הוצאות עודפות לשנות המס 2002-2005, השנים השנויות במחלוקת.

פסיקת ביהמ"ש המחוזי

ביהמ"ש המחוזי בחיפה גורס, כי כאשר ניתן לקבוע מס אמת ע"י הוכחה באמצעים סבירים, הרי שיש להעדיף דרך זו, ואילו החלת חזקות חלוטות צריך שיהיו בעלות אופי שיורי, קרי, רק כאשר הנישום אינו יכול להוכיח את מהות ההוצאה בייצור הכנסתו, לרבות היקף שיעורה. זאת ועוד, מאחר ותקנות הרכב גורמות לכאורה לפגיעה בזכות הקניין של הנישום, ההגבלות המוטלות מכוחן, צריך שיפורשו על דרך הצמצום. מניתוח הפסיקה, ביהמ"ש מגיע למסקנה כי בתחום דיני המס יש להעדיף פרשנות לפיה חזקות שנקבעו, יש לראותן כחזקות הניתנות לסתירה, מתוך מגמה להעדיף קביעת מס אמת על בסיס נתונים עובדתיים אותם יכול להציג הנישום.

אשר על כן, קובע ביהמ"ש, כי תכלית החוק מאפשרת לפרש את ההחגה על דרך ההרחבה, דהיינו שהגבלת ההוצאות בתקנות חלה רק על הוצאות מעורבות ולא חלה על הוצאות שכולן עסקיות. ואולם, מאחר שפרשנות זו אינה נטולה מספקות, יש מקום לבחון את תחולת התקנות גם במקרה שכל הוצאות הרכב הן עסקיות. החזקה לפיה "רכב עבודה" הוא רק כזה המוגדר כך ברישיון הרכב, היא חזקה הניתנת לסתירה וכי אין באי רישום הסיווג עצמו ברשיון הרכב כדי לקבוע אם מדובר ב"רכב עבודה" לצרכי מס לצורך השאלה אם יש להחריגו. לפיכך, יש לאפשר לעירייה (באמצעות הליך השגה) להציג נתונים עובדתיים לפיהם הרכב הנדון תואם בפועל להגדרת "רכב עבודה", על פי מבחן השימוש והייעוד.

הערות

נציין, שלגבי אופן ניכוי הוצאות רכב, השלכות פסק הדין מצומצמות, בדרך כלל, להוצאות שהוצאו עד ליום 31.12.2007, שכן החל מיום 1.1.2008 שונה נוסח תקנות הרכב, כך שמתחולתן הוצא "רכב תפעולי"¹, שהגדרתו מתאימה לכלי הרכב שנדונו בפסק הדין. כמו כן, יש לזכור שמדובר בפסיקה של בית המשפט המחוזי ועל כן, יתכן שרשות המסים תגיש ערעור על פסיקה זו, או שבמסגרת הליך ההשגה החוזר שהיא חוייבה לערוך לעירייה, תטען העירייה שלא כל השימוש היה עסקי.

ואולם, השלכותיו העיקריות של פסק הדין הן בעיקר לקביעה, שחשיבותו של תשלום מס אמת עולה על חשיבותן של חזקות שנקבעו לצרכי מס, במיוחד אם הן נקבעו באמצעות חקיקת משנה (תקנות), ועל כן אין לראות בהן כחזקות חלוטות, אלא כחזקות הניתנות לסתירה.

לפרטים ומידע נוסף:

רו"ח דני גבאי, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס,
טלפון ישיר: 6085532 – 03 דואר אלקטרוני: dgabbay@deloitte.co.il

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זר ושות'

רואי חשבון

¹ הגדרת "רכב תפעולי" - רכב שמתקיימים בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה:.....(2) הרכב לא הועמד לרשות עובד כלשהו של המעביד, הוא משמש רק לצרכי המעביד או בעל משלח היד או העסק, לפי העניין, מקום העיסוק של המעביד, של בעל משלח היד או של בעל העסק, לפי העניין - אינו בית מגוריו ובתום שעות העבודה הרכב אינו יוצא מחוץ למקום העיסוק.