



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

בטחון שירותים אבידר בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד יואב ציוני

מערערת

נגד

מנהל מע"מ ת"א 3  
ע"י ב"כ עוה"ד נעה אלשיך וסיון הוידה  
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

משיב

2

3

### פסק דין

4

5

### פתח דבר

1. על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**), עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו בעסקה החייבת במע"מ את מס התשומות הכלול בחשבונית שהוצאה לו כדין ובלבד שהתשומה שימשה לצרכי העסק.

לצד זאת, בתקנות מס ערך מוסף התשל"ו-1976 (להלן – **תקנות מע"מ**) קיימות הוראות **המגבילות** את התרת ניכוי התשומות, על אף ששימשו לצורך עסקאות חייבות במס.

2. מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3 (להלן – **המשיב**) קבע כי חברת בטחון שירותים אבידר בע"מ (להלן – **המערערת**) ניכתה מס תשומות שלא בהתאם למגבלות הקבועות בתקנות מע"מ.

בהתאם, הוציא המשיב למערערת שומת תשומות ביחס לשנות המס 2011-2015 בסך של 5,674,809 ש"ח (קרן מס). שומה זו היא מושא הערעור שבפניי.

3. הדיון להלן סובב סביב שתי סוגיות:

**האחת**, האם המערערת רשאית לנכות מס תשומות בגין רכישת תלושים לארוחות לעובדיה, זאת בהתחשב במגבלה הקבועה בתקנה 15 לתקנות מע"מ?

**השנייה**, האם המערערת רשאית לנכות מס תשומות בגין שכירת כלי רכב פרטיים מחברות להשכרת רכבים, זאת בהתחשב במגבלה הקבועה בתקנה 14 לתקנות מע"מ?



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

4. בין שתי הסוגיות קיימים קשרי גומלין והמערערת אכן העלתה טענות המשותפות לשתייהן.
- בתמצית, המערערת סבורה כי אי הכרה בתשומות אשר שימשו, לטענתה, לצרכים עסקיים, מנוגדת לעקרון ההקבלה ולהוראת סעיף 38 לחוק מע"מ. לטענתה, יש לפרש בצמצום את התקנות המגבילות את זכות ניכוי מס התשומות וכפועל יוצא לאפשר ניכוי בשיעור יחסי שהוא כיחס השימוש לצרכי העסק לכלל השימוש.
5. טרם אכנס לדיון גופו אציין כי אין אנו חורשים על קרקע בתולה. שאלות אלו עמדו לפתחם של בתי המשפט לא פעם ולא פעמיים ובתי המשפט, לרבות בית המשפט העליון, כבר קבעו מסמרות בשאלות שבמחלוקת והציגו פרשנות ברורה וסדורה של התקנות באופן המקרין על יכולת והיקף התערבותו של בית משפט זה בהחלטת המשיב. משאמרתי זאת, הגיעה העת להיכנס לטרקלין.
- יצוין כי ההדגשות במסמך אינן במקור, אלא אם נכתב אחרת.

### המסגרת הנורמטיבית

6. מס ערך מוסף, כשמו כן הוא, מוטל על "הערך המוסף" של היחידה העסקית. מס ערך מוסף בנוי על העיקרון לפיו כל יצרן מחויב במס על הערך המוסף שהוא תרם למוצר בשרשרת הייצור עד הגעת המוצר לצרכן הסופי. באופן זה, מוטל המס על ערך המכירות בכל שלבי הייצור כאשר הקונה זכאי לנכות את המס שהתחייבו בו קניותיו (מס תשומות) מהמס שיתחייבו בו מכירותיו (מס עסקאות) (ראו, ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה לטקסטיל בע"מ, פ"ד לז(2) 744 (1983) (להלן – עניין אתא)).
7. "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק – "מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".
- מכאן, שניתן לנכות כמס תשומות רק מס ערך מוסף ששולם על רכישת או על קבלת נכסים או שירותים על ידי עוסק ובתנאי שהם "לצרכי העסק או לשימוש בעסקו" של העוסק.
8. סעיף 38(א) לחוק מע"מ מאפשר לעוסק לנכות מס תשומות: "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין...".
9. סעיף 41 לחוק מע"מ קובע כי ניתן לנכות מס תשומות רק בגין עסקאות החייבות במע"מ: "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".
- בדרך זו מתקיים עיקרון ההקבלה שבחוק מע"מ לפיו רק מי שחייב במס עסקאות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1 זכאי לנכות ממנו את מס התשומות בו עמד (אהרן נמדר **מס ערך מוסף** עמוד 625  
2 (חושן למשפט הוצאה לאור, כרך ב, מהדורה חמישית 2013) (להלן – **נמדר**).  
3 10. מבנה החוק יכול שיהיה מופר על ידי הוראות החוק.  
4 כך למשל, סעיף 31 לחוק מע"מ קובע לגבי עסקאות מסוימות כי הן פטורות מתשלום  
5 מע"מ (עניין **אתא** פסקה 10).  
6 11. לצד זאת, סעיף 44 לחוק מע"מ הסמיך את שר האוצר לקבוע הוראות בדבר "**נכסים**  
7 **ושירותים אשר מס התשומות ששולם על עסקאות בהם או על יבואם לא יהא ניתן**  
8 **לניכוי, או שהזכות לנכותו תוגבל**"; וכן, "**כללים לניכוי מס התשומות כשהנכסים**  
9 **או השירותים שבשל יבואם או העסקה בהם שולם המס שימשו גם בעסקאות**  
10 **שהמס עליהן מותר בניכוי וגם בעסקאות שהמס עליהן לא ניתן לניכוי**".  
11 המחוקק הראשי הסמיך אפוא את מחוקק המשנה להגביל את זכות הניכוי של מס  
12 תשומות.  
13 מכוח הסמכה זו שבחוק הותקנו תקנות 14, 15 ו-18 לתקנות מע"מ ותקנות אלה  
14 ניצבות בבסיס המחלוקת שבפניי.  
15 12. תקנה 14(א) לתקנות מע"מ קובעת כי "**המס שהוטל על מכירת רכב פרטי לעוסק או**  
16 **על ייבוא רכב כאמור בידי עוסק לא יהיה ניתן לניכוי**".  
17 תקנה 14(ב) מסייגת את הוראות תקנה 14(א) וקובעת כי הוראה זו לא תחול במקרים  
18 הבאים:  
19 "(2) **הייבוא או הרכישה נעשו –**  
20 **(א) בידי עוסק שעיקר עסקו מכירת רכב, לרבות רכב פרטי משומש, לגבי רכב שאין**  
21 **בו שימוש ואינו מיועד לשימוש לבד ממכירתו במהלך העסק;**  
22 **(ב) בידי עוסק אחר אם הרכב משמש אך ורק לאחד מאלה:**  
23 **ללימוד נהיגה בבית ספר לנהיגה;**  
24 **להשכרת רכב בידי מי שעסקו השכרת רכב;**  
25 **להסעת נוסעים במהלך העסק, בידי מי שעסקו הסעת נוסעים;**  
26 **לסיוורים וטיולי שטח, בידי מי שעסקו ארגון סיוורים או טיולים כאמור**".  
27 לעניין תקנה זו מוגדר "**רכב פרטי**" בתקנות מע"מ כך:  
28 "**רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו-שימושי, רכב מסחרי אחד ורכב מסחרי בלתי**  
29 **אחוד כמשמעותם בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, ובלבד שמשקלו הכולל**  
30 **המותר של רכב מסחרי כאמור אינו עולה על 3,500 ק"ג, וכן רכב המפורט בתוספת**  
31 **הרביעית, דומה לו במהותו או זהה לו, אך למעט ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי**  
32 **שדה או בחצרי העסק או המפעל**".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

13. תקנה 15א(ב) קובעת כי "מס תשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה בשל עובדו אינו ניתן לניכוי אלא אם הוכח, להנחת דעתו של המנהל, כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות והמכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח תקופתי של העוסק בעסקאות חייבות במס שמחירן נקבע לפי הוראות סעיף 10 לחוק".
- "תשומה" בשל עובד מוגדרת לצורך תקנה זו כ"נכס או שירות כגון ארוחה, דיור, מתנה או בידור, המיועדים להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובד או של בן-משפחתו".
14. תקנה 18א(א) לתקנות מע"מ באה לענות על הקושי שבניכוי תשומות מעורבות. המנגנון הקבוע בתקנה מאמץ את עקרון הפיצול לפיו יש להתיר בניכוי יחסי את מס התשומות, כיחס השימוש בתשומות לצרכי העסק לכלל השימוש בתשומות. התקנה קובעת כדלקמן: "בלי לפגוע בהוראות פרק זה, מס תשומות בשל רכישת נכסים או בשל קבלת שירותים לשימוש בעסקאות שלגביהן מותר מס התשומות בניכוי (להלן בתקנה זו - לצרכי העסק) וגם לשימוש בעסקאות שלגביהן אין מס התשומות מותר בניכוי או לכל שימוש אחר (להלן בתקנה זו - שלא לצרכי העסק) - יהא ניתן לניכוי בשיעור יחסי שהוא כיחס השימוש לצרכי העסק לכלל השימוש".
15. בטרם אכנס לעובי הקורה ואדון בשאלת זכותה של המערערת לנכות את מס התשומות בגין השכרת כלי רכב פרטיים ובגין מכירת תלושים לארוחות לעובדיה, אקדיש מספר מילים לטענת המערערת על בטלות תקנות 14 ו-15א לתקנות מע"מ בנימוק שהן מפרות את עקרון ההקבלה שהוא יסוד מיסודותיו של חוק מע"מ (פרוטוקול מתאריך 6.9.2017 עמוד 8 שורות 15-8)).

### בטלות תקנות 14 ו-15א לתקנות מע"מ

16. כלל בסיסי במשפט הציבורי בישראל קובע כי "הסדרים ראשוניים", הקובעים מדיניות כללית ועקרונות מנחים, צריכים להיקבע בחקיקה ראשית של הכנסת ואילו פרטי היישום של ההסדרים הראשוניים ("הסדרים משניים") צריכים להיקבע במסגרת תקנות או בהוראות מינהל (בג"ץ 3267/97 אמנון רובינשטיין נ' שר הביטחון, פ"ד נב(5) 481 502 (1998)).
17. עם זאת, המחוקק הראשי רשאי להסמיק את מחוקק המשנה גם בעניינים שהם על פי תוכנם בגדר "הסדרים ראשוניים", אך בתנאי שהסמכה זו נעשית בצורה מפורשת, ברורה וחד משמעית (בג"ץ 244/00 עמותת שיח חדש, למען השיח הדמוקרטי נ' שר התשתיות הלאומיות, פ"ד נו(6) 57, 25 (2002)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

18. בענייננו, דומה שלא יכול להיות ספק שלשון סעיף החוק המסמך היא ברורה ומפורשת.
- במסגרת סעיף 44 לחוק מע"מ הוסמך מחוקק המשנה לקבוע הוראות ספציפיות המגבילות את הזכות לנכות מס תשומות, הגם שיש בכך משום הפרה של עיקרון ההקבלה שבחוק.
- מחוקק המשנה יצק תוכן לעקרון הכללי וקבע מקרים ספציפיים בהם תוגבל הזכות לנכות את מס התשומות (השוו, ע"ש (מחוזי באר שבע) 7421/96 עמית שירותי כח אדם בע"מ וי.ע.ל נ' מנהל המכס פסקה 4 (30.04.1997)).
19. על כוונת המחוקק, כפי שהיא באה לידי ביטוי בסעיף 44 לחוק מע"מ, תעיד גם ההיסטוריה החקיקתית של הסעיף.
- בדברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף צוין כי, פרט לתנאים הקבועים בחוק לניכוי מס תשומות, יש לקבוע מגבלות נוספות: "טובין ושירותים שבהם הגבול בין שימוש עסקי לשימוש פרטי אינו ברור, כגון רכב נוסעים פרטי, ארוחות עסקיות וכד', ולגביהם ייקבע בתקנות שאין המס הגלום בתשומות שלהם מותר לניכוי" (הצעות חוק 1178 י"ז באייר תשל"ה 28.4.1975 בעמוד 253).
20. גישה זו באה לידי ביטוי גם במסגרת דינוי ועדת המשנה של ועדת הכספים לעניין חוק מס ערך מוסף שנערכו בתאריך 25.8.1975. ועדה זו דנה בסמכות שר האוצר לקבוע חריגים לעקרון ההקבלה בחוק ובמסגרת הדיון העיר נציג משרד האוצר דאז (מר הרצברג), כי סעיף 144(1) לחוק מע"מ מתייחס "למה שנקרא בלשון מס הכנסה – הוצאות עסקיות, כמו רכב, אירוח ועוד. כלומר, סוג עסקאות שלעולם אין לדעת אם הן מתייחסות באמת לעסק או שהן בבחינת הטבה לבעל העסק. הואיל והגבולות בין הוצאה עסקית ובין הנאת הפרט אינם ברורים אנחנו רוצים שיהיו הגבולות מסוימות על ניכוי. באנגליה, למשל, לא מתירים לנכות על רכב פרטי" (פרוטוקול מספר 5 משיבת המשנה של ועדת הכספים לעניין חוק מס ערך מוסף 25.8.1975 בעמוד 5).
21. כפועל יוצא, אין לקבל את טענת המערערת כי התקנות בטלות משום שהן מנוגדות לעיקרון ההקבלה שבחוק מע"מ.
- משנמצא כי התקנות שרירות וקיימות והותקנו כדין מכוח הסמכה מפורשת בחקיקה ראשית, הגיעה העת לבחון את טענות המערערת, כי בנסיבות עניינה היא הייתה רשאית לנכות את מס התשומות בו עמדה, על אף המגבלות הקבועות בתקנות.
22. דרך הילוכי בבחינת טענות המערערת בערעור יהיה כדלקמן:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 תחילה, אציג את טענות הצדדים בכל אחת מהסוגיות שעל הפרק.  
2 לאחר מכן אסקור את התכלית החקיקתית שביסוד כל אחת מהמגבלות הקבועות  
3 בתקנות 14 ו-15א לתקנות מע"מ ואת הפרשנות שניתנה לתקנות בפסיקת בתי  
4 המשפט.  
5 לבסוף, אבחן את טענת המערערת כי היא נכנסת בגדר החריגים לתקנות המאפשרים  
6 ניכוי של מס התשומות.

### תקנה 15א – מס תשומות על טובות הנאה לעובד

#### רקע עובדתי וטענות הצדדים

9 23. המערערת עוסקת במתן שירותים בתחום האבטחה, השמירה והניקיון. עובדי  
10 המערערת השונים מוצבים באתרים של לקוחות המערערת, כדוגמת התעשייה  
11 האווירית, רשות שדות התעופה, מע"צ וחברת החשמל, ושם נותנים את השירותים  
12 השונים.  
13 24. המערערת רכשה מצדדים שלישיים תלושים על מנת שישמשו את עובדיה לרכישת  
14 ארוחות באתרים השונים של הלקוחות.  
15 אין מחלוקת כי המערערת התחייבה לרכוש ארוחות לעובדיה במסגרת ההסכמים  
16 בהם נקשרה עם לקוחותיה (ראו פירוט בנספח להחלטה בהשגה וכן פרוטוקול עמוד  
17 26 שורה 28).  
18 המערערת התייחסה לסכומים ששילמה לרכישת התלושים לארוחות כתשומות  
19 ששולמו בעסקאותיה עם הלקוחות ולכן ניכתה סך של 1,807,618 ש"ח כמס  
20 תשומות.  
21 25. לטענת המשיב, המערערת לא הייתה רשאית לנכות מס תשומות בגין הארוחות  
22 לעובדיה, לאור הוראת תקנה 15א לתקנות מע"מ.  
23 לטענתו, תלושי הארוחות שנרכשו עבור העובדים הם בגדר "תשומה בשל עובד" לפי  
24 תקנה 15א שכן טובת ההנאה הדומיננטית מהם צומחת לעובד. המשיב סבור כי,  
25 הכרה בתשומות אלה תיצור עיוות כלכלי שיפגע בקופת המדינה **משום שמשמעותה**  
26 **היא צריכה סופית של טובין על ידי עובדי החברה ללא נשיאה במס ערך מוסף**.  
27 עוד טוען המשיב כי אין מניעה להחיל את תקנה 15א על תשומה מעורבת, אף תחת  
28 ההנחה שגם למעביד נצמחה הנאה מאספקת הארוחות לעובדיו. לטענתו, על תשומה  
29 מעורבת בשל עובד יש להחיל את תקנה 15א, ולא את תקנה 18, שכן מדובר בתקנה  
30 ספציפית.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

26. המערערת טוענת כי היא מחויבת לשאת בעלות רכישת תלושי הארוחות לעובדיה על פי הסכמי ההתקשרות בינה לבין לקוחותיה, כחלק מהחובה החוקית להשוות את תנאי העסקתם של עובדי קבלן כוח אדם לתנאי העסקתם של עובדי מזמין השירות. על כן, לגישה, יש לראות בעלות רכישת הארוחות לעובדיה כשירות הניתן ללקוחותיה ולא כתשומה לעובד.

27. עוד טוענת המערערת כי היא משמשת "צינור" ברכישת הארוחות, כאשר הצרכן הסופי הוא מי שנהנה מעבודת העובדים, קרי, הלקוחות. לכן, ככל שיש מקום לבצע תיאום בגין רכישת הארוחות הרי שיש לעשותו בספרי מזמיני השירות, הלקוחות, ברוח האמור בתקנה 6 לתקנות מע"מ.

28. לחילופין, המערערת טוענת כי מדובר בתשומה מעורבת, שחלקה לטובת המעביד וחלקה לטובת העובד, ולכן היה מקום ליישם את תקנה 18 לתקנות מע"מ ולהכיר בתשומות בהתאם לחלק המשקף את טובת המעביד.

### תקנה 15 לתקנות מע"מ – רקע ותכלית

29. ב-ע"א 446/79 תעשיות רוגוזין בישראל בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד לד(4) 584 (1980), קבע בית המשפט העליון כי מתן טובת הנאה לעובדים היא עסקה החייבת במע"מ ולכן עוסק רשאי לנכות כמס תשומות סכומים ששילם לבעלי מסעדה שסיפקו אוכל לעובדיו.

הלכה זו לא הייתה לרוחו של המחוקק ובעקבותיה הותקנה תקנה 15 לתקנות מע"מ (ראו פרוטוקול מספר 114 משיבת ועדת הכספים מתאריך 17.5.1982 עמודים 4-5, ופרוטוקול מספר 116 משיבת ועדת הכספים מתאריך 18.5.1982 עמוד 3 (הכנסת העשירית)).

30. לפי תקנה 15א(א), כל נכס או שירות שניתן לעובד, כגון ארוחה, דיור, מתנה או בידור המיועד להנאתו, לתועלתו, לרווחתו או לטובתו של העובד או של בן משפחתו, מהווים "תשומה בשל עובד".

31. תקנה 15א נועדה אפוא לסתום פרצה שעלולה הייתה להיווצר, לולא נקבע האיסור על ניכוי מס תשומות, בגין חלק משכר העבודה הניתן באמצעות הטבות בעין לעובד, כאשר לא שולם מע"מ בעת קבלת ההטבות על ידי העובד כצרכן סופי.

מאחר ששכר עבודה אינו בגדר "שירות" כמובנו בחוק מע"מ, העובד אינו מוציא חשבונית מס למעסיקו ואינו משלם מס ערך מוסף עבור שכר העבודה שקיבל. תוצאה לפיה, מעסיק יוכל לנכות מס תשומות בגין עלות שירותים שונים שהוא מעניק לעובדיו כחלק משכר עבודתם (למשל, דיור, אוכל, מתנות או בידור), מהווה





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

פגיעה לא מוצדקת בקופה הציבורית (ראו, ע"א 155/89 התעשייה האווירית  
לישראל בע"מ נ' מנהל המכס והבלו (31.12.1989) (להלן – עניין התעשייה  
האווירית); ע"ש (מחוזי באר שבע) 7421/96 עמית שירותי כח אדם בע"מ וי.ע.ל נ'  
מנהל המכס (30.04.1997)).

32. תקנה 15א לתקנות מע"מ קובעת כי מס התשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה  
בשל עובדו אינו ניתן לניכוי אלא אם הוכח להנחת דעתו של המנהל כי התשומה  
נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות, והמכירה או מתן השירות כלולים בדוח תקופתי  
של העוסק כעסקה חייבת במס שמחירה נקבע לפי הוראת סעיף 10 לחוק מע"מ.  
תקנה 15א מחייבת אם כן את המעסיק למכור את טובות ההנאה לעובדיו (כגון  
ארוחות ודיר) כתנאי לניכוי מס תשומות בגין עלותן.

### ניכוי מס תשומות בגין ארוחות לעובדים – דיון והכרעה

#### האם העובדים הם עובדי המערערת או עובדי הלקוחות (מזמיני השירותים)?

33. תנאי העסקתם של עובדי קבלן מצויים במוקד הדיון הציבורי ובפסיקה מזה שנים  
רבות (ראו, למשל, שרון רבין מרגליות, "חברות השירותים, מזמיני השירותים  
ובעיקר מה שביניהם: על מעמדם ועל אכיפת זכויותיהם של עובדי חברות  
השירותים" מחקרי משפט כה 525 (2009); ע"ע 53348-01-12 גרמן ישייב – ח.א.ש  
מערכות ושירותים בע"מ פסקה 36 (29.8.2013); ס"ק (אזורי ים) 43570-10-14  
הסתדרות העובדים הכללית החדשה - איגוד השמירה והניקיון - קבוצת מודיעין  
אזרחי בע"מ (01.06.2015)).

34. הדיון הציבורי הביא לחקיקתם של מספר חוקים שנועדו להיטיב את תנאי העבודה  
והביטחון התעסוקתי של עובדי הקבלן: תחילה באמצעות החוק להעסקת עובדים  
על ידי קבלני כוח אדם, התשנ"ו-1996 ובהמשך באמצעות החוק להגברת האכיפה  
של דיני העבודה, התשע"ב-2011; כן, נחתמו הסכמים קיבוציים בענף השמירה  
והאבטחה ובענף הניקיון כחלק ממגמה זו.

התכלית שעמדה בבסיס דברי החקיקה וההסכמים הקיבוציים היא שיפור תנאי  
העובדים בענף השמירה והניקיון, באמצעות השוואת תנאיהם לתנאי העבודה של  
עובדים המועסקים באופן ישיר על ידי מזמיני השירות.

35. נוסח ההוראה הנוגעת לסבסוד ארוחות לעובדים, כפי שעוגנה במסגרת הקיבוצית,  
מלמד כי היא נועדה להבטיח שהמעסיק, דהיינו המערערת, ידאג להשוואת תנאי  
העסקת העובדים לתנאי העסקה של עובדי מזמין השירות: "במקומות עבודה אשר  
בין כתליהם קיים מזון המסובסד על ידי מזמין השירות, יהיה עובד, המבצע את





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

עבודתו בפועל באותו מקום עבודה, זכאי לרכוש, בסבסוד המעסיק, ארוחה באותו  
מזנון תמורת הסכום שאותו משלמים, בעד אותה ארוחה, עובדי מזמין השירות  
המועסקים באותו מקום עבודה" (ראו, למשל, סעיף 12 להסכם עבודה קיבוצי בענף  
השמירה והאבטחה; סעיף 12 לצו הרחבה בענף הניקיון לפי חוק הסכמים  
קיבוציים; נספחים 11 ו-21 לתצהיר המערער; ראו גם סעיף 4 לחוק העסקת  
עובדים על ידי קבלני שירות בתחומי השמירה והניקיון בגופים ציבוריים, התשע"ג-  
(2013).

36. אין מחלוקת בין הצדדים כי מי שקיבל את תלושי הארוחות הם עובדי המערער  
ולא עובדי הלקוחות (פרוטוקול עמוד 28 שורה 9-1, עמוד 46 שורות 11-3). אין גם  
מחלוקת כי עובדים אלה נתנו את השירות ללקוחות מטעם המערער.  
37. משבחרה המערער, המעניקה ללקוחותיה שירותי כוח אדם, לקבל על עצמה  
לסבסד ארוחות לעובדיה, ואין זה משנה אם עשתה כן במסגרת התקשרותה  
החוזית עם לקוחותיה או מכוח חובתה על פי דין, דינה כדין כל מעביד שאינו רשאי  
לנכות מס תשומות בגין הטבה שנתן לעובדיו, אלא בתנאים הנקובים בתקנה 15  
לתקנות מע"מ.

### מי הנהנה העיקרי מהתשומה?

38. אקדים ואומר, כי הצדק עם המשיב כי הנהנה העיקרי והדומיננטי מצריכת  
הארוחות הוא העובד.  
בכך נדחית טענת המערער, כי אין לראות ברכישת תלושי הארוחות משום  
"תשומה בשל עובד" לפי תקנה 15א.  
מכאן, שיש לראות ברכישת תלושי הארוחות משום "תשומה בשל עובד" באופן  
המחייב את יישום הוראות תקנה 15א.

39. בית המשפט העליון נדרש למחלוקת שבפניי בעניין ע"א 3457/99 מנהל מע"מ  
גבעתיים נ' קינטון 1992 בע"מ, פ"ד נז(3) 529 (2003) (להלן – עניין קינטון).  
באותו מקרה, דובר בחברות כוח אדם שהביאו עובדים זרים לישראל לצורך  
העסקתם בתחום הבנייה. ההסכמים בין חברות כוח אדם לבין חברות הבנייה כללו  
התחייבות מצד הראשונות להעמיד לרשות העובדים הזרים מגורונים ולשלם את  
הוצאות החזקתם. חברות כוח אדם ביקשו לנכות את מס התשומות בגין הוצאות  
אלה כנגד החשבונות שהוציאו לחברות הבנייה אולם מנהל מע"מ סירב להתיר את  
ניכוי מס התשומות בטענה שמדובר בתשומות בשל עובד כמשמעותן בתקנה 15א,  
שאסורות בניכוי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

המערערות בעניין קינטון, בדומה למערערת כאן, טענו כי אין לראות בתשומות בגין המגורונים משום תשומות "בשל העובד" ומשום כך טענו לאי תחולת התקנה. טענתן הייתה כי מדובר בתשומות שאינן מיועדות להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובדים אלא לטובתן של חברות הבנייה והן ניתנו כחלק בלתי נפרד מהתחייבותו העסקית של המעביד.

40. בית המשפט העליון בעניין קינטון דחה טענה זו וקבע כי "העובדה שחלק מהתשומות הן גם לטובת המעביד אינה מעלה ואינה מורידה. תקנה 15א אינה מדברת על כך שהתשומה תהיה באופן בלעדי לטובתו של העובד ... אך כל עוד יש בתשומה משום תועלת והנאה לעובד, ניכוי מס התשומות יותר רק אם התקיימו הדרישות של תקנה 15א(ב)" (שם, פסקה 10).

41. על החלטה זו הוגשה בקשה לדיון נוסף (דנ"א 4340/03 קינטון 1992 בע"מ נ' מנהל מע"מ גבעתיים 19.10.2003). טענתן העיקרית של העותרות הייתה, כי בית המשפט קבע הלכה קשה משום שנתן פרשנות רחבה מידי לשלילת הזכות לניכוי מס תשומות הקבועה בתקנה 15א.

כב' השופט א' מצא דחה את הבקשה לדיון נוסף, תוך שהוא מציין כי "אין לגזור מפסק-הדין מסקנה גורפת כאילו נאמר בו שכל אימת שמופקת תועלת לעובד מתשומה, לא תותר התשומה בניכוי". כב' השופט הוסיף וקבע כי החידוש בעניין קינטון הוא דווקא בקביעה כי "הזכות לניכוי תשומות בשל עובד, לפי תקנה 15א(ב), מוגבלת לעסקאות שבין המעביד לבין העובד, ואינה חלה על עסקאות שבין המעביד לבין לקוחותיו העסקיים".

(ראו גם עניין התעשייה האווירית שם נקבע כי, הגם שיש באספקת ארוחות לעובדים בכדי לייעל את העבודה ולהביא תועלת למעביד, ארוחות ניתנות לעובד על מנת להטיב עמו. כן ראו ע"ש 5448/99 ביראני חברה למסחר ועבודות הסרת צבע בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה פסקה 4 (24.4.2002) שם נדון עניין אספקת תלושי ארוחות לעובדים ונקבע כי "היעוד הדומיננטי הוא לטובת העובד").

42. נמצאנו למדים, כי לצורך תחולת תקנה 15א יש לבחון את מידת התועלת שצמחה לעובד מהתשומה אל מול מידת התועלת שהפיק ממנה המעסיק. בסופו של דבר, שאלת ניכוי מס התשומות תוכרע על פי זהותו של הנהנה הישיר והדומיננטי מאותה תשומה.

43. בהקשר זה יש לזכור כי, כשם שלא כל תועלת הצומחת לעובד מהתשומה די בה כדי לשלול מהמעביד את ניכוי מס התשומות, כך גם אין בעובדה שחלק מהתשומה היא לטובת המעביד כדי לאפשר את ניכוייה. בסופו של דבר, המבחן הוא של עיקר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 וטפל והצורך הוא באיתורו של הנהנה הישיר והדומיננטי מהתשומה, גם אם אינו  
2 הנהנה הבלעדי ממנה.  
3 44. במקרה דנן, העובד הוא הנהנה הישיר והדומיננטי מהתשומה של סבסוד הארוחות  
4 (עמוד 29 שורות 14-16).  
5 פים לכאן דברי בית המשפט העליון בעניין **האחים עובדיה**, שדומה כי נכתבו ממש  
6 לענייננו: "תלושי הארוחות שנתנה המערכת לעובדים על-פי ההתחייבות שנטלה  
7 על עצמה בענין זה בחוזה בינה ובין הרשות, מהווים טובת הנאה מובהקת לעובדים  
8 וזהו אפיונה הדומיננטי של תשומה זו" (ע"א 4591/09 אחים עובדיה שרותי ניקיון  
9 ושמירה בע"מ נ' מנהל מע"מ פתח תקוה, פסקה 5 (20.3.2011) (להלן – עניין אחים  
10 עובדיה)).  
11 45. דברים אלה עולים בקנה אחד עם תפיסת היסוד שבחוק מע"מ לפיה המס מוטל על  
12 הצריכה של טובין ושירותים.  
13 במקרה שבפנינו הצרכן הסופי, לעניין השימוש בתלושי הארוחות, הוא העובד ולכן  
14 התועלת הישירה והראשונית של השימוש בתלושים היא שלו.  
15 46. ב"כ המערער הסביר, בלשונו הייחודית יש לומר, מדוע לטעמו הנהנה העיקרי  
16 מהארוחות הוא המעביד ולא העובד, ולכן אין לשלול ממנו ניכוי מס תשומות לפי  
17 תקנה 15א. וכך היה הסברו: "העובדה שהעובד צורך את המזון אינה הופכת את  
18 אותה צריכה לטובת העובד ואינה הופכת את העובד לצרכן סופי, הואיל ואת  
19 האנרגיות הנובעות מהמזון הוא משקיע בחזרה בעבודה. כידוע על פי חוק שימור  
20 האנרגיה, אנרגיה אינה הולכת לאיבוד, ומשכך אותו מרכיב אנרגיה במזון המספק  
21 לעובד את האנרגיה המנוצלת על ידו במקום העבודה, הוא טובת המעביד, בצורה  
22 מובהקת... את העובד בהקשר זה ניתן לראות כמעין מתווך להעברת האנרגיה  
23 שבמזון לאנרגיה שדרושה לביצוע העבודה" (סעיף 23.2 להודעת הערעור).  
24 47. דברים אלה אין לקבל.  
25 כל טובת הנאה לעובד עשויה להשפיע, מטבע הדברים, על תפוקת העבודה ועל  
26 ההתייעלות בעבודה. אולם העובדה שחלק מהתשומות הן גם לטובת המעביד, ולו  
27 בעקיפין, אין בה כדי לשנות.  
28 כאמור, אין בתקנה 15א דרישה כי העובד יהיה הנהנה הבלעדי מהתשומה (עניין  
29 קינטון, פסקה 10). השאלה בה אנו עוסקים היא קביעת זהותו של הנהנה הישיר  
30 והעיקרי מטובת ההנאה וטובת הנאה עקיפה או אגבית של המעביד לא תשלול את  
31 תחולתה של תקנה 15א.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 כאשר עסקינן בטובת הנאה מסוג של סבסוד ארוחות, ברי כי מדובר בטובת הנאה  
2 **ישירה** של העובדים ואין ספק כי הצרכן הסופי לעניין השימוש בתלושי הארוחות  
3 הוא העובד עצמו (פרוטוקול עמוד 29 שורות 14-16).  
4 אילולא היו העובדים מקבלים תלושים, הם היו נדרשים לרכוש ארוחות בכספם או  
5 לטרוח ולהביא אוכל מהבית כך שברור כי הם אלו שהפיקו את התועלת הישירה  
6 והעיקרית מהארוחות. טובת ההנאה שצמחה מכך למעביד היא עקיפה וטפלה  
7 לעומת טובת ההנאה שצמחה לעובד.

8 48. המערערת טוענת כי ראייה לכך שהיא הנהנית העיקרית מהתשומה ניתן למצוא בכך  
9 שהיא התחייבה חוזית כלפי לקוחותיה לספק את תלושי הארוחות לעובדים. אלמלא  
10 עשתה זאת, לא הייתה עומדת בתנאי המכרז ולא הייתה מתקשרת עם הלקוחות  
11 בחוזי עבודה. מכאן שהיא הנהנית העיקרית מהתשומה.  
12 טענה זו אין בידי לקבל.

13 העובדה שרכישת תלושי הארוחות היוותה מרכיב בעסקה מסחרית שנקשרה בין  
14 המערערת ללקוחותיה, אין בה לשנות לעניין זהותו של הנהנה העיקרי מהארוחות.  
15 גם אם קיים קשר סיבתי בין התשומה להתקשרות המערערת בחוזי עבודה עם  
16 הלקוחות, עדיין הנהנה העיקרי מהתשומה הוא העובד שצרך את אותן ארוחות.  
17 49. זאת ועוד, דווקא העובדה שהלקוח עיגן את דרישתו להענקת ארוחות לעובדים  
18 בהסכמים בינו לבין המערערת מחזקת את הקביעה כי הארוחות נועדו לרווחת  
19 העובד: **"שהרי אין כל היגיון בכך שהרשויות תכפינה על המעסיקים התחייבויות**  
20 **שנועדו באופן בלעדי לתועלתם של המעסיקים"** (עניין קינטון, פסקה 11).

### טענת המערערת כי התשומה שימשה לעסקה חייבת במס בינה לבין לקוחותיה

21 50. המערערת טוענת כי בד בבד עם רכישת תלושי הארוחות לעובדים ותשלום מס  
22 התשומות, חייבה "גב אל גב" את לקוחותיה בהחזר הוצאות הארוחות וגבתה מהן  
23 מס עסקאות (ראו לדוגמה החשבוניות המצורפות לנספח 2 לתצהיר המשיב). לאור  
24 זאת, המערערת טוענת כי התשומות שימשו לעסקה חייבת במס ומטעם זה יש  
25 להתיר את ניכוי כפי שקובע סעיף 41 לחוק ("אין לנכות מס על תשומות אלא אם  
26 **הן לשימוש בעסקה החייבת במס"**).

27 51. אין בידי לקבל את הטענה.  
28 52. ייאמר כבר כעת, כי כתוצאה מניכוי מס התשומות על ידי המערערת, עובדיה צרכו  
29 שירותים, כצרכנים סופיים, מבלי ששולם עבור שירותים אלו מס ערך מוסף.  
30 תוצאה זו עומדת בניגוד לתכלית תקנה 15א, ולכן אין לאפשר אותה.  
31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

53. מלשון תקנה 15א לתקנות ("התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות") עולה כי  
תנאי לניכוי מס תשומות הוא הדרישה למכירת התשומות לעובד עצמו כצרכן סופי  
של התשומה, ולא ניתן להסתפק במכירת התשומה ללקוחות.  
בעניין קינטון נקבע בהקשר זה כי: "עם זאת אין לזלזל גם בנימוק הפורמלי, כי יש  
להקפיד בדיווח לשלטונות המע"מ על המסגרת העסקית הישירה בין העובד לבין  
המעביד. דרישה פורמלית זו עולה מפורשות מהתנאי בתקנה 15א(ב)... " (שם,  
פסקה 16).  
54. העובדה שהתשומות בגין הארוחות שימשו לעסקה חייבת במס בהתקשרות עם  
לקוחות המערערת, אין בה לשנות.  
כאמור, תקנה 15א קובעת באופן מפורש כי בשל מתן תלושי הארוחות לעובדים, על  
המעביד להוציא חשבוניות מס לעובדים. הנפקת חשבוניות מס ללקוחות אינה  
מקיימת אחר דרישת תקנה 15א(ב) ולכן אין בה לספק.  
הדברים נקבעו במפורש בעניין קינטון: "העסקאות עליהן יש לדווח כעסקאות  
חייבות במס, אליהן מכוונת תקנה 15א(ב), הן עסקאות בין המעביד לבין העובד ולא  
עסקאות בין המעביד לבין לקוחותיו העסקיים" (שם, פסקה 14).  
הוה אומר, הזכות לניכוי מס על "תשומות בשל עובד" לפי תקנה 15א(ב) מוגבלת  
אך ורק לדיווח על עסקאות בין המעביד לעובד. הנפקת חשבוניות מס ללקוחות בשל  
החזר הוצאות ארוחות לעובדים אינה מקיימת אחר דרישת הדיווח שבתקנה 15א(ב)  
לתקנות.  
ודוק, לא מדובר בדרישה פורמלית גרידא. ביסוד הדרישה, לפיה העסקה החייבת  
בדיווח היא זו הנערכת עם העובד ולא עם הלקוחות, עומד שיקול מהותי, כפי  
שאפרט ואסביר בהמשך.

### טענת המערערת כי לא נגרם הפסד לקופה הציבורית

55. המערערת טוענת כי הוציאה חשבוניות מס בגין התמורה שקיבלה מלקוחותיה  
העסקיים ושולם בגינה מס ערך מוסף כחוק. מאחר שתמורה זו כללה את החזר  
הוצאות עלות הארוחות לעובדים, לא ניתן לומר כי שלטונות מס ערך מוסף הפסידו  
מכך שנוכה מס תשומות בקשר לעלות ארוחות אלה. מאחר ששולם מס ערך מוסף  
בגין מחיר הארוחות (במסגרת החזר ההוצאות בהתקשרות עם הלקוחות) יש לאפשר  
את ניכוי מס התשומות בגין רכישתן.  
כך הוסברה טענה זו על ידי ב"כ המערערת במהלך דיון ההוכחות: "בוא נעשה את  
זה פשוט. היא קונה את זה מספק אוכל. כל מיני כאלה. הספק הוציא לה חשבונית,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 היא משלמת לו. היא משלמת את ה-117, קיזזה את ה-17, לקחה אותו בחזרה,  
2 הוציאה באותו הסכום חשבונית על האוכל לרשות שדות התעופה לצורך העניין ואת  
3 ה-17 אחוז שהיא קיזזה היא העביר למע"מ. היא מבחינתה לא רימתה..." (עמוד  
4 103 שורות 27-23).

5 56. חוששני כי המערערת נתפסה לכלל טעות.

6 57. בעניין קינטון נקבע כי: "כאשר העסקה המדווחת היא בין המעביד לבין הלוקח  
7 העסקי, אותו לקוח אינו הצרכן הסופי של הנכס או של השירות. מכאן שהלוקח  
8 יכול לנכות את המס ששילם בעסקה עם המעסיק (חברת כוח האדם) כנגד מס  
9 העסקאות בעסקאות עתידיות עם לקוחותיו שלו. לעומת זאת, העובדים הזרים  
10 צורכים נכסים או שירותים כצרכנים סופיים מבלי שישולם מס ערך מוסף" (שם,  
11 פסקה 14).

12 58. על פי קביעת בית המשפט העליון, רק במצבים בהם נמכרו התשומות לעובד כצרכן  
13 סופי, באופן שהוא אינו יכול לנכות את מס התשומות בגינן, רק אז ייצא המעביד  
14 ידי חובתו על פי תקנה 15א ויותר לו ניכוי מס התשומות בגין תשומות אלו.  
15 כל חלופה אחרת, לרבות החלופה של מכירת התשומות ללקוחות העסקיים של  
16 המעביד, תאפשר את ניכוי מס התשומות פעם נוספת בידי הלקוחות, כעוסק, תוך  
17 גרימת חיסרון כיס לקופת המדינה.

18 יצוין כי במסגרת הדיון הנוסף בעניין קינטון קבע בית המשפט העליון כי זה החידוש  
19 בפסק הדין, דהיינו, "בקביעה כי הזכות לניכוי תשומות בשל עובד, לפי תקנה  
20 15א(ב), מוגבלת לעסקאות שבין המעביד לבין העובד, ואינה חלה על עסקאות שבין  
21 המעביד לבין לקוחותיו העסקיים".

22 בדיון הנוסף נקבע כי "גם בחידוש זה אין חשיבות או קשיות מיוחדת שבכוחן  
23 להצדיק קיומו של דיון נוסף", דהיינו, ההלכה כי הזכות לניכוי מס תשומות בגין  
24 תשומות בשל עובד חלה רק אם היה דיווח על עסקאות בין המעביד לעובד, נותרה  
25 על כנה והיא בעינה עומדת.

26 59. ויובהר שוב, העסקאות עליהן היה על המערערת לדווח כעסקאות חייבות במס ערך  
27 מוסף הן העסקאות בינה לבין העובדים ולא בינה לבין הלקוחות. רק במסגרת דיווח  
28 זה רשאי המעביד לנכות את מס התשומות בו עמד כנגד מס עסקאות שיגולגל על  
29 העובד. בכל הנוגע לעובד, מאחר שהוא הצרכן הסופי של הארוחות, הוא אינו זכאי  
30 לנכות את המע"מ הגלום בחשבונית המס שתוצא לו על ידי המעביד וכך נמנעת  
31 הפגיעה בקופה הציבורית.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

60. זאת ועוד, מתן התלושים לעובדים מגלם מתן הטבה בשווה כסף לעובד הניתנת כ"תחליף שכר" ששוויה נקבע לפי מחיר הארוחות (בהתאם לסעיף 10 לחוק מע"מ).  
מתן התלושים לעובדים משמעו חיסכון לעובדים בהוצאות הכרוכות ברכישת הארוחות שהמס הכלול בהן לא היה ניתן לניכוי על ידי העובדים, לו היו רוכשים את הארוחות מכספם, בשל היותו הוצאה פרטית ולכן היה אמור להתקבל בידי אוצר המדינה כמס סופי.

תקנה 15א נועדה אפוא למנוע מתן הטבה לעובד כתחליף שכר תוך ניכוי סכומי המע"מ, אשר היו אמורים להתקבל בקופת המדינה כמס סופי אילו היה העובד רוכש את הטובין במישרין.

61. יש לחדד, כי אין לקבל את טענת המערערת כי היא זכאית לניכוי התשומות משום שעלות הארוחות גולמה במחיר עסקאותיה עם לקוחותיה והוצאו בגיןן חשבוניות מס ושולם מס ערך מוסף. ההנחה היא כי המעביד תמיד ינסה לגלם במחירן של העסקאות עם לקוחותיו את עלות ההטבות שהוא נתן לעובדיו ושהלקוחות יגלמו את עלות הנכסים והשירותים במחיר עסקאותיהם עם לקוחותיהם שלהם.

הטענה כי ניתן "להסתפק" בתשלום מס ערך מוסף על ידי הצרכנים הסופיים של לקוחות המערערת, בגין מחירי הנכסים והשירותים המגלמים את טובות הנאה לעובדים, אין בה לסייע למערערת. שכן, עצם התקנתה של תקנה 15א מלמדת כי המחוקק לא התכוון להסתפק באפשרות של גביית מס עקיפה בדרך זו. תקנה 15א נועדה להבטיח דיווח ישיר ומידי בדבר הנכסים והשירותים הניתנים לעובדים כצרכנים סופיים.

קבלת הטענה כי, המעביד פטור מדיווח ישיר על עסקה עם עובדיו, לאור העובדה שהתשומות בשל עובדיו מגולמות במחיר העסקאות עם לקוחותיו (שהן בגדר "עוסק") ו/או במחיר הנכסים או השירותים לצרכנים הסופיים של לקוחותיו, תרוקן מתוכן את תקנה 15א שנועדה להבטיח דיווח ישיר ומידי לעובדים דווקא ולא להסתפק בגביית מס עקיפה בדרך זו (עניין קינטון, פסקה 15).

### טענת המערערת על מיסוי רטרואקטיבי

62. המערערת טוענת כי, לו ידעה שעליה לשקלל את מרכיב המע"מ בגין הארוחות לעובדים בהתקשרותה עם לקוחותיה, הייתה נערכת מראש ומציעה מחיר הלוך בחשבון את העובדה שהיא אינה זכאית לנכות את מס התשומות בגין רכישת תלושי הארוחות לעובדים. מאחר שלא נערכה כראוי, יש בחיובה במס תשומות משום מיסוי רטרואקטיבי.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

במילים פשוטות, המערערת טוענת כי רכשה תלושים במחיר 100 ובתוספת מע"מ  
במחיר 117. בחשבונית המכירה ללקוחות חייבה אותן, גב אל גב, בהחזר הוצאות  
ארוחות לעובדים בסכום של 100 (תחת הנחתה כי היא זכאית לקזז את מס  
התשומות, 17, בגין רכישת הארוחות) ובצירוף מע"מ גבתה מהן סכום של 117. לו  
ידעה כי אינה זכאית לנכות את מס התשומות (17) כי אז הייתה מחייבת את  
הלקוחות בהחזר הוצאות בסכום של 117 ולא בסכום של 100 (ובחיובן במע"מ על  
סכום של 117 חלף חיובן במע"מ על סכום של 100).  
63. טענה זו היא מוקשית.  
קשה לקבל את טענת המערערת כי לא הייתה מודעת לצורך בשקלול מרכיב המע"מ  
בעסקאות עם לקוחותיה. לשון תקנה 15 ברורה ומפורשת ואם בכך לא די הרי  
שלאורך השנים ובאופן עקבי נפסקו הלכות לעניין תקנה 15 שקבעו כי אין להתיר  
את ניכוי מס התשומות מבלי לדווח על עסקה ישירה ומידית **לעובדים** (ראו הדיון  
בעניין זה בפרוטוקול בעמודים 95-94).  
64. במהלך הליך ההוכחות בחרה המערערת להותיר באופן עמום את השאלה אם  
התייעצה עם גורמים מקצועיים מטעמה המלווים אותה שנים רבות טרם הגישה את  
הצעתה למכרז (עמוד 33 שורות 27-33, עמוד 34 שורות 1-18).  
המערערת לא זימנה את העדים הרלוונטיים לעניין זה, כגון את המנכ"ל שטיפל  
במכרזים או את רואה החשבון שלה (עמודים 15-19, עמוד 42 משורה 20 עד עמוד  
43 שורה 9, עמוד 46, עמוד 48 שורות 17-20, עמוד 53 שורות 11-16) (סעיף 6 לתצהיר  
אבידר וסעיף 13 לתצהיר נווה). המערערת אף בחרה שלא לפנות למשיב על מנת  
לברר את הסוגיה (עמוד 34 שורות 15-25).  
לאור זאת, אין למערערת אלא להלין על עצמה משבחרה שלא לשקלל את מרכיב  
המע"מ בהתקשרותה העסקית עם לקוחותיה.  
גם אם נניח שהמערערת לא הייתה ערה להלכה הפסוקה בתחום, היה עליה לקחת  
בחשבון כי פרשנותה לעניין תקנה 15 לא תתקבל על ידי המשיב והיא תצטרך  
להחזיר את מס התשומות שקיזזה.  
למותר לציין, כי העובדה שהמערערת פעלה בניגוד לתקנה 15 בניכוי מס התשומות,  
היא שאפשרה לה יתרון על פני עוסקים אחרים שהתמודדו מולה במכרזים והציעו  
מחירי עסקאות הלוקחים בחשבון את המגבלות שבתקנה 15 תוך שקלול מרכיב  
המע"מ (כלומר, הצעת מחיר בסכום של 117 ולא בסכום של 100, בנתוני הדוגמא  
שבסעיף 62 לעיל).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 אף לא מן הנמנע כי המערערת זכתה במכרזים דווקא משום שבחרה שלא לפעול על  
2 פי תקנה 15א (עמוד 91 שורות 12-8).  
3 65. במצב דברים זה, תמוהה טענת המערערת כי חיובה נעשה באופן רטרואקטיבי משום  
4 שלא לקחה בחשבון את עלות המע"מ כאשר ניגשה למכרזים (ראו פסקה 9 לתצהירו  
5 של ישראל נווה, וכן בפרוטוקול עמוד 33 שורות 20-19).  
6 האחריות לשלם מס אמת רובצת על המערערת ולא מצאתי כי הייתה אי בהירות  
7 הסכמית או חוקית בעניין זה (השוו, ע"א 4946/16 שלמה סעד נ' פקיד שומה  
8 אשקלון פסקה נ"ד (12.9.2017)).

### טענת המערערת על אכיפה בירנית

9  
10 66. המערערת טוענת כי המשיב נהג כלפיה באכיפה בירנית. הטענה עלתה כטענה  
11 עיקרית בתצהירו של מר אבידר מטעם המערערת (סעיפים 12-8).  
12 המשיב דוחה את הטענה מכל וכל.  
13 דעתי עם המשיב.  
14 67. ראשית, צודק המשיב כי מדובר בטענה שהיא בגדר הרחבת חזית אסורה (סעיף 16  
15 לתצהיר המשיב ממנו עולה כי טענה זו לא נטענה בשלב הדיונים בהשגה על השומה,  
16 פרוטוקול הדיון בעמוד 93 בשורה 10).  
17 די בכך כדי לדחות את הטענה.  
18 שנית, גם לגוף העניין, המערערת לא הוכיחה טענה זו במישור העובדתי. אדרבא,  
19 פסקי הדין הרבים שניתנו במהלך השנים בסוגיה זו מלמדים בבירור על עמדתו  
20 העקבית של המשיב (ראו פרוט בתצהיר המשיב בסעיפים 15-19, בחקירתו הנגדית  
21 של נציג המשיב בעמודים 90-92).  
22 68. המערערת טוענת כי לא שקללה את מרכיב המע"מ בתמחור הצעותיה במכרזים מול  
23 הלקוחות (ראו לעיל טענותיה על מיסוי רטרואקטיבי, סעיפים 65-62 לעיל).  
24 מכאן, שביחס לאותם עוסקים שפעלו על פי תקנה 15א והגישו את הצעותיהם במכרז  
25 תוך שקלול רכיב המע"מ, האפליה היא דווקא לטובת המערערת ולא לרעתה.

### טענת המערערת על כפל מס

26  
27 69. המערערת טוענת כי בגין העסקאות, שלהן שימשו התשומות, הוצאו חשבוניות מס  
28 על מלוא עלותן ללקוחותיה וחשבוניות אלו דווחו כדין תוך תשלום מס ערך מוסף  
29 כחוק. בנסיבות אלה ניתן היה להסתפק בדיווח של המערערת על סמך חשבוניות  
30 המס שהוציאה ללקוחותיה, במסגרתו שולם מס ערך מוסף עבור התשומות, ואין  
31 טעם בדיווח מס נוסף כדרישת תקנה 15א(ב) לתקנות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 המערערת טוענת כי תוצאה אחרת משמעותה היא תשלום כפל מס על אותה עסקה.  
2 70. יש לדחות את טענת המערערת על כפל מס.  
3 כפי שפורט והוסבר לעיל, אי התרת ניכוי מס התשומות לא יגרום לכפל מס  
4 למערערת. דווקא התרת מס התשומות יגרום לחיסרון מס לקופת אוצר המדינה.  
5 על מנת שהקופה הציבורית לא תהא נפסדת, יש להשוות את נסיבות ענייננו למקרה  
6 בו העובד היה רוכש את תלושי הארוחות מכספו שלו ומשלם מע"מ כצרכן סופי מבלי  
7 יכולת לקזזו כמס תשומות.  
8 תקנה 15א קובעת כי, על מנת שהמעביד יוכל לקזז את מס התשומות בגין תלושי  
9 הארוחות, עליו למכור את התשומות לעובד כצרכן סופי ולקזזו מול המע"מ החל  
10 בעסקה מכר זו. אז ורק אז יצא המעביד ידי חובתו ויותר לו ניכוי מס התשומות. כל  
11 חלופה אחרת עלולה לאפשר את ניכוי מס התשומות פעם נוספת **בידי לקוחותיה של**  
12 **המערערת במעמדן כ"עוסק"** תוך גרימת חיסרון כס לקופה הציבורית (הלקוחות  
13 מחויבים בהחזר הוצאות הארוחות, "גב אל גב") (ע"ש 1828/96 **גד טל שירותים**  
14 **בע"מ נ' מע"מ ת"א 3** פסקה 3ב' (10.2.2005)).

### טענת המערערת על היותה "צינור"

15 71. אשר לטענת המערערת כי יש לראותה כ"צינור", ולכן יש לערוך את התיאום דווקא  
16 בספרי מזמיני השירות, לקוחותיה, ברוח האמור בתקנה 6 לתקנות מע"מ – לא  
17 מצאתי בה ממש ואסביר מדוע.  
18 72. ראשית, לא מצאתי בסיס לטענת המערערת כי יש לראות את העובדים כעובדי  
19 הלקוחות לצורכי מע"מ (סיכומי המערערת עמוד 9).  
20 אין מחלוקת, והמערערת מאשרת זאת, כי העובדים הם עובדיה שלה ואינם עובדי  
21 מזמיני השירות או עובדי צד שלישי כלשהו (פרוטוקול עמוד 28 שורות 6-9).  
22 כאמור, רק במצבים בהם נמכרו התשומות לעובד כצרכן סופי ניתן לנכות את מס  
23 התשומות, וזאת בכפוף לדרישות תקנה 15א(ב). מכאן, שרק למערערת הייתה  
24 האפשרות למכור את התשומה לעובד ולכלול אותה בדו"ח התקופתי, ואילו  
25 ללקוחות המערערת, שאין בינם לבין העובדים יחסי עובד-מעביד, לא הייתה  
26 אפשרות כזו. הנה כי כן, המערערת אינה משמשת "צינור ותו לא", אלא יש לה נגיעה  
27 של ממש לעניין.  
28 73. שנית, תקנה 6 לתקנות מע"מ אליה מפנה המערערת אינה רלוונטית. תקנה זו נועדה  
29 לטפל במקרה בו העוסק הוא שלוחו של הלקוח ואינה מתאימה למקרה בו לשלוח  
30 נוצר רווח מההתקשרות.  
31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 אין מחלוקת כי המערערת מפיקה רווחים בגין השירותים שהיא מעניקה  
2 ללקוחותיה באמצעות עובדיה ולכן קשה לקבל את טענתה כי היא פועלת כשלוחה  
3 של לקוחותיה (לדיון לגבי המצבים בהם תחול תקנה 6 ראו ע"א 8669/07 צ.ד.א.  
4 אחזקה ושירותים בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ (29.12.2009)).

5 74. שלישית, גם מההסכמים שהציגה המערערת עולה כי היא זו שנשארה באחריות לנכות  
6 את סכום החיוב עבור הארוחות בתלושי השכר של עובדיה. משלא עשתה כן, אין לה  
7 להלין אלא על עצמה (כך, למשל, נכתב בנספח י"ב לתצהירי המערערת "העתק  
8 העמוד הרלבנטי מההסכם עם רשות שדות התעופה": "הקבלן יבחן ויבדוק בעצמו  
9 את נושא קיזוז תשומות מע"מ בגין רכישת הארוחות על פי חוק מע"מ מול  
10 שלטונות המס. למען הסר ספק, הרשות לא תישא בכל עלות שעלולה להיגרם  
11 לקבלן בהקשר לאי יכולתו להתקזז על מע"מ התשומות בגין תלושי האוכל  
12 לעובדיו" (סעיף 4.15.15); ראו גם נספח י"א 2: "הקבלן מתחייב להעביר לתע"א  
13 אישורים על ניכוי מס כדין בעבור עובדיו" (סעיף 5.12); נספח י"ג 2 "סכום חיוב  
14 העובד ינוכה ע"י קבלני השירותים בתלוש שכר העובד" (סעיף 5)).

15 טענת המערערת על זכאותה לניכוי מס תשומות יחסי לפי תקנה 18  
16 75. אין לקבל את טענת המערערת כי יש לפצל את התשומות ולהתיר לה בניכוי את  
17 החלק המייצג את טובת המעביד, תוך יישום תקנה 18 לתקנות מע"מ העוסקת  
18 בשימוש בתשומה מעורבת.

19 76. במסגרת הדיון הנוסף בעניין קינטון (דנ"א 4340/03 קינטון 1992 בע"מ ואח' נ' מנהל  
20 מע"מ גבעתיים (19.10.2003)) העלתה המערערת את הטענה לפיה "למצער צריך  
21 היה בית-המשפט לדון ביחס שבין התועלת של העוסק מהתשומה לבין התועלת  
22 של העובד ממנה, ולאפשר לעותרות לנכות את מס התשומות ששולם לצורכי  
23 העסק, בהתאם להוראת תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף".

24 בדחותו את הבקשה לדיון נוסף הבהיר בית המשפט לעניין פסק הדין שניתן בעניין  
25 קינטון כי "פסק-הדין קבע כי בנסיבות העניין הנדון טובת ההנאה הדומיננטית  
26 צמחה לעובדים, ומכאן שגם אם המעביד הפיק טובת הנאה כלשהי מהתשומה, אין  
27 הוא יכול להימלט מתחולתה עליו של תקנה 15א".

28 (ראו גם עניין האחים עובדיה פסקה 5; ע"מ (מחוזי מרכז) 1572-09-12 אינפו-  
29 סיסטמס בע"מ נ' מע"מ נתניה (24.12.2013)).

30 77. הנה כי כן, אין בעובדה שצמחה למערערת, כמעביד, תועלת מסוימת מהארוחות  
31 שרכשה לעובדים כדי לשלול את תחולת תקנה 15א.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

משחלה תקנה 15א, המהווה תקנה ספציפית, הרי שהיא גוברת על תקנה 18 ושוללת  
את תחולתה מינה וביה.  
כל מסקנה אחרת תרוקן מכל תוכן את תקנה 15א ותסתור את תכליתה.  
תקנה 15א נועדה להבטיח דיווח ותשלום מע"מ בגין עסקה שעניינה מכירת נכס או  
מתן שירות מהמעביד לעובדיו כצרכנים סופיים. יישום תקנה 18א, בנסיבות אלו,  
יעקוף את דרישת הדיווח שבתקנה 15א(ב) וירוקן אותה מכל תוכן.  
78. תוצאה לפיה, המערער זכאית לנכות מס תשומות בגין עלות הארוחות לעובדיה  
מבלי ששולם מס ערך מוסף בעסקת מכירת התשומה ממנה לעובדים, משמעותה  
המעשית היא מתן פטור ממע"מ על טובות הנאה שמעניק מעביד לעובדיו מבלי  
שהמחוקק התכוון לתת פטור כזה. אדרבא, מחוקק המשנה התנה את ניכוי מס  
התשומות על ידי המעביד בהוצאת חשבונית וחיוב במס ערך מוסף בגין עסקת  
מכירת התשומה מהמעביד לעובדיו. רק כאשר משולם מס ערך מוסף בעסקת  
מכירת התשומה מהמעביד לעובד, מותר לנכות את המס בגין רכישת התשומה. כל  
תוצאה אחרת תגרום לחיסרון כיס לקופה הציבורית ביחס למצב בו התשומה  
הייתה נרכשת על ידי העובד והמע"מ היה משולם על ידו כצרכן סופי ללא יכולת  
קיזוז.  
מאחר שאין מחלוקת כי עובדי המערער לא שילמו מע"מ בגין תלושי הארוחות  
כצרכנים סופיים, אין לאפשר למערער את ניכוי מס התשומות.  
משמעות החלת תקנה 18 לתקנות מע"מ בנסיבות אלו היא ריקון מכל תוכן של  
תקנה 15א.  
79. יצוין כי תקנה 15א(ב) איננה מונעת לחלוטין את ניכוי מס התשומות אלא מכפיפה  
את ניכוי לדיווח על מכירת התשומה לעובד כעסקה חייבת במס שמחירה נקבע לפי  
סעיף 10 לחוק.  
אמור מעתה, מס התשומות ניתן לניכוי מכוח תקנה 15א(ב) אם וכאשר העסקה  
מדווחת ומשולם עליה מס ערך מוסף כחוק (ראו, ע"א 2883/91 יצחק גרוס ובניו  
בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד נב(1) 449 פסקה 9 (1998)).  
משלא עמדה המערער בתנאים הספציפיים שנקבעו בתקנה 15א לניכוי מס  
תשומות, אין לאפשר לה לעקוף את דרישות תקנה 15א באמצעות תקנה 18.  
80. התוצאה היא שהמערער לא הייתה רשאית לנכות סך של 1,807,618 ש"ח כמס  
תשומות בגין רכישת תלושי ארוחות לעובדיה ולכן שומת התשומות שהוצאה לה  
בדין יסודה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

### נקודה למחשבה

81. יש מקום לשאול האם לא ניתן היה להחיל על החזר הוצאות רכישת תלושי האוכל לעובדים, במסגרת העסקה המסחרית שנקשרה בין הלקוחות למערערת, את סעיף 31(4) לחוק מע"מ, הפוטר ממע"מ מכירת "נכס" שעל פי דין לא ניתן היה לנכות את מס התשומות בעת רכישתו. במילים אחרות, האם לא ניתן לראות בהחזר הוצאות רכישת תלושי האוכל משום תמורה בגין מכירת התלושים מהמערערת ללקוחותיה באופן הפוטר את המערערת מתשלום מע"מ בגינם לאור סעיף 31(4) לחוק (ראו הגדרת "נכס" בסעיף 1 לחוק מע"מ הכוללת גם "טובין").

מנקודת מבטה של המערערת, יהיה במענה חיובי לשאלה דלעיל משום מתן פתרון הולם לפגיעה בעקרון ההקבלה במע"מ בעקבות יישום תקנה 14. מחד גיסא, היא אינה רשאית לנכות מס תשומות בגין רכישת תלושי האוכל לעובדים. מאידך גיסא, היא פטורה ממע"מ בגין "מכירתם" ללקוחותיה בדרך של החזר הוצאות אוכל (על כן, שהמנגנון שבסעיף 31(4) לחוק נועד להתכתב באופן ספציפי עם המגבלה שבתקנה 14 ראו הדיון להלן בסעיפים 103-101).

לעמדת המשיב, התשובה לשאלה הניצבת לעיל היא בשלילה משום שהעסקה בין המערערת ללקוחותיה אינה "למכירת נכס", כלשון סעיף 31(4) לחוק, אלא למתן "שירות" מסוג שמירה ואבטחה. אוסיף כי בעניין זה פורסמה עמדתו הרשמית של המשיב בעמדה מספר 10/2016 שכותרתה "עסקה של מתן שירות אשר לשם ביצועה נעשה שימוש בנכס שעל פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו, אינה ניתנת לפיצול ומלוא התמורה חבה במע"מ".

לעמדת המשיב: "במקרה בו נכס, אשר על פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו והוא שימש במסגרת עסקה של מתן שירות החייבת במס, אינה ניתנת לפיצול, אשר על כל מלוא התמורה המשולמת עבור עסקת מתן השירות, חבה במע"מ. עם זאת, מכירת אותו נכס והשכרתו במנותק מעסקת מתן השירות, פטורה ממע"מ על פי סעיף 31(4) לחוק (וראו דיון להלן בסעיף 107).

הדיון לעיל מציב את השאלה, מה ראה המחוקק לצמצם את תחולת סעיף 31(4) לחוק לעסקה של "מכירת נכס" בלבד ומדוע אין להחילו גם על עסקה של מתן "שירות", שלשם ביצועה נעשה שימוש בנכס שעל פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו, וזאת תוך העדפת תוצאה שמצמצמת את הפגיעה בעיקרון ההקבלה שבחוק, על אף הפגיעה המסוימת בוודאות וביציבות. משנאמרו הדברים, טוב יהיה אם יפלו על אוזניים קשובות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

### תקנה 14 – איסור ניכוי מס תשומות על רכב פרטי

#### רקע עובדתי וטענות הצדדים

82. כאמור, המערערת עוסקת במתן שירותים, ועיקר הכנסותיה ממתן שירותים בתחום האבטחה, השמירה והניקיון.

בתקופת השומה, שכרה המערערת רכבים מחברות השכרה. המערערת התייחסה לסכומים ששילמה לחברות ההשכרה כתשומות וניכתה סך של 3,867,194 ש"ח כמס תשומות.

המשיב קבע כי המערערת ניכתה מס תשומות בגין השכרת כלי רכב פרטיים בניגוד להוראות תקנה 14 לתקנות מע"מ, ולכן הוציא לה שומת תשומות.

83. המערערת טוענת כי יש להכיר לה בהוצאות שכירת הרכבים במלואן.

לטענתה, הרכבים שימשו את עובדי החברה לצרכי עבודה בלבד. לא מדובר ברכבים שהיו צמודים לעובדים מסוימים אלא ברכבים ששימשו "24/7" לצרכי עבודה ולכן יש להכיר לה במלוא התשומות בגין השכרתם.

בכל הנוגע לתקנה 14, המערערת טוענת כי תקנה זו חלה רק כאשר מדובר ברכבים ששימשו לצרכים פרטיים, שלא כבעניינה. בכל מקרה, התקנה חלה על "מכירת רכב פרטי" ולא על "השכרתו" ולכן אינה רלוונטית אליה. מכל מקום, אף אם תקנה 14(א) חלה בעניינה, הרי שהיא נכנסת לרשימת החריגים שבסעיף 14(ב) לתקנות, המתירה ניכוי תשומות למי שעוסק בהסעת נוסעים או בארגון סיורים. לגישה, יש ליישם פרשנות מצמצמת של החריגים האוסרים על ניכוי מס תשומות משום שהם עומדים בסתירה לעיקרון ההקבלה שבחוק מע"מ.

לחילופין, המערערת טוענת כי יש להכיר לה בתשומות בגין דמי השכרת הרכבים באופן יחסי בהתאם להוראת תקנה 18 לחוק מע"מ.

בנוסף, מאחר שהחשבוניות כוללות רכיבים שוטפים, כגון דמי אחזקת רכב ועלות תיקונים, יש לנטרל אותם מסכומי השכרת הרכבים ולאפשר את ניכוי לפי יחס השימוש העסקי ברכבים בהתאם להוראות תקנה 18.

84. המשיב טוען כי, אף אם המערערת עשתה שימוש ברכבים לצרכים עסקיים בלבד, לא יהיה בכך לסייע לה לאור הלשון החד משמעית של תקנה 14, שאינה מבחינה בין שימוש עסקי לשימוש פרטי ומוציאה מתחולתה **רק** את רשימת החריגים שברשימה הסגורה המפורטת בתקנה 14(ב).

לגישת המשיב, בתקנה 14(ב) לתקנות מע"מ מופיעה רשימה סגורה של עוסקים הרשאים לנכות מס תשומות בגין מכירה או השכרה של רכבים פרטיים, כאשר כל





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 עוסק אחר זולתם אינו רשאי לנכות מס תשומות במקרים אלו, אף אם השימוש  
2 ברכבים היה לצרכים עסקיים בלבד. מאחר שהמערערת אינה עוסקת בהסעת  
3 נוסעים או בארגון סיורים, היא אינה נכנסת לגדר רשימת החריגים שבתקנה 14(ב)  
4 ולכן אינה יוצאת מתחולת הכלל האוסר ניכוי מס תשומות לפי תקנה 14(א).

5 עוד טוען המשיב כי אין מקום להכיר בחלק יחסי מהתשומות בגין השכרת כלי רכב  
6 פרטיים, לפי תקנה 18 לתקנות מע"מ, שכן לא ניתן להתגבר על האיסור שבתקנה 14  
7 באמצעות יישום תקנה 18. תקנה 14 היא תקנה ספציפית הגוברת על תקנה 18 ואם  
8 נאמר אחרת, נימצא מרוקנים אותה מכל תוכן. לאור זאת, יש לדחות את טענת  
9 המערערת, כי ניתן להכיר בחלק יחסי מהתשומות לפי תקנה 18, הן לעניין דמי  
10 השכירות והן לעניין דמי אחזקה ותיקונים.

11 המשיב טוען כי עמדתו מעוגנת היטב בהלכה הפסוקה ומפנה בין היתר ל-ע"ש  
12 2296/95 **שידורי קשת נ' מנהל מע"מ** (21.11.1996) (אושר בבית המשפט העליון  
13 בע"א 226/97 **שידורי קשת נ' מנהל מע"מ** (16.7.1998); ע"מ 1572-09-12 **אינפו**  
14 **סיסטם נ' מע"מ נתניה** (24.12.2013); ע"מ (מחוזי ירושלים) 1149-10-13 **מיקוד**  
15 **שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים**  
16 (13.05.2014) (להלן – עניין **מיקוד**) (אושר בבית המשפט העליון בע"א 7288/14  
17 **מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים**  
18 (29.2.2016)).

19 85. השאלה הצריכה הכרעה בענייננו היא, האם רשאית המערערת לנכות את מס  
20 התשומות הגלום בחשבוניות השכרת הרכבים הפרטיים נוכח הוראת תקנה 14(א)  
21 לתקנות מע"מ?

### ניכוי מס תשומות על רכב פרטי – רקע ותכלית

22 86. נקודת המוצא לדיוננו היא הוראות תקנה 14(א) הקובעת כי "**המס שהוטל על**  
23 **מכירת רכב פרטי לעוסק או על יבוא רכב כאמור בידי עוסק לא יהיה ניתן לניכוי**".  
24 87. תכלית האיסור על ניכוי מס תשומות בגין מכירת או השכרת "רכב פרטי", כהגדרתו  
25 בתקנה 1(1)(ב) לתקנות, (כמו גם במקרה של רכישת טובת הנאה לרווחתו ולתועלתו  
26 של העובד, ראו החלק הראשון של פסק הדין) מבוססת על העובדה שמדובר בנכס  
27 שבמהותו הוא לשימוש פרטי או, לכל הפחות, על פי מהותו ניתן לעשות בו גם שימוש  
28 פרטי.  
29

30 מתקין התקנה, שביקש למנוע התדיינויות חוזרות ונשנות וחיכוך מתמיד בין העוסק  
31 לבין רשויות מע"מ, קבע חזקה חלוטה לפיה יראו את השימוש ברכב פרטי בעסק



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

כשימוש שאינו לצורכי העסק, ומשכך יישלל ניכוי במלואו. חזקה זו חלה הן לעניין  
מהות השימוש ברכב הפרטי והן לעניין שיעור השימוש בו.  
מטרתה של תקנה 14 לתקנות מע"מ היא למנוע שימוש ברכב פרטי בעסק והיא  
מגשימה את מטרתה זו על ידי עשיית השימוש ללא כדאי באמצעות אי התרת ניכוי  
מס התשומות (נמדר בעמודים 687-689, עניין מיקוד פסקה 20).  
88. מתקין התקנה קבע באופן מפורש כי ניכוי מס תשומות בגין מכירת רכב פרטי לעוסק  
יותר רק בכפוף לרשימה סגורה של חריגים הקבועים בתקנה 14(ב) וכך גם פורשה  
תקנה 14 בפסיקת בתי המשפט (ראו, עניין מיקוד, שאושר על ידי בית המשפט העליון  
בע"א 7288/14 מיקוד שמירה אבטחה שירותים וניקיון בע"מ נ' אגף המכס  
והמע"מ - ירושלים (29.2.2016); עניין אינפו-סיסטמס; ע"ש (מחוזי חיפה) 146/88  
מיבטח חיפה סוכנות לביטוח בע"מ נ' מ.ע.מ (03.05.1989); ע"ש 2296/95 שידורי  
קשת בע"מ נ' מדינת ישראל (21.11.1996) (שאושר בבית המשפט העליון בע"א  
226/97 שידורי קשת נ' מנהל מע"מ (16.7.1998)).  
89. תקנה 14(א) אמנם אוסרת על ניכוי מס תשומות בגין מכירת או השכרת רכב פרטי  
אך אינה אוסרת על ניכוי מס תשומות בגין הוצאות האחזקה השוטפות של הרכב  
(הכוונה להוצאות דלק, תשלומים לכבישי אגרה, תיקונים, השתתפות עצמית וכו').  
ככל שמדובר ברכבים המשמשים גם לצרכי העסק וגם לצרכים פרטיים, יותר בניכוי  
חלק יחסי מהתשומות בגין הוצאות האחזקה בהתאם לחלק של התשומות ששימש  
את העסק לכלל התשומות (ראו, נמדר בעמוד 689; ע"ש (מחוזי תל אביב-יפו)  
1097/04 על רד הנדסה מעליות 1992 בע"מ נ' מע"מ ת"א (10.09.2006)).

### תקנה 14 לתקנות מע"מ – מכירה ו/או השכרה

90. המערערת טוענת כי תקנה 14(א) חלה רק על "מכירת רכב פרטי לעוסק" ולכן אינה  
אוסרת על ניכוי מס תשומות בגין "השכרה של רכב פרטי".  
לטענת המערערת, המשיב שגה כאשר פירש את המונח "מכירה" שבתקנה 14(א)  
ככולל גם "השכרה". המערערת מבססת טענתה זו על כמה אדנים.  
הראשון, הגדרת "מכר" בסעיף 1 לחוק מע"מ אמנם עשויה לכלול גם "שכירות" אך  
אין זה מחויב המציאות כי כך תפורש ההגדרה בכל מקרה ומקרה.  
השני, בתקנה 14(ב)(2)(א) מחריג המחוקק מתחולת תקנה 14(א) "עוסק שעיקר  
עסקו מכירת רכב" ובתקנה 14(ב)(2)(ב) מחריג המחוקק עוסק אחר "העוסק  
בהשכרת רכבים". תחת ההנחה שאין המחוקק משחית מילותיו לריק, יש ללמוד



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

מהשימוש במונחים "השכרה" ו"מכירה" בנפרד, כי המונח "מכירה" שבתקנה 14(א) אינו כולל גם "השכרה".

**השלישי**, קיים הבדל מהותי בין מכירה לבין השכרה. כאשר נמכר רכב פרטי על ידי עוסק, שלא הותר לו על פי דין ניכוי מס תשומות בשל רכישתו, תחול הוראת סעיף 31(4) לחוק מע"מ וינתן פטור ממע"מ במכירת הרכב באופן המגשים את עיקרון ההקבלה שבחוק. לעומת זאת, בשכירות של רכב לא מתקיים עיקרון ההקבלה ויונצח העיוות הכלכלי.

91. המשיב טוען כי אין לפרשנות זו של המערערת על מה לסמוך. זאת, הן מהטעם שהמונח "מכר" בסעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר במפורש **"מכר", לענין נכס – לרבות השכרתו...** והן בהסתמך על הפסיקה הענפה שקבעה כי השכרת רכב באה בגדר "מכר" בהסתמך על ההגדרה שבסעיף 1 לחוק מע"מ (ראו עניין **אינפו-סיסטמס בע"מ** פסקה 14; עניין **מיקוד** פסקה 19; ע"ש (מחוזי ירושלים) 8050/00 **מפעלי יצור והוצאה לאור ירושלים מ.ס.ל. בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ** פסקה 15 (09.05.2002), ועוד).

92. במחלוקת זו שבין המערערת למשיב, דעתי עם המשיב. כידוע, **"אין להם, לחוקי המס, כללי פרשנות משלהם. חוק מס, כמו כל חוק, יש לפרש על-פי תכליתו ... כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה"** (ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות** (6.5.1985), בעמוד 75; ע"א 900/01 **רון קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4**, פ"ד נז(3) 750, 759 (2003)).

93. מבחינת לשון התקנה, תקנה 14 סובלת הן את פרשנות המשיב, לפיה התקנה חלה על מכירה והשכרה כאחד (תוך אימוץ הגדרת "מכר" שבחוק) והן את פרשנות המערערת, לפיה התקנה חלה על מכירה בלבד.

על מנת להכריע בין שתי הפרשנויות הלשוניות האפשריות יש צורך להתחקות אחר תכלית התקנה, הן התכלית הסובייקטיבית של המחוקק והן התכלית האובייקטיבית של החוק.

94. על התכלית הסובייקטיבית שבהתקנת תקנה 14 ניתן ללמוד מההיסטוריה החקיקתית שלה, כפי שאפרט להלן.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

בהצעת חוק מס ערך מוסף נכתב בדברי ההסבר כי, פרט לתנאים הקבועים בחוק  
לצורך ניכוי מס תשומות, יש לקבוע מגבלות נוספות: "טובין ושירותים שבהם  
הגבול בין שימוש עסקי לשימוש פרטי אינו ברור, כגון רכב נוסעים פרטי, ארוחות  
עסקיות וכד', ולגביהם ייקבע בתקנות שאין המס הגלום בתשומות שלהם מותר  
לניכוי" (הצעות חוק 1178 י"ז באייר תשל"ה 28.4.1975 בעמוד 253).  
ניכר כי למחוקק המשנה הייתה חשדנות רבה לגבי השימוש ברכב פרטי וחשדנות זו  
הובילה אותו לקביעת כלל נוקשה האוסר באופן גורף על ניכוי מס תשומות ברכישת  
רכב פרטי.  
95. גלגוליה של תקנה 14 מלמדים כי המחוקק החריג בעבר במפורש מתחולת תקנה  
14(א) את המקרה של השכרת רכב, אך בחר לבטל החריג זו ולהשוות בין איסור  
ניכוי מס תשומות במקרה של מכירת רכב למקרה של השכרת רכב. אסביר ואפרט.  
96. בשנת 1979 תוקנה תקנה 14 כך שהחריגה מתחולת ס"ק (א) מקרים בהם "המס  
שולם על השכרת הרכב לעוסק, ובלבד שתקופת ההשכרה המצטברת של אותו  
רכב לאותו עוסק במשך 18 חודשים רצופים כולל תקופת ההשכרה האמורה לא עלו  
על שלושה חודשים" (ראו קובץ התקנות מספר 4009 מתאריך 26.7.1979 בעמודים  
1646-1647).  
97. אלא שהוראה זו (תקנה 14(ב)(1)), שלמעשה התירה ניכוי מס תשומות בגין השכרת  
רכב פרטי לעוסק בתנאים שפורטו בה, בוטלה במסגרת תיקון מספר 5 לתקנות מס  
ערך מוסף (ראו קובץ התקנות 4936 מתאריך 1.6.1986 עמוד 946).  
98. עיון בפרוטוקול ועדת הכספים מספר 308 מתאריך 26.5.1986 שופך אור על ביטול  
ההוראה שבתקנה 14(ב)(1) ומלמד כי מחוקק המשנה ביקש "לקבוע שם ערך מוסף  
על השכרת רכב לא יהיה ניתן לניכוי. היום מס ערך מוסף המוטל על מכירת רכב  
פרטי לעוסק, לא ניתן לניכוי. מאידך מס ערך מוסף ששולם על השכרת רכב לעוסק  
ניתן לניכוי כמס תשומות. מצב זה יוצר העדפה להשכרת רכב לעומת רכישת רכב  
פרטי. על כן, מוצע לקבוע שם ערך מוסף על השכרת רכב לא יהיה ניתן לניכוי.  
הוועדה ממליצה לאשר תקנות אלה" (שם, בעמוד 4).  
99. הנה כי כן, תכליתה הסובייקטיבית של תקנה 14 לתקנות מע"מ הולמת את הפרשנות  
המוצעת על ידי המשיב.  
מחוקק המשנה ביקש להימנע ממתן עדיפות להשכרת רכב פרטי על פני מכירת רכב  
פרטי ולכן החיל בשני המקרים את האיסור על ניכוי מס תשומות. נראה כי מניע זהה  
עמד ביסוד האיסור והוא מניעת נזק לקופת המדינה בהתרת תשומות בגין שימוש  
ברכב פרטי, בין אם נמכר ובין אם הושכר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1 100. אולם בכך לא תם מסענו הפרשני. נותר לבדוק האם פרשנות זו תעמוד גם במבחן
- 2 תכליתו האובייקטיבית של החוק.
- 3 המערערת סבורה כי אף אם התכוון מחוקק המשנה לאסור ניכוי מס תשומות בגין
- 4 השכרת רכב פרטי לעוסק, יש לשאוף לפרשנות המצמצמת את האיסור על מנת
- 5 להגשים את עיקרון ההקבלה שבחוק מע"מ וכדי למנוע עיוות כלכלי.
- 6 101. על מנת לרדת לשורש הטיעון של המערערת בדבר "עיוות כלכלי", יש להסביר כמה
- 7 דברים.
- 8 כאשר נאסר על עוסק לנכות מס תשומות ברכישת רכב פרטי, לכאורה נפגע עיקרון
- 9 ההקבלה. עם זאת, לצד סעיף 44, מכוחו הותקנה תקנה 14, ניצב סעיף 31(4) לחוק
- 10 מע"מ המעניק פטור מתשלום מס ערך מוסף בגין מכירת נכס "שעל פי דין" לא ניתן
- 11 היה בעת הרכישה לנכות מס תשומות בשל רכישתו. סעיף 31(4) לחוק מעניק פטור
- 12 ממס ב-"מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את
- 13 מס התשומות בשל רכישתו או יבואו, ובלבד שאם נקבע שניתן לנכות חלק ממס
- 14 התשומות – ישולם חלק יחסי מהמס כיחס החלק שמותר לנכותו לכלל מס
- 15 התשומות".
- 16 102. סעיף 31(4) לחוק מע"מ מתכתב אפוא עם המגבלות שנקבעו מכוח סעיף 44 לחוק
- 17 מע"מ על ניכוי תשומות בגין רכב פרטי ונועד להבטיח כי יינתן פטור ממס עסקאות
- 18 במכירת הרכב מקום בו נאסר על פי דין ניכוי מס תשומות בשל רכישתו (ראו הצעת
- 19 חוק 1767 התשמ"ו 20.1.1986 עמוד 95 ; זאת ועוד, על הקשר ההדוק שבין סעיף 44
- 20 לסעיף 31 תלמד גם לשון סעיף 31 ששונתה בשנת 1986 אך טרם השינוי קבעה כי:
- 21 מכירת נכס "שעל פי סעיף 44 (היום, "שעל פי דין") לא ניתן היה בעת הרכישה או
- 22 היבוא לנכות את מס התשומות..."
- 23 סעיף 31(4) לחוק מע"מ חי אם כן לצדו של סעיף 44 (מכוחו הותקנה תקנה 14) ונועד
- 24 לפתור את בעיית חוסר הסימטריה שבאי התרת ניכוי מס תשומות בגין רכישת רכב
- 25 פרטי. באמצעות מתן פטור ממע"מ במכירת הרכב נפתר העיוות הכלכלי שבאי
- 26 התרת מס התשומות בשל רכישתו.
- 27 103. בישיבת ועדת הכספים מתאריך 28.12.1978 אמר מר מ' ברקת, נציג משרד האוצר
- 28 דאז, את הדברים הבאים: "לפי סעיף 44 מותר לשר האוצר לקבוע בתקנות שעל
- 29 טובין מסויימים לא ינוכה מס תשומות. היום זה קיים על רכב פרטי. שלא יכולים
- 30 לנכות ממנו מס תשומות. כך שרכב פרטי פטור ממס, גם אם הוא משרת אך ורק
- 31 את העסק – לא ינוכה ממנו מס תשומות. אומר סעיף 31, שעל דבר כזה שהשר מנע
- 32 קיזוז מס תשומות. לא יחול על רכב. למעשה, רצינו למנוע כפל מס. בסעיף 31 כתוב



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 שזה לא חייב במכירה... דוגמא: מכר רכב פרטי מבלי לשלם מע"מ לא דווח לי, לכן  
2 אני אדרוש הוכחה שלא ניכה בזמן הרכישה מס תשומות" (שם, בעמודים 18-19).  
3 מפרוטוקול ועדת הכספים עולה כי מחוקק המשנה ראה בסעיף 31 לחוק את  
4 "התרופה" לבעיית חוסר הסימטריה שנוצרה בעקבות התקנת תקנות האוסרות על  
5 ניכוי מס תשומות בגין רכישת רכב פרטי.

6 עמדה על כך גם גב' א' שניידר, היועצת המשפטית דאז לוועדת הכספים, בדיון  
7 שהתקיים בוועדת הכספים של הכנסת שנים לאחר מכן: "...יוצאים מתוך הנחה  
8 שתמיד רכב פרטי הוא מעורב, וכדי לא להסתבך עם העניין אומרים, שלב ראשון  
9 לא מחזירים מס תשומות, כאשר אתה תמכור אותו תהיה פטור" (פרוטוקול מספר  
10 436 של ועדת הכספים מתאריך 1.1.1995 בעמוד 3). כן ראו בישיבת ועדת כספים  
11 מספר 101 מתאריך 27.2.1997: "החוק בנוי בצורה סימטרית, כלומר באותו מקום  
12 בו מנכים מס תשומות יש חיוב במס, ולהיפך – באותו מקום בו יש חיוב במס ניתן  
13 לנכות מס תשומות. היוצא מן הכלל כמעט היחיד הוא בנושא כלי רכב... באו  
14 ואמרו: 'בשלב הראשון, אנחנו לא נרשה לנכות מס תשומות בשלב הרכישה',  
15 והתוצאה מכך היא שהחוק אומר שכאשר הרכב הזה נמכר יש פטור ממס, כי סעיף  
16 31(4) לחוק אומר 'נכס שעל-פי יש איסור לנכות מס תשומות בעת רכישתו, פטור  
17 ממס בעת המכירה'" (שם, בעמוד 20).

18 104. טוענת המערערת כי, בעוד שמתקיימת הקבלה בין איסור ניכוי מס תשומות בשל  
19 רכישת רכב פרטי על ידי עוסק לבין הפטור ממס עסקאות בשל מכירתו, הקבלה זו  
20 אינה מתקיימת כאשר מדובר בהשכרת רכב פרטי לעוסק. ומדוע? משום שעל פי רוב  
21 עוסק השוכר רכב אינו משכירו לאחר בשכירות משנה. לכן, במקרה של השכרת רכב  
22 מונצחת הפגיעה בעיקרון ההקבלה שבחוק מע"מ ונגרם עיוות כלכלי (ראו אבי  
23 פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה בעמוד 638-639 (2018) (להלן - פרידמן)).  
24 105. ראשית אציין כי אין לקבל טענה לפיה, הסיבה לאי תחולת תקנה 14 על השכרת רכב  
25 היא משום שסעיף 31(4) לחוק, שנועד לתקן את הפגיעה בעיקרון ההקבלה שיצרה  
26 תקנה 14, חל רק על "מכירה" של נכס.

27 מכוח הגדרת "מכר" בחוק, הכוללת גם השכרה של נכס, סעיף 31(4) לחוק חל באופן  
28 זהה הן על מכירה של נכס, שעל פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו,  
29 והן על השכרתו של נכס זה (לרבות השכרה משנית) שעל פי דין לא ניתן היה לנכות  
30 מס בעת שנרכש או נשכר. כלומר, בשני המקרים לא יותר ניכוי מס תשומות בעת  
31 הרכישה/שכירות ובשני המקרים, ללא אבחנה ביניהם, יינתן פטור בעת  
32 המכירה/השכרה. טענה לפיה אין להחיל את תקנה 14 על השכרת רכב משום שסעיף



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1 לחוק חל רק על "מכירה" של רכב פרטי מתעלמת מהגדרת "מכר" בחוק החלה  
2 הן על מכירה והן על השכרה. אימוץ פרשנות זו משמעותה מתן עדיפות למכירת רכב  
3 פרטי לעוסק על פני השכרתו. תוצאה זו אינה עולה בקנה אחד עם הפרשנות הנכונה  
4 של תקנה 14 וההיסטוריה החקיקתית שלה שהשוותה בין מכירה להשכרה של רכב  
5 פרטי (ראו סעיפים 94-99 לעיל).
- 6 ככל שכלי רכב פרטיים הם "החשודים הטבעיים" לשימוש אישי, אין מקום לאבחנה  
7 בין מכירתם לבין השכרתם (אף בשכירות משנית לגבי רכב שהושכר) שכן בשני  
8 המקרים מתקיים אותו רציונל.
- 9 **שנית**, מאחר שהמצב החוקי מאפשר סימטריה בין תקנה 14 לסעיף 31(4) לחוק גם  
10 במקרה של השכרת רכב פרטי והשכרתו (המשנית) לאחר מכן, אין לשעות לטענת  
11 המערערת כי "על פי רוב עוסק השוכר רכב אינו משכירו לאחר בשכירות משנה"  
12 מהטעם הפשוט שהיא לא הוכחה ונטענה בעלמא.
- 13 106. בנקודה זו יש להעיר כי המשיב אינו מבחין בין רכישה של רכב פרטי לשכירות של  
14 רכב פרטי, לא רק כאשר הרכב הפרטי נמכר או מושכר לצד ג', אלא גם כאשר הוא  
15 משמש בעסקה למתן **שירות**.
- 16 עמדתו הרשמית של המשיב היא, כי בין אם מדובר ברכבים פרטיים שנמכרו לעוסק  
17 ובין אם מדובר ברכבים פרטיים שהושכרו לו, כאשר רכבים אלו מועמדים לרשות  
18 לקוחות העוסק, במסגרת עסקה של מתן שירותי אבטחה, שמירה או ניקיון לאותם  
19 לקוחות, **בשני המקרים** לא יאושר פיצול התמורה בגין מתן השירותים והיא תחויב  
20 במלואה במע"מ.
- 21 עמדה זו עוגנה בעמדה מספר 10/2016 של רשות המסים לישראל אשר כותרתה  
22 **"עסקה של מתן שירות אשר לשם ביצועה נעשה שימוש בנכס שעל פי דין לא ניתן**  
23 **היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו, אינה ניתנת לפיצול ומלוא התמורה חבה**  
24 **במע"מ"**.
- 25 על פי עמדת רשות המסים: **"במקרה בו נכס, אשר על פי דין לא ניתן היה לנכות מס**  
26 **תשומות בשל רכישתו והוא שימש במסגרת עסקה של מתן שירות החייבת במס,**  
27 **אינה ניתנת לפיצול, אשר על כל מלוא התמורה המשולמת עבור עסקת מתן**  
28 **השירות, חבה במע"מ. עם זאת, מכירת אותו נכס והשכרתו במנותק מעסקת מתן**  
29 **השירות, פטורה ממע"מ על פי סעיף 31(4) לחוק. לדוגמא – עסקה של מתן שירותי**  
30 **שמירה ואבטחה ממונעים, הכוללת מרכיב של העמדת רכבים פרטיים לצורך מתן**  
31 **השירותים כאמור הינה עסקה כוללת ואין להפריד בין חלקיה. על כן, מלוא**





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 התמורה המשולמת עבור עסקה זו חבה במע"מ (על אף שעל פי תקנה 14(א))  
2 לתקנות לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישת הרכבים הפרטיים).  
3 107. זאת ועוד, כאשר בית המשפט נדרש לפרש הוראה בחוקי המס, עליו לשוות לנגד עיניו  
4 את התכליות השונות של דיני המס, לערוך איזון ביניהן ולאתר את הפירוש  
5 המתאים באופן מיטבי עם לשון החוק ותכליתו. "השאיפה להטלת 'מס אמת' אינה  
6 העיקרון היחיד בחקיקת המס. לדיני המס תכליות נוספות. דיני המס שואפים  
7 לקביעת נורמות שיחזקו את הוודאות בחיובי המס, יהיו יעילים ויאפשרו הליכי  
8 גבייה נוחים. גם ליציבות דיני המס חשיבות בקביעת נורמות בתחום דיני המס"  
9 (ע"מ (מחוזי חיפה) 15-01-34518 ב.ד. מיקוד תקשורת ובטחון בע"מ נ' פקיד שומה  
10 חיפה פסקה 26 (15.03.2017)).  
11 בהתקנת תקנה 14 קבע מחוקק המשנה חריג מפורש האוסר על ניכוי מס תשומות  
12 בידי עוסק בגין שימוש ברכבים פרטיים. חריג זה נקבע מטעמי יעילות, וודאות,  
13 יציבות ואכיפה ונועד למנוע את הצורך בבדיקה פרטנית בכל מקרה ומקרה בדבר  
14 אופן השימוש ברכבים הפרטיים, האם לצרכים עסקיים או לצרכים פרטיים. קביעה  
15 כי השכרת רכב פרטי לעוסק, להבדיל ממכירתו, לא תבוא בגדר תקנה 14(א), עלולה  
16 לפגוע בערכים אלה ותעודד השכרה של רכבים, תחת מכירתם, באופן הפוגע  
17 בתכליות אותן ניסה מחוקק המשנה לקדם.

### תקנה 14 לתקנות מע"מ – הגדרת "רכב פרטי"

18 108. המערערת טוענת כי הרכבים שבשומה משמשים "24/7" לעבודה באתרי הלקוחות  
19 ולכן יש לראותם כמוחרגים מהגדרת "רכב פרטי" משום שהם משמשים דרך קבע  
20 בעסק. לטענתה, יש לייחס את הסיפא של הגדרת "רכב פרטי" ("המועסק דרך קבע  
21 בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל") גם לרכבים פרטיים רגילים המופיעים  
22 ברישא של ההגדרה (כגון הרכבים מושא השומה), באופן העשוי להוציאם מגדר  
23 "רכב פרטי" וכפועל יוצא מתחולת תקנה 14.  
24 109. רכב פרטי מוגדר, לעניין תקנה 1, 2 ו-14 לתקנות מע"מ: "רכב נוסעים פרטי, רכב  
25 פרטי דו-שימושי, רכב מסחרי אחד ורכב מסחרי בלתי אחד כמשמעותם בתקנות  
26 התעבורה, תשכ"א-1961, ובלבד שמשקלו הכולל המותר של רכב מסחרי כאמור  
27 אינו עולה על 3,500 ק"ג, וכן רכב המפורט בתוספת הרביעית, דומה לו במהותו או  
28 זהה לו, אך למעט ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל".  
29



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1 ברישא של ההגדרה מופיעים סוגי רכבים הנחשבים כ"רכב פרטי", לרבות אלו  
2 המפורטים בתוספת הרביעית לתקנות התעבורה, ובסיפא של ההגדרה מוחרג "ג'יפ  
3 המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל".  
4 110. כפועל יוצא מכך, ככל שיעלה בידי המערערת להוכיח כי הרכבים, מושא שומת  
5 התשומות, עונים על הגדרת "ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק  
6 או המפעל" לא תחול עליהם תקנה 14(א) והמערערת תהא רשאית לנכות את מס  
7 התשומות ששולם בגין השכרתם.  
8 111. המערערת טוענת כי אין הגדרה פורמאלית למונח "ג'יפ".  
9 לטענתה, הרכבים שבשומה משמשים "24/7" לעבודה באתרי הלקוחות ואף על פי  
10 שאינם בגדר "ג'יפים", יש לראותם כמורחגים מהגדרת "רכב פרטי" משום שהם  
11 משמשים דרך קבע בעסק. לטענתה, יש לייחס את הסיפא של הגדרת "רכב פרטי"  
12 ("המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל") גם לרכבים פרטיים  
13 רגילים המופיעים ברישא של ההגדרה (כגון הרכבים מושא השומה), ולא רק לרכבים  
14 מסוג "ג'יפ", באופן העשוי להוציאם מגדר "רכב פרטי".  
15 המערערת מפנה, על דרך ההיקש, להגדרת רכב תפעולי, בתקנות מס הכנסה (ניכוי  
16 הוצאות רכב) התשנ"ה-1995, וטוענת כי הגדרה זו תואמת את השימוש ברכביה וכי  
17 ראוי ליישמה גם לעניין חוק מע"מ משיקולי הרמוניה חקיקתית (פרוטוקול  
18 בעמודים 82-83).  
19 112. המשיב טוען כי יש לפרש את המונח "ג'יפ" שבהגדרת "רכב פרטי" כרכב "4 על 4",  
20 דהיינו, רכב הכולל הנעה כפולה ("אם כתבו את המילה ג'יפ, הכוונה זה לא למכוניות  
21 של הפירמה ג'יפ, אלא מכוניות 4 על 4", פרוטוקול עמוד 83 שורה 30, ראו גם בעמוד  
22 62 שורה 3).  
23 לטענת המשיב, השומה אינה כוללת רכבים מסוג זה ובכל מקרה לא הוכחה הטענה  
24 כי רכבי המערערת שבשומה משמשים "דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או  
25 המפעל".  
26 בהקשר זה יצוין כי המשיב נוקט פרשנות מרחיבה לפיה יש לפרש את המונח "ג'יפ"  
27 ככולל כל רכב "4 על 4", בעל הנעה כפולה, ולא רק את המותג JEEP.  
28 113. יובהר תחילה כי בדיקת המשיב העלתה שרכבי "4 על 4" של המערערת לא חויבו  
29 מלכתחילה בשומה – "העמדה של המשיב, שאנחנו דנים אך ורק ברכבים פרטיים.  
30 לא ברכבי 4 על 4 לא ברכבי שטח" (פרוטוקול עמוד 68 שורות 7-8). נציג המשיב  
31 הסביר בחקירתו כי, למרות שרכב מסחרי וג'יפ עשויים לשמש פוטנציאלית בשימוש



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 פרטי, הוא אינו מיישם עליהם את תקנה 14(א) אם הוכח כי שימשו דרך קבע בעסק  
2 (עמוד 78 שורות 13-31).  
3 מכאן, שגיפים ורכבים דומים במהותם לא נכללו מלכתחילה בשומה מושא הערעור.  
4 114. המערערת טוענת כי יש להחיל את הסיפא להגדרת "רכב פרטי", הנוגעת לאופן  
5 השימוש העסקי ברכבים, גם על רכביה הפרטיים הרגילים הכלולים בשומה. לפי  
6 טענה זו, די בכך שרכבים משמשים דרך קבע בעסק על מנת להוציאם מגדר "רכב  
7 פרטי", וכפועל יוצא מתחולת תקנה 14, גם אם מדובר ברכבים שאינם "גיפים".  
8 טענה זו של המערערת מעוררת קושי משני טעמים עיקריים:  
9 ראשית, על מנת להחריג רכב מסוים מהגדרת "רכב פרטי" נדרש כי יתקיימו שני  
10 תנאים **נפרדים**: האחד, שהרכב הוא בגדר "גיפי" והשני, שהוא משמש דרך קבע  
11 בעסק. המערערת לא הוכיחה כי הרכבים שבשומה עונים על הגדרת "גיפי". טענת  
12 המערערת, לפיה די בבדיקת השימוש העסקי ברכב, מרוקנת מתוכן את התנאי כי  
13 על הרכב להיות מסוג כ"גיפי" וחזקה היא שהמחוקק אינו משחית את מילותיו  
14 לריק: "כלל גדול הוא בפרשנות חוקים שיש לשאוף לפירוש המוצא לכל הוראה  
15 והוראה שבחוק את מקומה ותכליתה הראויים לה, ויש להימנע מפירוש המביא  
16 לידי מסקנה שהמחוקק הכניס לתוך החוק דבר שהיה מיותר ושאינו לו תכלית  
17 משלו... כל עוד קיימת אפשרות של פרשנות סבירה אחרת, לא יניח בית-המשפט  
18 שהמחוקק הוציא דברו לשוא" (ע"א 461/61 מנהל אגף המכס והבלו כמנהל מס  
19 הבולים נ' יצחק לוינסון, פ"ד טו 2226, 2236 (1961)).  
20 שנית, קבלת טענת המערערת, כי שימוש עסקי דרך קבע ברכבים פרטיים רגילים,  
21 שאינם בגדר "גיפי", מחריגם מגדר "רכב פרטי", מרוקנת מכל תוכן את תקנה 14.  
22 כאמור, תכלית התקנה היא להימנע מבדיקה עובדתית פרטנית ומחיכוך מתמיד בין  
23 העוסק למנהל מע"מ בשאלה האם הרכב הפרטי משמש דרך קבע בעסק, אם לאו.  
24 נקודת המוצא של המחוקק היא כי אין מקום לבדיקה מסוג זה לגבי "רכב פרטי  
25 רגיל" אלא רק לגבי רכב מסוג "גיפי", משום שהוא מזוהה מלכתחילה כרכב עבודה  
26 "בתנאי שדה", מה שלא ניתן לומר על רכב פרטי רגיל.  
27 מכאן, שקשה לקבל את הטענה כי ניתן לעקוף רציונל זה שבבסיס תקנה 14  
28 באמצעות בדיקת השימוש העסקי ברכבים הרגילים במסגרת הגדרת "רכב פרטי".  
29 115. בתוך כך נשאלת השאלה, מדוע נקט מחוקק המשנה בהגדרת "רכב פרטי" במונח  
30 "גיפי" ומדוע ראה לנכון להחריג דווקא רכב זה מהגדרת "רכב פרטי" שבתקנות  
31 מע"מ, ככל שהוא משמש דרך קבע בעסק?



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1 דיון בשאלה זו הוא אמנם **למעלה מן הצורך** שכן המערערת אינה חולקת על העובדה
- 2 שהרכבים שבשומה אינם מסוג "גיפ". עם זאת, משניתנה לי ההזדמנות, אנסה
- 3 להעמיד דברים על דיוקם, שמא יימצא בהם צורך לעת אחרת.
- 4 על מנת להשיב על השאלה, יש להידרש לשינויים שנערכו בתקנות מס ערך מוסף
- 5 לאורך השנים בניסיון ללמוד מהם מה הייתה כוונת המחוקק במונח "גיפ"
- 6 שבהגדרת "רכב פרטי".
- 7 116. תקנות מס ערך מוסף התפרסמו לראשונה בקובץ התקנות 3524 בתאריך 12.5.1976
- 8 ובהן הוגדר "רכב פרטי" כמשמעותו בפקודת התעבורה. "רכב פרטי" הוגדר באופן
- 9 זהה גם במסגרת תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשל"ה-1975 (קובץ
- 10 תקנות 3377 מתאריך 31.7.1975).
- 11 בדיון שהתקיים בוועדת הכספים בסמוך להתקנת תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות
- 12 רכב), התשל"ה-1975, נשאל נציג משרד האוצר דאז, מר א' דובנוב, "מה דינו של
- 13 **גיפ 4X4?**" והשיב כי "**משרד התחבורה מסווג גיפים כאלה כרכב עבודה. אותו**
- 14 **בעל גיפ יפנה למשרד התחבורה ויבקש לאשר את הגיפ כרכב עבודה**" (פרוטוקול
- 15 מספר 321 ישיבת ועדת הכספים של הכנסת מתאריך 8.7.1975 בעמודים 2-3).
- 16 117. במסגרת תיקון תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב) (תיקון), התש"ס-1979
- 17 עודכנה הגדרת רכב פרטי כך: "**רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו שימושי ורכב**
- 18 **מסחרי אחוד או בלתי אחוד כמפורט בנספח ב', למעט רכב כמפורט בנספח א';**
- 19 **המונחים בהגדרה זו כמשמעותם בתקנות התעבורה**". תוספת א' האמורה פרטה
- 20 כלי רכב מסוגים אחדים ובין השאר: "**גיפ המועסק בתמידות בתנאי שדה ובתוך**
- 21 **חצרות העסק או המפעל**" (קובץ תקנות 4042 מתאריך 1.11.1979).
- 22 כפי שנראה בהמשך, המונח "גיפ" אומץ לתקנות מע"מ מהגדרה זו בשלב מאוחר
- 23 יותר.
- 24 118. בעקבות התקנת התקנות, התפתחה תופעה של רכישת רכבים מסחריים, חלף רכבים
- 25 פרטיים, משיקולי מס. תופעת השימוש ברכבים מסחריים משיקולי מס הטרידה את
- 26 מחוקק המשנה, בין היתר לאור השלכות התופעה על עומס התחבורה, תאונות
- 27 דרכים, וההשפעה השלילית על איכות הסביבה (ראו למשל, פרוטוקול מספר 36 של
- 28 ועדת הכספים מתאריך 17.10.1977 בעמודים 15-17).
- 29 119. בשנת 1994 התבקשה ועדה בראשות מר חיים דוקלר לבחון ולהמליץ על שינויים
- 30 בתקנות מס הכנסה במטרה להתאימן להתפתחויות שחלו ועל מנת לבטל עיוותים
- 31 קיימים, שהניעו בעלי עסקים לרכוש רכבים שלא על פי שיקולים כלכליים-עסקיים
- 32 וכן לתת מענה הולם לצורך בהכרה בהוצאות רכב פרטי המשמש בעסק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1 ועדת דוקלר בחנה את הדברים והמליצה כי "תבוטל האבחנה בין רכב פרטי לבין
- 2 רכב מסחרי ויאוחזו הכללים להכרה בהוצאות לכל סוגי הרכבים: פרטי,
- 3 דו-שימושי, מסחרי, וכן אופנועים...".
- 4 120. ואכן בעקבות המלצות הועדה תוקנו תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב) באופן
- 5 שהגדירו – "רכב" – רכב נוסעים פרטי, רכב דו שימושי, רכב מסחרי אחד ורכב
- 6 מסחרי בלתי אחד, כמשמעותם בתקנות התעבורה... למעט רכב עבודה כמשמעותו
- 7 בפקודת התעבורה... ובלבד שמשקלו הכולל המותר פחות מ-3,500 ק"ג".
- 8 (פרוטוקול מספר 428 משיבת ועדת הכספים מתאריך 20.12.1994).
- 9 121. למרות שוועדת דוקלר הגיעה למסקנה כי "יש הכרח להתייחס גם להיבטי המע"מ
- 10 הקשורים להוצאות רכב, שאם לא כן לא ניתן יהיה להשיג המטרות שהוצבו" (עמוד
- 11 1 לדו"ח דוקלר שפורסם בתאריך 6.7.1994), ואף הבהירה כי "אם תתקבלנה
- 12 ההמלצות יש לקבלן כ'מקשה אחת' וכל ניסיון לאמץ חלק מהם בלבד יביא ליצירת
- 13 עיוותים חדשים" (שם, בעמוד 2), וועדת הכספים, שנדרשה לטפל בהמלצות הועדה,
- 14 החליטה להותיר את הדיון בענייני מע"מ לעת אחרת ("אין כוונה – לפחות לא בשנת
- 15 המס הנוכחית – לשנות את המצב המשפטי הקיים, דהיינו מע"מ תשומות יוכר
- 16 לרכב מסחרי ולא יוכר לרכב פרטי", פרוטוקול מספר 428 משיבת ועדת הכספים
- 17 מתאריך 20.12.1994 בעמודים 36-37; פרוטוקול ועדת הכספים מספר 433 מתאריך
- 18 27.12.1994 בעמודים 24-25).
- 19 122. בהמשך, בעקבות שינוי הגדרת "רכב פרטי" לעניין תקנות מס הכנסה, לא היה מנוס
- 20 מעריכת שינוי מקביל בתקנות מע"מ: "עד היום ההגדרות לעניין רכב פרטי ומסחרי
- 21 במס הכנסה ולמס ערך מוסף היו זהות, בכך שמש ערך מוסף נשען כמשמעותן
- 22 בפקודת מס הכנסה... מאחר שמש הכנסה שינה יום ואין הגדרת רכב פרטי יותר
- 23 במס הכנסה... אנחנו נאלצים לקבוע בתקנות הגדרה נפרדת לרכב פרטי אצלנו"
- 24 (פרוטוקול מספר 436 משיבת ועדת הכספים 1.1.1995 בעמוד 2).
- 25 123. בתקנות מס ערך מוסף התשנ"ה-1995 הוצע להגדיר רכב פרטי (קובץ התקנות מספר
- 26 5658 מתאריך 1.2.1995): "רכב פרטי – רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו שימושי,
- 27 כמשמעותם בתקנות התעבורה... למעט ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או
- 28 בחצרי העסק או המפעל".
- 29 מר מ' איילון מנהל מכס ומע"מ דאז הבהיר: "ג'יפ כעקרון מוגדר כרכב פרטי,
- 30 בתקנות של מס הכנסה עד היום היה מוגדר שג'יפ שעיקר שימוש הוא בחצרי
- 31 עסק או בשדות, יותר ניכוי מס התשומות, אנחנו לא רצינו להרע את התנאים
- 32 והכנסנו את זה גם אצלנו... משאירים את מה שהיה, ג'יפ בחצר המפעל או בשדות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1 יותר, ג'יפ על הכביש לא יותר (פרוטוקול מספר 436 משיבת ועדת הכספים
- 2 1.1.1995 בעמודים 5-6).
- 3 124. כבר בשנת 1997 נדרש מחוקק המשנה לבחון שוב את הגדרת "רכב פרטי" בתקנות
- 4 מס ערך מוסף, ולאחר דיון בוועדת הכספים, הוחלט להוסיף להגדרה את התוספת
- 5 הרביעית לתקנות התעבורה הכוללת רשימה של רכבים שנחשבים לצורכי מס ערך
- 6 מוסף כ"רכב פרטי".
- 7 מר מ' איילון הסביר: "בחוק מע"מ יש תקנה, שאוסרת את ניכוי מס התשומות
- 8 לגבי רכישת רכב פרטי. עד לפני שנתיים בערך, 95% מהג'יפים היו בהגדרת רכב
- 9 פרטי, והם לא ניכו את מס התשומות. לפני כשנתיים היה איזה שהוא שינוי
- 10 במשרד התחבורה – שינוי ההגדרה שהפכה את הג'יפים מרכב פרטי לרכב
- 11 מסחרי... הדבר יצר אפליה. הג'יפים וה'ואנים' למיניהם בחלק ניכר שלהם הם
- 12 תחליפים לרכב פרטי; הם משמשים את המשפחה לנסיעות ולטיולים. בשוליים
- 13 זהו רכב, שנועד לרכב עבודה – למטרות עבודה. השימושים בהם הם שימושים
- 14 מקבילים לשימושים של רכב פרטי.... על כן, הצענו וביקשנו מהשר לשנות
- 15 ולהוסיף בהגדרת "רכבים פרטיים" את אותם כלי רכב שהם בקבוצת כל הרכב
- 16 התחליפיים של הרכב הפרטי" (ישיבת ועדת הכספים מספר 101 מתאריך
- 17 27.2.1997 בעמודים 6-7).
- 18 125. באמצעות רשימת הרכבים שבתוספת הרביעית לתקנות התעבורה, שהוספה
- 19 להגדרת "רכב פרטי" בתקנות מע"מ, הורחבה הגדרת "רכב פרטי" ובנוסף לכך
- 20 הוחלה גם על רכבים נוספים הדומים להם במהותם או זהים להם (קובץ התקנות
- 21 5843 בעמוד 968 מתאריך 29.7.1997).
- 22 עיון ברשימת הרכבים המופיעה בתוספת הרביעית לתקנות התעבורה מלמד כי היא
- 23 כוללת רכבים מסוג "ג'יפ" (לצורך הדוגמא, בתוספת הרביעית מופיעים, בין היתר,
- 24 הרכבים הבאים: ג'יפ קרנד - צ'ירוקי, אופל פרונטרה, GMC יוקון, סאניאנג מוסו,
- 25 ריינג' רובר, טויוטה - פראדו-לנד קרוזר, איסוזו רודיאן, לנד רובר פריילנד, דייהו
- 26 קורנדו ועוד).
- 27 126. הנה כי כן, כוונת מחוקק המשנה הייתה לכלול בהגדרת "רכב פרטי" בתקנות
- 28 מע"מ גם רכבים מסוג "ג'יפים ו-ואנים" שכן השימושים בהם "מקבילים
- 29 לשימושים של רכב פרטי" והם בעצם "תחליפים לרכב פרטי". המחוקק לא היה
- 30 מוכן להכיר בהם כ"רכבי עבודה" ולהחריגם מגדר "רכב פרטי", למעט במקרה
- 31 היחיד בו הם משמשים דרך קבע לצורכי העסק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

מכאן שאין די בכך שרכב עונה על הגדרת "ג'יפ" כדי להחריגו מהגדרת "רכב פרטי" ומתחולת תקנה 14. רק ג'יפ, או רכב דומה לו במהותו, המועסק דרך קבע בחצרי העסק יוחרג מגדר "רכב פרטי" וכפועל יוצא יותר ניכוי מס תשומות בגין מכירתו או בשל השכרתו.

במקביל, אין לקבל טענה כי, הסיפא של הגדרת "רכב פרטי" ("המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל") מתייחסת לכל סוגי הרכבים המפורטים ברישא של ההגדרה, לרבות רכבים פרטיים רגילים. הסיפא מתייחסת רק לרכב מסוג "ג'יפ" או הדומה לו במהותו.

כפועל יוצא מהאמור, אין לקבל את טענת המערערת כי יש להחיל את הסיפא הנוגעת לשימוש עסקי גם על רכביה מושא השומה לגביהם אין מחלוקת כי אינם בגדר "ג'יפ".

127. בשולי הדברים, אציין כי הגדרות כלי הרכב שבתקנות התעבורה, אליהן מפנה הגדרת "רכב פרטי" שבתקנות מע"מ, תוקנו בשנת 2005 כחלק מאימוץ תקנות אירופאיות. כך למשל, המונחים "רכב פרטי דו-שימושי", "רכב מסחרי אחוד" ו"רכב מסחרי בלתי אחוד" אינם מופיעים עוד בתקנות התעבורה (לסקירה מקיפה ראו, ברוך כחלון, ז"ק יצחק ברששת "ניכוי מס תשומות על רכישת כלי רכב פרטיים, האם סוף הדרך?" (2010)). לאור זאת, ראוי כי מחוקק המשנה יידרש להגדרת "רכב פרטי" בתקנות מע"מ ויבחן את ההתאמה הנדרשת לה לאור עדכון החקיקה הכללית.

128. רק על מנת להסיר כל ספק אציין כי, אף אם הייתה מתקבלת טענת המערערת כי יש להחיל את הסיפא להגדרת "רכב פרטי" (שימוש דרך קבע לצורכי העסק) גם על רכביה הפרטיים הרגילים שבשומה (שאינם ג'יפים), ואין טענה זו מתקבלת, מהעדויות עולה תמונה עובדתית לפיה לא כל רכבי המערערת שימשו בעסק.

אין מחלוקת לגבי 3 רכבים כי הם רכבים פרטיים שהוצמדו למנהלי המערערת ושימשו לצרכים פרטיים (עמודים 67-70).

מעדותו של מר נווה עלה כי ישנם 6-8 רכבים צמודים ששימשו לצרכים פרטיים (עמוד 23 שורות 9-20).

מעדותו של מר אבידר עלה כי ייתכן שמספר רב יותר של רכבים שימשו לצרכים פרטיים (עמוד 37 משורה 29 עד עמוד 38 שורה 1).

עוד עולה מהעדויות כי אחוז מסוים של הרכבים לא נותר סגור בתוך אתרי העבודה ושימש להסעות של עובדים ממקום העבודה ואליו: "יש רכבים שלא יוצאים ויש רכבים שיוצאים וזים בכל המדינה בכל כבישי הארץ... וגם בגלל שאי אפשר





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 להגיע לנקודות העבודה האלה בתחבורה ציבורית הם שימשו גם לשנע עובדים"  
2 (עמוד 24 משורה 8 ועד שורה 11).

3 יצוין כי נציגי המערערת אישרו שלא נוהל פיקוח על הרכבים ולא נוהל יומן רכב (או  
4 תרשומת חלופית): "היו רכבים שיוצאים לתדלק, יוצאים לטיפול, יוצאים להחליף  
5 צמיגים, יוצאים לשנע עובדים... ש: שאלתי אם היצאו אם היה על זה איזשהו  
6 פיקוח או איזשהו מעקב או יומן רכב? ת: לא, לא היה צריך" (עמוד 25 שורות 29-  
7 31).

8 129. המערערת ביקשה ללמוד מהעובדה שהמשיב הכיר ב- 100% מהוצאות הדלק  
9 והתיקונים של הרכבים כי מקובל עליו שכל הרכבים שימשו לשימוש עסקי ולכן יש  
10 להתיר גם את ניכוי התשומות בשל השכרתם.  
11 המשיב טוען כי נהג כך משיקולים של "לפנים משורת הדין" ואין ללמוד מכך כי  
12 נעשה שימוש עסקי מלא ברכבים: "זה בדיקה לקולא. לא חייבנו, לא בדקתי. אני  
13 מודה, אולי הייתי צריך לבדוק ולחייב גם על הוצאות שוטפות דלק" (עמוד 76  
14 שורות 9-10).

15 אין בידי לקבל את טענת המערערת.  
16 הכרת המשיב במלוא הוצאות הדלק אין תוצאתה החרגת רכבי המערערת מגדר  
17 "רכב פרטי" ומתחולת תקנה 14, שכן כפי שהוסבר לעיל אף אם רכבי המערערת  
18 שימשו בשימוש עסקי הם אינם עונים להגדרת "גיפי".  
19 בנוסף, גם אם המשיב היה קובע, לאחר בדיקה, כי לצורך הכרה בתשומות הדלק  
20 והתיקונים, כל הרכבים הפרטיים שבשומה שימשו לשימוש עסקי, לא היה בכך  
21 לשנות לעניין ההכרה בתשומות השכירות של אותם רכבים. זאת משום שתקנה 14  
22 קובעת באופן מפורש כלל גורף לעניין אי הכרה בתשומות השכירות של רכב פרטי,  
23 אף אם שימש בעסק, ואינה קובעת כלל זהה לעניין אי הכרה בהוצאות דלק שוטפות.  
24 כך שאין להקיש מעניין אחד למשנהו.

25 **תקנה 14(ב) – האם המערערת נופלת בגדר אחד החריגים לתקנה 14(א)?**  
26 130. המערערת טוענת כי היא נכנסת לרשימת החריגים שבתקנה 14(ב) המתירה ניכוי

27 תשומות בגין השכרת רכבים לעוסק העושה בהם שימוש לצורך הסעת נוסעים  
28 וסוירים. לטענתה, אנשי אבטחה מטעמה נוסעים ומסיירים ברכבים באתרי  
29 הלקוחות. בנוסף, היא מסיעה את העובדים ממקום העבודה וחזרה.  
30 לחילופין, טוענת המערערת כי רשימת החריגים שבתקנה 14(ב) אינה רשימה סגורה  
31 אלא מייצגת דוגמאות למקרים בהם התשומה היא לשימוש עסקי, כבעניינה, ולכן  
32 יש להתירה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

131. תקנה 14(ב) קובעת כך:

14(ב) הוראות תקנת משנה (א) לא יחולו במקרים הבאים:

(2) הייבוא או הרכישה נעשו –

(ב) בידי עוסק אחר אם הרכב משמש אך ורק לאחד מאלה:

ללימוד 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.

132. בעניין מיקוד, דן בית המשפט המחוזי בתקנה 14(ב)(2)(א) המחריגה יבוא או רכישה

שנעשו בידי עוסק ש"עיקר עיסוקו מכירת רכב". שם, באופן דומה למקרה זה, דובר

על מי שעיקר עיסוקה היה במתן שירותי אבטחה שמירה וניקיון.

כב' השופט מ' בר עס קבע בעניין מיקוד: "לשון התקנה הנה חד משמעית ובעולה

ממנה, המס שהוטל על מכירת רכב פרטי (או השכרתו) לא יהיה ניתן לניכוי, אלא

בכפוף לחריגים הקבועים בתקנה 14(ב) ואשר אלה מהווים רשימה סגורה..." (עניין

מיקוד, פסקה 20).

וכן –

"הפרשנות המוצעת, אף שלכאורה מעוגנת עיגון מינימלי בלשון התקנה, איננה

מתיישבת עם התכלית של תקנה 14 שעניינה איסור ניכוי מס תשומות על מכירת

רכב פרטי, אלא במקרים חריגים בלבד. בבחינת המשמעות הרגילה והטבעית של

לשון המונח על-רקע מכלול הוראות התקנה כמקשה אחת ניתן לזהות כי מחוקק

המשנה ביקש להחריג עיסוקים שכל תוכם הוא עיסוק בכלי רכב. רק עיסוק כזה

נחשב בעיני מתקין התקנות, כמתיר ניכוי של מס תשומות בגין רכישת רכבים

פרטיים, על-ידי העוסק ולצרכי העסק" (עניין מיקוד, פסקה 22).

133. בית המשפט העליון אישר את קביעת בית המשפט המחוזי (ע"א 7288/14 מיקוד

שמירה אבטחה שירותים וניקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים

29.02.2016).

134. בחינת התכלית הסובייקטיבית של החקיקה, כפי שעולה מדיוני ועדת הכספים,

מובילה אף היא לתוצאה זוהי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

בישיבת ועדת הכספים שדנה בתקנה 14 לתקנות מע"מ הסביר מר מ' איילון, מנהל המכס והמע"מ, את נושא החריגים ("היתרים"): "אנחנו נתנו לזה שני היתרים, בהם בכל זאת כן מנכים... היתר אחד הוא לגבי ה"ואנים" שבאמת עוסקים בהולכה בשכר, בהסעות... ההיתר השני שנתנו הוא לגבי ג'יפים לחברות שעיסוקן הוא בארגון טיולים וסיורים של ג'יפים במדבר" (ישיבת ועדת הכספים מספר 101 מתאריך 27.2.1997 בעמודים 7-8). כאשר נשאל מר מ' איילון, מדוע לא ניתן היתר לחברות העוסקות בשמירה, השיב – "לרוב חברות השמירה כלי רכב פרטיים גם היום".

הנה כי כן, מחוקק המשנה נתן דעתו באופן מפורש לחברות העוסקות בשמירה, הרוכשות או שוכרות רכבים פרטיים לצורכי עסק, ובחר שלא לכלול אותן ברשימת החריגים שבתקנה 14(ב).

135. אין חולק כי המערערת עוסקת במתן שירותים של שמירה, אבטחה וניקיון ואין עיסוקה בהסעת נוסעים או בסיורים וטיולי שטח. השכרת הרכבים בידי המערערת לא נועדה להסעת נוסעים או לארגון סיורים וטיולים אלא כדי לנייד את עובדיה ממקום למקום על מנת שיוכלו לתת שירותי אבטחה, שמירה וניקיון באתרי הלקוחות.

כמו כן, תקנה 14 קובעת רשימה סגורה של חריגים ולא ניתן להרחיבה על דרך הפרשנות, זאת בהסתמך על לשון התקנה ותכליתה. מכאן שהמערערת אינה נכנסת לרשימת החריגים שבתקנה 14(ב)(2)(ב) לתקנות מע"מ ואינה זכאית לניכוי מס תשומות בגין השכרת הרכבים מושא השומה.

### הכרה יחסית בתשומות השכירות לפי תקנה 18 לתקנות מע"מ

136. המערערת טוענת כי, לכל הפחות, היה מקום לאפשר לה בניכוי חלק יחסי ממס התשומות ששולם בגין דמי השכירות של הרכבים לפי שיעור השימוש ברכבים לצורכי עסקה.

137. תקנה 18(א) לתקנות מע"מ באה לענות על מקרה של תשומות מעורבות. התקנה מאמצת את עקרון הפיצול, לפיו יש להתיר ניכוי של התשומות בשיעור יחסי, כיחס השימוש בתשומות לצרכי העסק לכלל השימוש בתשומות. התקנה קובעת כך:

### **תשומות לעסק לצרכים אחרים**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

18 (א) בלי לפגוע בהוראות פרק זה, מס תשומות בשל רכישת  
נכסים או בשל קבלת שירותים לשימוש בעסקאות שלגביהן  
מותר מס התשומות בניכוי (להלן בתקנה זו - לצרכי העסק)  
וגם לשימוש בעסקאות שלגביהן אין מס התשומות מותר  
בניכוי או לכל שימוש אחר (להלן בתקנה זו - שלא לצרכי  
העסק) - יהא ניתן לניכוי בשיעור יחסי שהוא כיחס השימוש  
לצרכי העסק לכלל השימוש.

138. תקנה 18 הותקנה מכוח הסמכות שבסעיף 44 לחוק מע"מ, לקבוע תקנות בדבר  
"כללים לניכוי מס התשומות כשהנכסים או השירותים שבשל יבואם או העסקה  
בהם שולם המס שימשו גם בעסקאות שהמס עליהן מותר בניכוי וגם בעסקאות  
שהמס עליהן לא ניתן לניכוי".

על פי תקנה 18, מקום בו קיים שימוש מעורב בתשומות, הן לעסקאות חייבות והן  
לעסקאות שאינן חייבות, יש לנכות את מס התשומות באופן יחסי בהתאם ליחס בין  
השימוש החייב לכלל השימוש (בהמשך קובעת תקנה 18 את הכללים החלים כאשר  
לא ניתן לקבוע באופן מסוים את חלק התשומה ששימש שלא לצורכי העסק).

139. "בעיית התשומות המעורבות קשה במיוחד במקרה של תשומות כלליות שבעסק,  
כגון הוצאות חשמל, מים, טלפון, רכב, צרכי משרד, כיבוד וכדומה, העשויות לשמש  
בערבוביה גם לצרכי העסק וגם שלא לצרכיו..." (נמדר בעמוד 707). בהתאם לתקנה  
18, מקום בו ניתן לחלק את השימוש בתשומה באופן ברור, בין צורכי העסק ובין  
הצרכים האחרים, ניתן יהיה לנכות את מס התשומות בשיעור יחסי, כיחס השימוש  
לצרכי העסק לכלל השימוש. נטל הראיה והשכנוע לעניין זה רובץ, מטבע הדברים,  
לפתחו של הנישום אשר לו ידיעה מלאה על אופי השימוש בתשומה (ע"מ (מחוזי תל  
אביב-יפו) 13-01-29102 אלביט הדמיה רפואית בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק  
תל אביב (28.06.2018)).

140. לטענת המשיב, לאור העובדה שמס תשומות על השכרת רכבים פרטיים אסור בניכוי  
לפי תקנה 14, הרי שאף אם נעשה בתשומה זו שימוש חלקי לצרכי העסק, לא ניתן  
להחיל את תקנה 18. שכן, במקרה בו חלה תקנה 14 לא יכול להיות מצב של  
"תשומות מעורבות".

141. לטענת המערער, תקנה 14 אינה גוברת על תקנה 18, אלא הן חיות זו לצד זו.  
פרשנות המשיב מעקרת מתוכן את תקנה 18 שנועדה לחול במפורש על סיטואציה  
של תשומות מעורבות, גם אם מס התשומות אינו מותר בניכוי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 המערערת סבורה כי פרשנותה תואמת עקרונות יסוד בחוק מע"מ המאפשרים  
2 לעוסק לקזז מס תשומות ששימש אותו בעסקו.  
3 142. בעניין אינפו סיסטמס העלו הצדדים טענות דומות לאלו שהושמעו בפניי.

4 כב' השופט א' סטולר דן בשאלת היחס שבין תקנה 14 לתקנה 18 לתקנות מע"מ,  
5 וקבע כדלקמן: "מקובלת עלי טענת המשיב שתקנה 14 הינה תקנה ספציפית  
6 לעניין (איסור) ניכוי מס תשומות בגין רכישת רכב פרטי, וגם מנימוק זה היא גוברת  
7 על תקנה 18 שהיא תקנה כללית שעוסקת כאמור בהוצאות מעורבות. יש לשים אל  
8 לב שתקנה 18 פותחת במילים "מבלי לפגוע בהוראות פרק זה", וגם מנימוק זה  
9 מלמדת היא שאין בכוחה לגבור על תקנות אחרות שבאותו פרק. לרבות תקנה 14  
10 שגוברת עליה. התוצאה היא שהוראות תקנה 14 גוברות על הוראות תקנה 18.  
11 עניינה של תקנה 14 הוא איסור ניכוי מס תשומות מהשכרה של רכב פרטי גם  
12 באותם המקרים שהשימוש ברכב המושכר נעשה כולו לצרכי העסק. עניינה של  
13 תקנה 18 הוא חלוקת המס כשמדובר בהוצאות מעורבות. כאשר מדובר במס  
14 תשומות בגין השכרת רכב איננו נכנסים לגדרה של תקנה 18 מאחר שניכוי המס  
15 נאסר בתקנה 14".

16 ערעור שהוגש לבית המשפט העליון על פסק הדין בעניין אינפו סיסטמס, נדחה:  
17 "שמענו וקראנו את טיעוני הצדדים ובהמלצתנו הודיע בא כח המערערת כי מרשתו  
18 אינה עומדת על הערעור. הערעור נדחה בלא צו להוצאות" (ע"א 1212/14 חב' אינפו  
19 סיסטמס בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסך נתניה (25.6.2015)).

20 143. תמימת דעים אני עם עמדתו של כב' השופט א' סטולר בעניין אינפו סיסטמס.

21 אף אני סבורה כי קבלת עמדת המערערת לעניין שאלת היחס בין תקנה 14 לתקנה  
22 18 עלולה לעקר מתוכן את כוונת המחוקק ואת תכליתה של תקנה 14.  
23 המחוקק ביקש לקבוע כלל גורף האוסר על ניכוי מס תשומות בגין מכירה או השכרה  
24 של רכב פרטי בשל החשש כי העוסק יעשה שימוש פרטי ברכב וינצל לרעה את הזכות  
25 לנכות מס תשומות. יישום תקנה 18 בנסיבות אלו יביא לעקיפה של האיסור המוחלט  
26 הקבוע בתקנה 14 ויסכל את מטרת המחוקק.

27 תקנה 14 היא תקנה ספציפית וממילא גוברת על תקנה 18 בנסיבות של מכירת או  
28 השכרת רכב פרטי כך שיחול הכלל לפיו "החוק המיוחד דוחה את החוק הכללי"  
29 *lex specialis derogate generali* (ע"א 6821/93 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ'  
30 מגדל כפר שיתופי, פ"ד מט(4) 221, 266 (1995)).

31 עוד אציין, כי אם המערערת עומדת על טענתה שכל רכביה שימשו לצורכי העסק,  
32 ממילא אין מקום להידרש בעניינה לתקנה 18 הדנה בסיטואציה של תשומות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

מערבבות. יוצא אפוא שפרשנות המערערת מרוקנת מתוכן לא רק את תקנה 14 אלא גם את תקנה 18.

144. משאמרתי את הדברים, אעיר כי יש מקום להרהר אחר המצב המשפטי הקיים. אקדיש לכך כמה מילים.

על פני הדברים, קשה למצוא טעם ענייני לאבחנה הקיימת בין האיסור הגורף על ניכוי מס תשומות בגין דמי שכירות המשולמים על ידי עוסק בשל שכירת רכבים פרטיים המשמשים בעסקו (או דמי רכישת הרכבים) לבין ההיתר לניכוי מס תשומות בגין הוצאות האחזקה של רכבים פרטיים אלו. בכל הנוגע להוצאות אחזקה (הוצאות דלק, אגרות כבישי אגרה, השתתפות עצמית, תיקונים) ממילא נדרש המשיב **לבדיקה פרטנית** של השימוש העסקי ברכבים לצורך התרת התשומה (או שהתשומה תותר באופן מלא לפי סעיף 38 לחוק או שתותר באופן חלקי לפי תקנה 18 לתקנות). משנדרש לכך המשיב ומשנקבע היחס בין השימוש הפרטי לשימוש העסקי ברכבים, לא ברור אילו טעמי "יעילות, וודאות, יציבות ואכיפה" עומדים ביסוד האיסור הגורף שבתקנה 14 על ניכוי מס תשומות בגין מכירת או השכרת הרכבים הפרטיים. ככל שיש הצדקה להבחנה כזו, בין תשומות השכירות לתשומות האחזקה, הסיבות לכך צריכות להיות ברורות ונהירות.

לאור זאת, מן הראוי כי המחוקק ייתן את דעתו על הדברים, כך ביתר שאת נוכח השינויים והעדכונים שנעשו בתחום המקביל המוסדר בתקנות מס הכנסה (ראו גם **אבי פרידמן**, בעמוד 638-641).

### טענת המערערת על הפרדת שירותי האחזקה מעסקת השכירות

145. כאמור, מס תשומות שהוטל על עוסק בגין הוצאות שוטפות הקשורות לשימוש ברכב פרטי (תחזוקה, תיקונים, דלק, כבישי אגרה, השתתפות עצמית וכיו"ב) ניתן לניכוי על פי הכללים הקבועים בסעיף 38 לחוק או בתקנה 18 לתקנות מע"מ. ככל שנעשה שימוש ברכב הפרטי רק לצורכי העסק, ניתן לנכות את מס התשומות במלואו בגין הוצאות אלו; ככל שנעשה שימוש מעורב ברכב הפרטי, ניתן לנכות את מס התשומות לפי יחס השימוש בתשומות לצורכי העסק לעומת כלל השימוש; ככל שלא ניתן לקבוע את יחס השימוש הפרטי ברכב, יותר מס התשומות בניכוי על פי מבחן "עיקר השימוש" – אם עיקר השימוש הוא לצורך העסק ינוכה 2/3 ממס התשומות ואם עיקר השימוש הוא שלא לצורך העסק ינוכה 1/4 ממס התשומות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

השאלה העולה בענייננו היא, האם במקרה של השכרת רכב ותשלום גלובלי לחברת ההשכרה, יש מקום להפריד בין הוצאות אחזקת הרכבים לדמי השכירות למרות שהוצאות האחזקה מהוות חלק אינטגרלי מתשלומי דמי השכירות?

146. למען שלמות התמונה יצוין כי, בשנת 2002 פרסמו רשויות מע"מ **הוראת פרשנות**

**1/2002 בעניין "השכרת רכב פרטי בליסינג תפעולי"**. להלן סקירה קצרה של עיקרי

ההוראה.

לפי הוראת הפרשנות, חלק מחברות השכרת רכב, המשכירות רכבים בשיטת הליסינג התפעולי, מאפשרות ללקוחותיהן לקבל שירותי החזקת רכב לצד עסקת ההשכרה. כתוצאה מכך הן נוהגות לפצל את חשבוניות המס המוצאות ללקוחותיהן, כך שיש חיוב נפרד בגין השכרת רכב ובגין אחזקת רכב. בהתאם להוראה, מס התשומות המתייחס למרכיב "שירותי האחזקה" ניתן יהיה לניכוי על פי הכללים המפורטים שם (סעיף 3.1 להוראת פרשנות 1/2002).

יצוין כי מצד חברות ההשכרה, העסקה בכללותה (מרכיב ההשכרה ומרכיב התחזוקה) חייבת במס בשיעור מלא ופיצול העסקה רלוונטי אך לעניין ניכוי מס התשומות בידי שוכר הרכב לאור הוראות תקנה 14(א) לתקנות מע"מ.

לעומת זאת, כאשר מדובר בעסקה של השכרת רכב הכוללת שירותי תחזוקה, המשווקת כעסקה כוללת, ולא כשתי עסקאות נפרדות ואופציונאליות, הרשות אינה מאשרת את ניכוי מס התשומות בגין **מרכיב התחזוקה** וזאת לאור הכלל כי העסקה תסווג על פי המרכיב העיקרי המאפיין אותה (סעיף 3.2 להוראת פרשנות 1/2002).

בכל הנוגע **להוצאות ביטוח ואגרת רישוי**, נקבע בהוראת הפרשנות כי, בעסקאות של השכרת רכב בליסינג תפעולי לתקופות ארוכות (מעל 12 חודשים) אשר החוכר מחויב במסגרתן בהחזר הוצאות הנובע מתשלומי אגרת רישוי וביטוח חובה, תחול על מרכיבים אלה של העסקה תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף והחזר הוצאות בגין התשלום הנ"ל לא יהווה חלק ממחיר העסקה (סעיף 4 להוראת פרשנות 1/2002). לעומת זאת, כאשר הרכב אינו מבוטח בחברת ביטוח אלא חברת הליסינג מעניקה "שירותי ביטוח" (כיסוי הוצאות העלויות לנבוע מנזקי תאונות דרכים, גניבה, נזק לצד שלישי וכד'), הוצאות אלו ייחשבו כחלק אינטגרלי ממחיר עסקת השכרת הרכב ועליו יחול מע"מ שלא ניתן יהיה לקזזו ככמס תשומות לאור תקנה 14 (סעיף 4.3 להוראת פרשנות 1/2002).

147. המערערת טוענת כי יש להחיל עליה את תוצאות המס של עסקת ליסינג.

המערערת טוענת כי העובדה שחברות ההשכרה מוציאות חשבונית רק בגין "שכירות" ואילו חברות הליסינג מפרידות בין "שכירות" לבין "אחזקה" היא טכנית





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1 במהותה. לטענתה, החשבוניות מגלמות הן את דמי השכירות של הרכבים והן את  
2 דמי אחזקתם ולכן יש לחלץ את מרכיב האחזקה ולשמוט אותו מתחולתה של תקנה  
3 14(א) לתקנות.  
4 148. טענה זו אין לקבל.  
5 אין מחלוקת בענייננו כי המערערת שכרה את הרכבים מחברות השכרה שונות שלא  
6 בשיטת הליסינג התפעולי.  
7 המערערת התקשרה בעסקה מסחרית, אותה בחרה לעצב כראות עיניה ובהתאם  
8 לשיקוליה. המערערת אינה יכולה להחיל עליה תוצאות של עסקה תיאורטית שלא  
9 באה לעולם (עסקת ליסינג). בעוד שבעסקת ליסינג החשבונית מפוצלת בין מרכיב  
10 ההשכרה לבין יתר המרכיבים, בהשכרה שאינה ליסינג, כבענייננו, החשבונית אינה  
11 מפוצלת שכן מדובר בעסקת השכרה כוללת.  
12 149. המשיב סבור כי שירותי האחזקה המגולמים בעסקאות ההשכרה של הרכבים הם  
13 שירותים טפלים הנלווים לעסקת ההשכרה העיקרית ולכן מהווים חלק אינטגרלי  
14 שאינו ניתן להפרדה ממנה.  
15 לגישת המשיב, אין לאפשר את פיצול דמי השכירות ששילמה המערערת למרכיביו  
16 השונים.  
17 באופן דומה, סירב המשיב לפצל תשלום ששולם בגין עודף קילומטרים, המהווה  
18 לשיטתו חלק אינטגרלי מדמי השכירות (זאת להבדיל מהוצאות אחרות שבגין  
19 הסכים המשיב להכיר בניכוי מס תשומות כגון השתתפות עצמית, הוצאות כבישי  
20 אגרה והוצאות דלק המשולמים ממילא בנפרד מדמי השכירות).  
21 150. התמונה העובדתית שהציגה המערערת לגבי אופי התקשרותה עם חברות ההשכרה  
22 אינה תומכת בטענתה על פיצול עלויות השכירות מעלות האחזקה. לדוגמא,  
23 בדוגמאות שצרפה המערערת להצעות מחיר ולהסכמי שכירות הרכבים (נספח ה  
24 לכתב הערעור) אין הפרדה בתמחור בין עלויות אחזקת הרכבים לעלויות השכירות  
25 וההסכמים מתייחסים לעלויות אלו בסכום כולל (לעומת זאת, מהסכמים אחרים  
26 שהציגה המערערת עולה כי היא התקשרה עם חברות השכרה אחרות במתכונת של  
27 "ליסינג תפעולי" במסגרתם הוצע לה פיצול של החשבוניות: "**פיצול ע"פ חוק**  
28 **למרכיבי חכירה ואחזקה, אגרת רישוי וביטוח חובה ללא מע"מ**". ראו למשל נספח  
29 ה-4 לתצהיר נציג המערערת).  
30 למערערת הייתה האפשרות לבחור באיזה אופן להתקשר עם חברות השכרת  
31 הרכבים והיא בחרה, משיקוליה שלה, להתקשר בעסקה שהשירות הניתן בה הוא  
32 כולל ואינו מפוצל למרכיביו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

151. זאת ועוד, המערערת צירפה לתצהירה דוגמאות לחשבוניות שקיבלה מחברות  
ההשכרה בגין תשלומים על דלק, השתתפות עצמית וכבישי אגרה (כביש 6, מנהרות  
הכרמל) (ראו נספח ה' לתצהיר נציג המערערת). עיון בהסכמים שבין המערערת  
לחברות ההשכרה מעלה כי יש בהם התייחסות נפרדת למרכיבים אלו (נספח ה'  
לתצהיר נציג המערערת).  
כזכור, המשיב הכיר למערערת במס תשומות בגין הוצאות שוטפות של דלק,  
השתתפות עצמית וכבישי אגרה.  
העובדה שחברות ההשכרה הוציאו למערערת חשבוניות נפרדות עבור שירותים אלו  
מחזקת את עמדת המשיב כי שאר הרכיבים, בגינם לא הוצאו חשבוניות נפרדות, הם  
חלק בלתי נפרד מעסקת ההשכרה ולכן לא ניתן לפצלם מהחשבוניות.  
152. אין לקבל את טענת המערערת על אי הכרה בתשומות בגין תשלום על עודף  
קילומטרים.  
בהסכמים שהציגה המערערת נקבע כי כל חריגה מכמות הק"מ שנקבעה מחייבת  
את השוכר בתשלום נוסף בהתאם לטבלת מחירים משתנה. המערערת לא הבהירה  
מדוע יש להתייחס לתשלום בגין עודף הקילומטרים כתשלום נפרד מעסקת  
ההשכרה בכללותה. משנקבע כי גובה דמי השכירות תלוי בהיקף השימוש ברכבים  
ובמספר הק"מ, אך מובן הוא כי תשלום בגין עודף ק"מ מהווה חלק בלתי נפרד מדמי  
השכירות.  
מכאן, שיש לקבל את עמדת המשיב כי התשלום בגין עודף ק"מ הוא חלק אינטגרלי  
מעסקת ההשכרה ואין לנכות את מס התשומות בגינו.  
153. בכל הנוגע לחוות דעת מומחה מטעם המערערת, לא מצאתי כי יש בה לסייע לה.  
המערערת הגישה חוות דעת מומחה, שנערכה על ידי השמאי מר אילן בן ארצי, לפיה  
29% מהוצאות השכירות שבחשבונית מייצג את הוצאות אחזקת הרכבים. לגישת  
המערערת יש להתיר לה בניכוי את מס התשומות בגין רכיבי האחזקה, הביטוח,  
הרישוי ומימון האשראי בשיעור הנ"ל.  
יובהר כי, אף אם במישור העקרוני היה מקום לפיצול דמי השכירות למרכיבי  
השונים ולאפשר למערערת לבודד את מרכיב האחזקה מכלל התשלום, אין בחוות  
הדעת ללמד מה היו העלויות בהן נשאו חברות ההשכרה בגין שירותי אחזקה,  
ביטוח, רישוי וכו' ומה היה מרכיב הרווח שלהן בגינם.  
אף לא הוכח כי חברות ההשכרה נשאו בעלויות בגין מרכיבים אלו.  
מכאן שהמערערת לא הוכיחה את שיעור מרכיב האחזקה מדמי השכירות ודי בכך  
כדי לדחות את טענתה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

1 (גם אין לקבל את הטענה כי חברות השכרת הרכבים מהוות "צינור" גרידא; השוו,  
2 ת"צ (מחוזי מרכז) 43306-02-11 אשר ספיר נ' י.ד. רכב ותחבורה בע"מ פסקה 26  
3 בעמוד 12 (11.12.2013), שם דן בית המשפט בבקשה לאישור תובענה ייצוגית  
4 במסגרתה הועלתה טענה כי חברות הביטוח משמשות "צינור" בלבד לתשלומי  
5 ביטוח, ובין היתר ציין כי "ככל שחברות השכרת הרכב לא רואות עצמן כשליח, וכל  
6 עוד הן מודות כי הן מפיקות רווח בגין הטיפול ברכיב הביטוחים, קשה לקבל עמדה  
7 לפיה הן פועלות כשלוחות").

### סוף דבר

8  
9 154. בהסתמך על כל המפורט לעיל, הערעור נדחה.  
10 155. לעניין פסיקת הוצאות המשפט – במהלך שתי ישיבות קדם משפט, וכך גם במהלך  
11 דיוני ההוכחות, הובהר למערערת הרף המשפטי הגבוה הניצב בפניה נוכח ההלכה  
12 הפסוקה המפורשת בסוגיות שנדונו. משבחרה המערערת למרות זאת לנהל את  
13 ההליך, הרי שעל ההוצאות המשפטיות לשקף את המורכבות הדיונית והראייתית  
14 שנלוותה לצורך כתיבת פסק הדין.  
15 על כן אני מעמידה את סכום הוצאות המשפט בו תחויב המערערת לטובת המשיב  
16 על סך של 60,000 ש"ח.  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25

26 ניתן היום, כ"ה אלול תשע"ט, 25 ספטמבר 2019, בהעדר הצדדים.  
27

יירדנה סרוסי, שופטת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2019

ע"מ 17-01-9652 בטחון שירותים אביר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5