

פרק 7 כלי רכב (מס הכנסה ומע"מ)

נכתב ונערך על ידי שי מויאל, עו"ד והילה שמיר (משפטנית)

תוכן עניינים

<u>עמוד</u>		
96	..... ניכוי הוצאות רכב - מס הכנסה	7.1
96	..... הוראות התקנות עובר לתיקון (עד ליום 31.12.2007)	7.1.1
97	..... הוראות התקנות לאחר התיקון (החל מיום 1.1.2008)	7.1.2
98	..... הוצאות החזקת הרכב הנכללות בתקנות	7.1.3
98	..... הוראות תקנות 4 עד 6	7.1.4
98	..... הוראות שונות	7.1.5
100	..... שווי שימוש ברכב - מס הכנסה	7.2
102	..... טיפול בנכסים (רכבים) שנקנו בכספי תאגיד ונרשמו על שם בעלי מניות, מנהלים או אנשים אחרים	7.3
102	..... מס הכנסה - הנוהג הקיים עובר לפרסום הנחיית היועץ המשפטי	7.3.1
103	..... מס הכנסה - מצב הדברים לאחר פרסום הנחיית היועץ המשפטי	7.3.2
103	..... מס ערך מוסף - רכב מסחרי שנרכש ע"י תאגיד ונרשם ע"ש אחר - ניכוי מס תשומות	7.3.3
104	..... ניכוי מס תשומות בגין כלי רכב - מע"מ	7.4

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.

להלן נפרט את הוראות ניכוי הוצאות הרכב כפי שחלות לפני התיקון וכן לאחריו. נזכיר כי בשנת 1995 המטרה המרכזית של התקנות היתה 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 לתיקון (עד ליום 31.12.2007)

1. ניכוי הוצאות רכב שאינו צמוד לעובד¹

לעניין כלי רכב, כהגדרתם בתקנות - הותרו בניכוי הוצאות על פי הגבוהה 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 שנתי הותר 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, הותר 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 אחוד שמשקלו הכולל המותר פחות מ-3,500 ק"ג;
- (ד) רכב מסחרי בלתי אחוד שמשקלו הכולל המותר פחות מ-3,500 ק"ג.

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.

בתקנות נקבע כי סוגי הרכב הנ"ל הם כמשמעותם בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, דהיינו כפי שנקבע על ידי רשות הרישוי. לכן, את סוג הרכב יש לקבוע לענייננו **אך ורק על פי הרשום ברשיון הרכב**.

התקנות **אינן** חלות על רכבים המסווגים על פי רשיונם כ: אופנוע, אוטובוס זעיר או זוטובוס (מיניבוס), טרקטור או טרקטורון, משאית או רכב מסחרי מ- 3,500 ק"ג ומעלה, תלת אופן או "רכב עבודה".

7.1.2 הוראות התקנות לאחר התיקון (החל מיום 1.1.2008)

במסגרת תיקון התקנות שונו ההגדרות הבאות:

- להגדרת "כלי רכב" נוסף רכב מסוג אופנוע L3, כהגדרתו בתקנות התעבורה וכמו כן מועט מההגדרה רכב העונה להגדרת "רכב תפעולי".
- לעניין זה "רכב תפעולי" הינו רכב שהתקיים בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה:
 - (1) הרכב הוא רכב ביטחון, כהגדרתו בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, 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 נמחקה הגדרת "מספר הקילומטרים השנתי".

1. ניכוי הוצאות "רכב תפעולי"

"רכב תפעולי" אינו נחשב ל"רכב" לעניין התקנות, ולפיכך התקנות אינן חלות לגבינו וההוצאות בגינו יותרו בניכוי במלואן.

2. ניכוי הוצאות רכב שאינו צמוד לעובד²

- לגבי רכב, למעט אופנוע שסיווגו L3 – יותר בניכוי סכום הוצאות החזקת הרכב בניכוי שווי השימוש ברכב או סכום בגובה 45% מהוצאות החזקת הרכב, לפי הגבוה;
- לגבי אופנוע שסיווגו L3 – יותר בניכוי סכום הוצאות החזקת רכב בניכוי שווי השימוש כפי שנקבע בתקנה 2(ב) לתקנות שווי השימוש, או סכום בגובה 25% מהוצאות החזקת הרכב, לפי הגבוה.

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.

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.

7.1.3 הוצאות החזקת הרכב הנכללות בתקנות

להלן יפורטו "הוצאות החזקת הרכב" כפי שהוגדרו בתקנות (ההגדרה לא שונתה במסגרת התיקון). 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 שנשכר בשיטת השכר-מכר** וכן **הפחת** שהנישום זכאי לו לפי סעיף 21 לפקודה.

הוצאות משתנות - רכישת דלק, שמן, תיקונים, הוצאות אחזקה וכן, חניה שאינה במקום העיסוק או בסמוך אליו (החל מ-1 בינואר 2000 - ראה סעיף 7.4 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. יודגש, כי הניכוי בעד דמי שימוש יותר גם ברכב מסחרי וגם ברכב פרטי.

הפחת שיותר כאמור, ייקבע לפי הכללים שנקבעו בתקנות מס הכנסה (פחת), 1941.

7.1.4 הוראות תקנות 4 עד 6

יצויין כי תקנות 4 עד 6 לתקנות, בנוסחן לפני התיקון, נותרו תקפות גם לאחר התיקון כדלהלן:

- תקנה 4 לתקנות קובעת מפורשות כי לעובד שכיר לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסתו מעבודה (לפי סעיף 2)2 לפקודת מס הכנסה).
- תקנה 5 לתקנות קובעת כי בכל רכב יש להתקין מכשיר למדידת מספר הק"מ של נסיעת הרכב, תצרוכת הדלק ותאריכי התדלוק והנישום דיווח על קריאת המונה בק"מ בתחילת השנה ובסופה בדוח השנתי לפי סעיף 131 לפקודה.
- 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), וידווח על כך בדוח השנתי של הנישום. תנאי זה מאפשר את חישוב ההוצאה המותרת כמפורט לעיל, לגבי כל רכב בנפרד.

7.1.5 הוראות שונות

להלן מפורטות הוראות שונות בעניין הוצאות רכב, המבהירות את אופן ביצוע התקנות עובר לתיקון. ההוראות רלוונטיות בשינויים המחוייבים גם לנוסח התקנות לאחר התיקון.

(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 שבגינן היה זכאי לתבוע הוצאות החזקה לבין רכב שאינו של יחיד.

(ג) הוצאות חניה

בקובץ תקנות 6025 מיום 16 במרס 2000, קבע שר האוצר, בתוקף סמכותו לפי סעיפים 31 ו-234 לפקודת מס הכנסה ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, כי הגדרת "הוצאות החזקת רכב", המופיעה בתקנות הרכב, תכלול גם "חניה שאינה במקום העיסוק או סמוך אליו".

לעניין זה, הוגדר בתקנות הרכב "מקום עיסוק" כ"מקום שבו מנהל הנישום באורח קבע את עיסוקו" (ההדגשה אינה במקור).

להלן עמדת נציבות מס הכנסה כפי שפורסמה לרכזי ניכויים באוקטובר 1994 על ידי מנהלת מחלקת ניכויים 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 חייבת מס 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 שמשמעותן בסעיף 181ב לפקודה וחלות עליהן ההוראות בדבר תשלום מקדמה בשל הוצאה עודפת.

ביום 10 בנובמבר 2009, פורסם פס"ד מפי בית המשפט המחוזי בעכו (ע"מ 872/06 עריית נהריה נ' פקיד שומה עכו) הדן 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".

(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 לסכם את ההוצאה עד ה-15 לחודש יש לשלם מקדמה בשל ההוצאה של החודש הקודם בסכום משוער לפי ההוצאה החודשית הממוצעת שהיתה בעבר ולחשב את המקדמה המדויקת בחודש שלאחר מכן.

יצויין 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 התיקון 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 שרותים - 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 מס הכנסה שווי השימוש ברכב חלות על עובד שכיר בלבד. כאשר חבר בני אדם מעמיד את רכבו לרשות נותן שרות "עצמאי" (כגון: עו"ד או מנהל חשבונות) - יש לראות בכל הוצאות הרכב תשלום נוסף בעד השירותים. אם התשלום לנותן השרות 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.

יצויין 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 7.3 להלן.

(ט) רכב מאגר (מתוך החב"ק)

בסעיף 11)32 קיימת הוראה מיוחדת לגבי מכוניות שבהחזקת המעביד והמשמשות את העובדים, אך לא ניתן לייחס את טובת ההנאה מהשימוש בהן לעובד מסויים. לדוגמה: מכונית המפעל משמשת לסירוגין עובד זה או אחר, אך אינה צמודה לעובד או לעובדים מסויים. 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 צמוד הרכב למספר עובדים, יראו את שווי הרכב הצמוד כהכנסת עבודה בידי אותם עובדים הנהנים ממנו, לפי הקבוע בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987, יחסית לכל עובד. ההוצאה תותר למעביד על פי האמור בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995.

7.2 שווי שימוש ברכב - מס הכנסה

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 (להלן: "תקנות שווי שימוש") המתקנות את סכומי שווי השימוש ברכב אשר יש לזקוף למשכורתו של עובד בגין העמדת רכב צמוד לרשותו. תחילתן של התקנות מ-1.1.08.

התיקון האמור הינו מהלך אשר מגדיל במהלך השנים 2008 עד 2011 (כולל) את שווי השימוש ברכב שיש לזקוף למשכורתו של העובד. במסגרת התיקון הוכנס לתקנות גם שווי שימוש בגין אופנוע מסוג L3, שהינו אופנוע עם הספק מנוע מעל ל- 33 סמ"ק.

סכום שווי השימוש שנקבע בתקנות הוא **חודשי**.

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

קבוצה	שווי טרם התיקון ⁽¹⁾	שווי לשנת 2008 ⁽²⁾	שווי לשנת 2009 ⁽³⁾	שווי משוער לשנת 2010 ⁽⁴⁾	שווי משוער לשנת 2011 ⁽⁴⁾
1	1,180	1,420	1,700	2,120	2,490
2	1,330	1,570	1,860	2,330	2,720
3	1,740	2,160	2,630	3,120	3,510
4	2,160	2,640	3,200	3,760	4,210
5	3,030	3,680	4,440	5,210	5,820
6	3,850	4,720	5,720	6,730	7,530
7	4,850	5,980	7,290	8,620	9,680
L3	0	260	540	750	750

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 1.1.09.
- (4) בהתאם לפרסום רשות המיסים - שווי השימוש הנו במחירי ספטמבר 2009.

הרפורמה במיסוי ירוק

ביום 25 בנובמבר 2009 אישרה ועדת הכספים רפורמת מס הכנסה במיסוי ירוק (להלן: "הרפורמה") הכוללת בין היתר שינוי בחישוב זקיפת שווי השימוש ברכב, שתהפוך ללינארית - כלומר, שווי השימוש יחושב כאחוז ממחיר המחירון של הרכב וללא הנחות ומבצעים כפי שידווח למשרד התחבורה ולרשות המיסים.

בהתאם לפרסומי רשות המיסים, המעבר לשיטה הלינארית בחישוב שווי השימוש ברכב צמוד יחול בנוגע לכלי רכב שיעלו לכביש **מינואר 2010 ואילך**; לגבי כלי הרכב קיימים לא יהיה שינוי בשיטת המיסוי.

שיעור שווי השימוש החודשי ברכב צמוד נקבע לשנת 2010 על 2.04% ממחיר המחירון לרכב שמחירו עד 130,000 ש"ח ו-2.48% לרכב שמחירו מעל 130,000 ש"ח. שיעור שווי השימוש ב-2011 יעמוד על 2.5% ממחיר הרכב וזאת בתנאי שלא יחולו שינויים משמעותיים ברמת המחירים של כלי הרכב, בכל מקרה שיעור שווי השימוש לא יעלה על 2.6% ולא יפחת מ-2.43%. לזקיפת שווי השימוש נקבעה תקרה שתעמוד על השווי שזקף לרכב שמחירו הוא 450,00 ש"ח.

במקביל הוחלט כי החל משנת 2010 תבוצע הפחתה בזקיפת שווי השימוש, בסך של 500 ש"ח לחודש, לכלי רכב היברדיים ללא קשר למועד הרכישה, כלומר הן לרכב היברדי קיים והן לרכב היברדי שיירשם מיום 1.1.2010. הקלה זו הינה חלק מהוראות שעה עד סוף שנת 2014.

7.3 טיפול בנכסים (רכבים) שנקוו 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.

7.3.1 מס הכנסה - הנוהג הקיים עובר לפרסום הנחיית היועץ המשפטי

1. 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 מינהלית מסויימת יהיה נתון לסתירה, כשמדובר בתכלית מינהלית אחרת, על פי טענת מי שבעצמו ביקש לערוך את הרישום". יחד עם זאת, רשויות המס יכולות להעלות טענה לפיה הרישום הפורמלי 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 מסויים, הרשום 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, הכל 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 הרשום

(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 הלישכה המשפטית בנציבות.

6. יישום הוראות הביצוע המקורית (ייחוס בעלות לבעלים הרשום)

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, לרבות לעניין חוק מס הכנסה (תיאום בשל אינפלציה).

7.3.2 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 כדיבידנד 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.

7.3.3 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 (מימוני) - 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 הפורמלית על הרכב רשומה על שם החברה המחכירה, וזאת כבטוחה עד לגמר התשלומים על ידי החוכר.

סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק 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 המסחר.

מהאמור לעיל עולה, איפוא, 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.

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

7.4 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 ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל" (ההדגשות אינן במקור).

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 סיווגו 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 ייבואו 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, כל 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:

למרות 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 עיסקי);

(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;
- לסיורים וטיולי שטח, בידי מי שעסקו ארגון סיורים או טיולים כאמור (ראה לעניין זה, פס"ד ממון מסופי מטען וניטול בע"מ).

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 התשלומי החודשיים - תחוייב במס באופן יחסי למס התשומות שנוכה (סעיף 4)31 (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 חוק מס ערך מוסף)

(ב) לעתים, 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 פרעון 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 רשיון הרכב אינו על שמו (בהקשר זה ראה סעיף 7.3.2 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 תחוייב במס באופן יחסי למס התשומות שנוכה, כאמור בסעיף 4)31 (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 ותיוור"

בענף רכב "סיוור ותיוור" נוהגות חברות התיוור 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 ותיוור 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 וכדו'), 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 2/3 מגובה מס התשומות.
2. אם עיקר השימוש הוא שלא לצרכי העסק, ינוכה 1/4 מגובה מס התשומות.

לעניין זה ראה גם פס"ד ע"ש 1097/04 על רד הנדסת מעליות נגד מנהל מע"מ ת"א 1, שם נקבע שיש לקבוע שיעור ניכוי של 90% בגין רכבים ששימשו בכוננות 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 גיר	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	סאניונג קוראנדו	איסוזו אקסיום
פורד אקספלורר	דייהו קורנדו	איסוזו רודיאו
קרייזלר וויאג'ר	יונדאי גלופר	יונדאי טרקאן
מזדה - MPV	לנד רובר פרילנדר	ניסן Trail-X
ריינג' רובר	מרצדס M	קאיה סורנטו
לנד רובר דיסקברי	פורד וינדסטאר	ג'יפ (קרייזלר) צ'ירוקי/ליברטי
טויוטה פריויה	טויוטה פראדו לנד קרוזר	ב.מ.וו. X5
לנד רובר דיפנדר-בטל	שברולט בלייזר	סוזוקי ויטרה/גרנד-ויטרה

