



בית המשפט המחוזי בירושלים

16 מרץ 2020

ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ -

ירושלים

כב' השופט אביגדור דורות

בפני

שמעון ברזילי מכוניות (1987) בע"מ

המערערת:

1

ע"י ב"כ עו"ד דורון לוי

2

נגד

מנהל מע"מ ירושלים

המשיב:

ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ' מפרקליטות מחוז

ירושלים (אזרחי)

פסק דין

3

4 לפניי ערעורה של שמעון ברזילי מכוניות (1987) בע"מ (להלן: "החברה" או "המערערת") על החלטה
5 מיום 21.9.2016 של מנהל מע"מ ירושלים (להלן: "המשיב"), שניתנה בהשגה על שומת מס תשומות
6 שהוצאה למערערת.

7

רקע והליכי שומה והשגה

8 1. המערערת מפעילה סוכנות למכירת מכוניות חדשות ואף עוסקת במכירת מכוניות משומשות.

9 2. בצד פעילות זו, מפעילה המערערת מוסך לתיקון כלי רכב במסגרתו היא מוכרת חלפים
10 למכוניות. המערערת מפעילה גם תחנה למכירת גז לתדלוק.

11 3. במסגרת פעילות המוסך שלה, פועלת המערערת מול חברות השכרת רכב על מנת להעמיד
12 לרשות לקוחותיה כלי רכב חלופיים בזמן שהרכב של הלקוח נמצא במוסך לצורך תיקון.

13 4. המערערת ניכתה את מס התשומות המגולם בחשבוניות שהוצאו על שמה על ידי חברות
14 השכרת הרכב. המשיב לא אישר ניכוי זה והוציא למערערת ביום 31.3.2016 שומת מס
15 תשומות במסגרתה קבע כי המערערת ניכתה את מס התשומות שלא כדין, בניגוד לתקנה 14
16 לתקנות מס ערך, תשל"ו – 1976 (להלן: "התקנות").



בית המשפט המחוזי בירושלים

16 מרץ 2020

ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ -
ירושלים

5. על שומה זו הגישה המערערת השגה. בהחלטה בהשגה מושא ערעור זה דחה המשיב את
1 ההשגה וקבע כי הניכוי שבוצע על ידי המערערת הוא ניכוי מס תשומות בגין שכירת כלי רכב
2 פרטיים אשר שימשו את לקוחות מוסד החברה, העוסק בתיקון כלי רכב. המשיב הוסיף כי
3 כלי הרכב השכורים, שימשו את המוסד ולא את חלק העסק העוסק במסחר בכלי רכב.
4 בהחלטתו אימץ המשיב גם את הנימוקים שנקבעו בשומת מס התשומות שהסתמכה בחלקה
5 על פסק הדין בע"מ (מחוזי י-ם) 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ'
6 אגף המכס והמע"מ - ירושלים (13.05.2014) (להלן: "עניין מיקוד"). בהחלטה בהשגה חייב
7 המשיב את המערערת בהפרש מס תשומות בסך 113,743 ₪ לשנים 2011-2014 ובסך 22,392
8 ₪ לשנת 2015.

6. על ההחלטה של המשיב בהשגה הוגש הערעור שלפני.

11 **טענות הצדדים בתמצית**

6. לטענת המערערת, היא עוסקת בשירותי רכישה, תחזוקה ומכירה הניתנים בקשר לכלי רכב
12 פרטיים, באופן שעסקה מהווה "One stop shop", במסגרתו היא מספקת מגוון שירותים
13 נלווים הקשורים לליבת העסק, שהיא מכירת כלי רכב מסוג "סובארו" חדשים ומשומשים
14 כאחד. נטען כי הואיל ועיקר עסקה של המערערת הוא מכירת כלי רכב, והואיל והשימוש
15 שהמערערת עושה בכלי הרכב שהיא שוכרת הוא העמדתם לרשות הלקוחות עד אשר יתוקן
16 רכבם, החריג הקבוע בתקנה 14(ב) לתקנות חל עליה ועל כן היא זכאית לנכות את מס
17 התשומות אשר שילמה לחברות ההשכרה.

7. לטענת המשיב, תקנת משנה 14(ב)(2)(א) לתקנות מתירה את ניכוי מס התשומות לעוסק
19 שעיקר עיסוקו מכירת כלי רכב, רק אם כלי הרכב משמשים למכירה במהלך העסק ולא כאשר
20 כלי הרכב משמשים בעסק לצורך פעילות עסקית אחרת. נטען כי הואיל והמערערת עושה
21 שימוש בכלי הרכב אותה היא שוכרת לצורך העמדת רכב חלופי ללקוחות המוסד אותו היא
22 מפעילה, אין היא זכאית לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות שהוצאו לה על ידי חברת
23 השכרת הרכב.

25 **דיון והכרעה**

8. במרכז דיוננו עומדת תקנה 14 לתקנות. להלן נוסח התקנה:



בית המשפט המחוזי בירושלים

16 מרץ 2020

ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ -
ירושלים

- 1 " (א) המס שהוטל על מכירת רכב פרטי לעוסק או על ייבוא רכב כאמור בידי עוסק
2 לא יהיה ניתן לניכוי.
3 " (ב) הוראות תקנת משנה (א) לא יחולו במקרים הבאים:
4 (1) (בוטלה);
5 (2) הייבוא או הרכישה נעשו –
6 " (א) בידי עוסק שעיקר עסקו מכירת רכב, לרבות רכב פרטי משומש,
7 לגבי רכב שאין בו שימוש ואינו מיועד לשימוש לבד ממכירתו
8 במהלך העסק;
9 " (ב) בידי עוסק אחר אם הרכב משמש אך ורק לאחד מאלה:
10 ללימוד נהיגה בבית ספר לנהיגה;
11 להשכרת רכב בידי מי שעסקו השכרת רכב;
12 להסעת נוסעים במהלך העסק, בידי מי שעסקו הסעת נוסעים;
13 לסוורים וטיולי שטח, בידי מי שעסקו ארגון סוורים או טיולים
14 כאמור."
15
16 9. לפני שנפנה לניתוח הוראות תקנה 14(ב)(2)(א), ראוי להתעכב מעט על הכללים הנוגעים לניכוי
17 מס תשומות. סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975 (להלן: "החוק") קובע את הכלל
18 הבסיסי לפיו עוסק זכאי לנכות ממס הערך המוסף שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול
19 בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או בהצהרת יבוא. לצד הכלל, קבע המחוקק בסעיפים 38(ב)
20 ו-44 לחוק כי שר האוצר רשאי לקבוע חריגים לכלל. חריג כזה נקבע בתקנה 14(א) לתקנות
21 ולפיו "המס שהוטל על מכירת רכב פרטי לעוסק או על ייבוא רכב כאמור בידי עוסק לא יהיה
22 ניתן לניכוי". המשמעות היא, שבניגוד לכלל לפיו עוסק זכאי לניכוי מס התשומות המגולם
23 בהוצאותיו, כאשר מדובר בהוצאה מסוג קנייה או ייבוא של רכב, העוסק אינו זכאי לנכות
24 את מס התשומות המגולם באותה הוצאה.
25 10. התכלית של הוראת תקנה 14(א) מבוססת על העובדה שרכב פרטי הוא נכס שמיועד לשימוש
26 הפרטי של המחזיק בו. על כך הרחיב לאחרונה בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופטת
27 י' סרוסי) בפסק הדין בע"מ 9652-01-17 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 3
28 (25.09.2019) (להלן: "עניין אבידר"):



בית המשפט המחוזי בירושלים

16 מרץ 2020

ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ -
ירושלים

- 1 "תכלית האיסור על ניכוי מס תשומות בגין מכירת או השכרת "רכב פרטי",
2 כהגדרתו בתקנה 1(ב) לתקנות, (כמו גם במקרה של רכישת טובת הנאה לרווחתו
3 ולתועלתו של העובד, ראו החלק הראשון של פסק הדין) מבוססת על העובדה
4 שמדובר בנכס שבמהותו הוא לשימוש פרטי או, לכל הפחות, על פי מהותו ניתן
5 לעשות בו גם שימוש פרטי. מתקין התקנה, שביקש למנוע התדיינויות חוזרות
6 ונשנות וחיכוך מתמיד בין העוסק לבין רשויות מע"מ, קבע חזקה חלוטה לפיה יראו
7 את השימוש ברכב פרטי בעסק כשימוש שאינו לצורכי העסק, ומשכך יישלל ניכוי
8 במלואו. חזקה זו חלה הן לעניין מהות השימוש ברכב הפרטי והן לעניין שיעור
9 השימוש בו. מטרתה של תקנה 14 לתקנות מע"מ היא למנוע שימוש ברכב פרטי
10 בעסק והיא מגשימה את מטרתה זו על ידי עשיית השימוש ללא כדאי באמצעות אי
11 התרת ניכוי מס התשומות ... מתקין התקנה קבע באופן מפורש כי ניכוי מס
12 תשומות בגין מכירת רכב פרטי לעוסק יותר רק בכפוף לרשימה סגורה של חריגים
13 הקבועים בתקנה 14(ב) וכך גם פורשה תקנה 14 בפסיקת בתי המשפט" (שם,
14 פסקות 87-88; ראו גם עניין מיקוד, פסקה 20).
- 15 11. התכלית של תקנה 14(א), למנוע ניכוי מס תשומות בגין הוצאה שבמהותה היא פרטית ולא
16 עסקית, מצאה ביטוי גם אצל המלומד אהרן נמדר:
- 17 "מטרתה של תקנה 14 לתקנות מע"מ היא למנוע את השימוש ברכב פרטי בעסק,
18 והיא מגשימה את מטרתה על ידי עשיית השימוש ללא כדאי מבחינת החיוב
19 במע"מ. התקנה, לכן, קובעת כי המס שמוטל על מכירת רכב פרטי לעוסק, או על
20 יבואו בידי עוסק, אין לנכותו כמס תשומות. התוצאה של הוראה זו היא שהעוסק
21 ייחשב לצרכן סופי לגבי רכישת רכב פרטי, והוא יצטרך לספוג את מלוא המס מבלי
22 שיוכל לנכות את מס התשומות." (אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך ב (חושן המשפט,
23 מהדורה חמישית, 2013) עמ' 687-688) (להלן: "א' נמדר").
- 24 12. תקנה 14(ב) לתקנות קובעת חריגים לכלל שנקבע בתקנה 14(א). הוראה זו מפרטת מקרים
25 שבהם יותר ניכוי מס תשומות בגין רכישת או יבוא של רכב פרטי על אף הכלל הקובע
26 שתשומות בגין רכישת כזו אינן מותרות בניכוי. חריגים אלה מתייחסים לחמישה סוגים של
27 עסקים:



בית המשפט המחוזי בירושלים

16 מרץ 2020

ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ -
ירושלים

- 1 - עסק של מכירת רכב.
2 - בית ספר ללימוד נהיגה.
3 - עסק של השכרת רכב.
4 - עסק להסעת נוסעים.
5 - עסק של ארגון סיורים או טיולי שטח.
- 6 13. נעבור כעת לבחינת השאלה האם המערערת מקיימת את התנאים הקבועים בתקנה 14(ב) (ב)
7 לתקנות. לצורך בחינה זו, יש לבדוק שלושה פרמטרים: ראשית, האם מדובר אך ורק בייבוא
8 או ברכישה של רכב פרטי, להבדיל משכירת רכב; שנית, האם עיקר עסקה של המערערת הוא
9 מכירת רכב פרטי; שלישית, האם השימוש בכלי הרכב הוא רק למכירתו במהלך העסק,
10 להבדיל מן השימוש שבו עושה המערערת בכלי הרכב.
- 11 14. נפתח בשאלה הראשונה. על פי תקנה 14(ב)2 לתקנות, הוראת תקנה משנה (א) לא תחול
12 בשורת המקרים המפורטים בה, כאשר מדובר בייבוא או ברכישה של רכב פרטי. במקרה
13 שלפנינו, אין חולק כי המערערת לא ייבאה ולא רכשה רכב פרטי. המערערת התקשרה עם
14 חברות ביטוח כאשר הסכומים ששולמו על ידי חברות הביטוח כללו תשלום עבור התחייבות
15 להעמיד לרשות לקוחות המוסך שמפעילה המערערת רכב חלופי. מדובר ברכב שנמצא בבעלות
16 חברות השכרת רכב. נושא זה נדון בעניין אבידר, שם נקבע כי הוראות תקנה 14(א) לתקנות
17 האוסרת על ניכוי מס תשומות שהוטל על מכירת רכב פרטי לעוסק חלות גם על השכרתו של
18 רכב פרטי לעוסק. נקבע כי עסקה כזו היא עסקה שמס התשומות בגינה לא יהיה ניתן לניכוי.
19 השופטת י' סרוסי קבעה כך:
- 20 **"בהתקנת תקנה 14 קבע מחוקק המשנה חריג מפורש האוסר על ניכוי מס תשומות**
21 **בידי עוסק בגין שימוש ברכבים פרטיים. חריג זה נקבע מטעמי יעילות, וודאות,**
22 **יציבות ואכיפה ונועד למנוע את הצורך בבדיקה פרטנית בכל מקרה ומקרה בדבר**
23 **אופן השימוש ברכבים הפרטיים, האם לצרכים עסקיים או לצרכים פרטיים.**
24 **קביעה כי השכרת רכב פרטי לעוסק, להבדיל ממכירתו, לא תבוא בגדר תקנה 14(א),**
25 **עלולה לפגוע בערכים אלה ותעודד השכרה של רכבים, תחת מכירתם, באופן הפוגע**
26 **בתכליות אותן ניסה מחוקק המשנה לקדם." (פסקה 107).**

27



בית המשפט המחוזי בירושלים

16 מרץ 2020

ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ -
ירושלים

15. זאת ועוד, הסוגיה עלתה בע"ש (חי') 146/88 מיבטח חיפה סוכנות לביטוח בע"מ נ' מע"מ (1989) (להלן: "עניין מיבטח"). באותו מקרה רכשה המערערת כתבי שירות למנויים, על פיהן המנוי זכאי היה לקבל רכב חלופי מהחברה בעלת כלי הרכב, במקרים של תאונת דרכים או של גניבת רכבו של המנוי. המנוי נחשב כשוכר רכב ונחתם עמו חוזה השכרה כמקובל בחברה בעלת כלי הרכב. באותו מקרה, טען מנהל מע"מ כי מדובר בעסקה של מכירת רכב פרטי תוך הסתמכות על הגדרת מכר שבסעיף 1 לחוק מע"מ. נטען ע"י המשיב כי מתקיימות שלוש חלופות והן – "השכרת רכב", "הקניית רשות לשימוש בנכס בתמורה", ו-"הקניית זכות בנכס". גם בעניין מיקוד הסוגיה התעוררה כאשר המערערת שכרה מכוניות מחברות השכרת רכב ולא נטען ע"י המשיב, כי מטעם זה אין המערערת זכאית לניכוי מס התשומות. לאור כל האמור, התשובה לשאלה הראשונה, אם כן, היא כי החריגים לכלל האוסר ניכוי מס תשומות על פי תקנה 14(א) כוללים גם מס תשומות ששילם העוסק בגין שכירת כלי רכב שבבעלות צד ג' ולא רק מס תשומות ששילם העוסק בגין ייבוא או רכישת כלי רכב.
16. עתה נעבור לשאלה השנייה, והיא האם עיקר עסקה של המערערת הוא מכירת רכב. מחומר הראיות עולה כי המערערת עוסקת במכירת כלי רכב חדשים ומשומשים; במתן שירותי מוסך, דהיינו, מכירת חלפים ומתן שירותי תיקונים לכלי רכב; וכן בהחזקת תחנת תדלוק. לטענת המערערת, תקנה 14(ב)(2)(א) לתקנות, חלה גם על גוף שיש לו כמה עסקים או שבעסקו כמה יחידות עסקיות. בהקשר זה, הפנתה המערערת לסעיף 55 לחוק (שכותרתו – "רישום מספר עסקים של עוסק") הקובע כי - "אדם שיש לו כמה עסקים או שבעסקו כמה יחידות עסק, ירשם כעוסק אחד לגבי כולם, אולם רשאי הוא להירשם בנפרד לגבי כל עסק או יחידה שבעסקו; שר האוצר רשאי לקבוע תנאים לרישום כאמור". לטענת המערערת, המשיב מנסה לפצל את עסקה לחלקי עסקים נפרדים האחד מן השני (מכירת כלי רכב; שירותי מוסך), בה בשעה שעסקה של המערערת הוא אחד – שירותי רכישה, תחזוקה ומכירה של כלי רכב פרטיים. בהקשר זה נטען כי שירותי המוסך מהווים חוליה בשרשרת המסחר בכלי רכב, כאשר יש קשר ישיר בין היקף הפעילות של הסוכנות למכירת כלי רכב מסוג "סובארו", לבין היקף הפעילות של המוסך המעניק שירותים ללקוחות שרכשו מן המערערת כלי רכב חדשים וגם אלה שמכרו למערערת כלי רכב משומשים בעסקאות "טרייד-אין".
17. בעניין מיקוד נדון עניינה של חברה העוסקת במתן שירותי שמירה, אבטחה וניקיון. כחלק מהתקשרותה עם המדינה, התחייבה החברה לספק למדינה כ-70 מכוניות פרטיות, אותן שכרה במיוחד מחברות השכרה והעמידה אותם, בליווי נהגים מטעמה, לפקודת קציני



בית המשפט המחוזי בירושלים

16 מרץ 2020

ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ -
ירושלים

- 1 הביטחון במשרדי הממשלה, שהפעילו את כלי הרכב לצורך אבטחת אישים. חברת מיקוד
2 טענה, כי היא זכאית לנכות מס תשומות במקרה זה הואיל ועיקר עסקה, לעניין זה, היה
3 אספקת שירותי הרכב כאמור. המשיב קבע כי השכרת המכוניות נעשתה כחלק ממתן
4 השירותים העיקרי של המערערת, היינו, מתן שירותי שמירה ולא רכישה ומכירה של מכוניות.
5 בית המשפט קבע כדלקמן (פסקה 20):
- 6 **"... לשון התקנה הינה חד משמעית וכעולה ממנה, המס שהוטל על מכירת רכב**
7 **פרטי (או השכרתו) לא יהיה ניתן לניכוי, אלא בכפוף לחריגים הקבועים בתקנה**
8 **14(ב) ואשר אלה מהווים רשימה סגורה. אם כן, מטרתה של תקנה 14 לתקנות, היא**
9 **למנוע עשיית שימוש לא כדאי מבחינת החיוב במס ברכב פרטי על ידי עוסק**
10 **והאיסור על ניכוי מס תשומות בא לעניין זה, מתוך הנחה שמדובר בראש ובראשונה**
11 **בנכסים לשימוש פרטי. מכאן עולה, כי האיסור לנכות את מס התשומות לא חל**
12 **במקום שתוכן העסק הוא עיסוק בכלי רכב. בעיני המחוקק, עיסוק כזה הוא מסחר**
13 **ברכב, השכרתו ולימוד נהיגה בו."**
- 14 18. ערעור נוסף שבו התעוררה סוגיית ניכוי מס תשומות ע"י המערערת, הינו ע"ש (מחוזי ת"א)
15 2296/95 **שידורי קשת בע"מ נ' מדינת ישראל (1996)**. המערערת עסקה בהפקת תכניות
16 טלוויזיה ובמסגרת זו חילקה מכוניות כפרסים לצופים. נטען ע"י המערערת, כי לאור החריג
17 הקבוע בתקנה 14(ב) לתקנות, הרי שהיא זכאית לנכות מס תשומות, כאשר המכוניות שנרכשו
18 שירתו את עסקה העיקרי. בית המשפט דחה את פרשנות המערערת וקבע כדלקמן (פסקה 8):
- 19 **"הוראת תקנה 14(ב)(2)(א) הנ"ל ברורה ביותר והפרשנות הנכונה והיחידה שיש**
20 **ליתן לה, הינה, כי רק עוסק "שעיקר עסקו מכירת רכב" נופל בגדרה. עיקר עסקה**
21 **של המערערת הינו שידורי והפקת תכניות טלוויזיה, ואין כל קשר בין עיקר עסקה,**
22 **לבין עוסק "שעיקר עסקו מכירת רכב" כלשון תקנה 14(ב)(2)(א) הנ"ל."**
- 23 19. ביחס לטענה כי "עיקר העסק" של המערערת הוא מכירת כלי רכב, עיון בנתונים הכספיים
24 של המערערת כפי שמופיעים בתצהירו של מר יצחק שטלברג, רואה החשבון של המערערת,
25 מלמד כי אכן מבחינת היקף הפעילות העסקית, עיקר עסקה של המערערת הוא עסק למכירת
26 כלי רכב (בין 61% לבין 78% על פי מחזור ההכנסות בשנים 2011-2015). המשיב לא טען כי
27 בחינת מחזור ההכנסות אינה משקפת באופן נכון את עיקר הפעילות העסקית של המערערת.



בית המשפט המחוזי בירושלים

16 מרץ 2020

ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ -
ירושלים

- 1 המסקנה מכל המקובץ היא כי שכירת כלי הרכב על ידי המערערת עונה על התנאי כי מדובר
2 בעוסק שעיקר עסקו הוא מכירת רכב, לרבות רכב משומש.
- 3 20. ומכאן לשאלה השלישית. לטענת המשיב, כלי הרכב המושכרים שימשו את המוסד ולא את
4 החלק של המסחר בכלי רכב. לנוכח טענה זו, הדגישה המערערת כי אין לאפיין את עסקה
5 כעסק המורכב משתי יחידות נפרדות. נטען, כי המערערת אינה מספקת שירותי מוסד באופן
6 דומה למוסכים אחרים, שכן ייחודיות המוסד היא בהקניית הביטחון לרוכשי המכוניות
7 מהמערערת, בכך שבכל בעיה שתתעורר הם יקבלו מענה ממנה. הטענה היא כי קיים יחס ישיר
8 בין היקף הפעילות של סוכנות הרכב, לבין היקף הפעילות של המוסד. עוד נטען, כי אף
9 שהמערערת נותנת שירותי מוסד גם למכוניות שלא נרכשו ממנה בסוכנות "סובארו", הרי
10 שהיא מעניקה שירות מלא וכולל לרוכשי המכוניות אצלה, החל ממועד רכישת הרכב ועד
11 למכירתו.
- 12 21. התנאי הקבוע בתקנה 14(ב)(2)(א) לתקנות הוא כי לא יהיה ברכב שימוש לבד ממכירתו במהלך
13 העסק. לטענת המשיב לא ניתן להתעלם מתנאי זה הקבוע בסיפא של פסקת משנה (א), שכן
14 נדרש כי הרכב ישמש אך ורק לצורך עסקי מכירת המכוניות, להבדיל ממצב שבו הרכב לא
15 נמכר ונעשה בו שימוש לצורך פעילות עסקית אחרת. בהקשר זה הפנה המשיב לדבריו של
16 המלומד י' פוטשבוצקי בספרו - "חוק מס ערך מוסף" (עמ' 366):
- 17 "האיסור לנכות את מס התשומות לא חל במקום שתוכן העסק הוא עיסוק בכלי
18 רכב. עיסוק כזה הוא בעיני המחוקק מסחר ברכב, השכרתו ולימוד נהיגה בו, ומ-
19 1.4.97 גם הסעת נוסעים וסוירים בידי מי שעיסוקו בכך (וסבורני שלאור האמור
20 לעיל יש לפרש את המונח "ארגון" ככולל גם הפעלה) ואלו בלבד: שימוש ברכב
21 למשל לצורך הגרלתו בין לקוחות כאמצעי פרסומת איננו כלול בחריג ואף לא שימוש
22 ברכב לצורך פירוק ומכירת חלקיו או העמדתו ע"י סוכנות ביטוח כרכב חלופי
23 ללקוחות (שימוש ברכב למטרות הובלה אינו נכלל כאן מאחר והתקנה דנה
24 מלכתחילה רק ברכב פרטי ולא ברכב מסחרי). באשר לסוחר הרכב לא הסתפק
25 מחוקק המשנה בקביעה שהרכב שברכישתו מדובר מיועד רק למכירתו במהלך
26 העסק ולא נעשה בו שימוש אחר כלשהו, ודרש גם שעיקר עיסוקו של העוסק יהא
27 מכירת רכב".



בית המשפט המחוזי בירושלים

16 מרץ 2020

ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ -
ירושלים

1 המשיב גם הפנה לדבריו של א' נמדר (פסקה 1807):

2 "תקנה 14(ב) קובעת מספר מקרים בהם האיסור האמור לא יחול: א) לגבי עוסק
3 שעיקר עסקו הוא מכירת רכב, לרבות רכב פרטי משומש המיועד למכירה במהלך
4 העסקים. אין חריג זה כולל בתוכו את המקרה בו סוכנות ביטוח מעמידה רכב חלופי
5 ללקוחותיה במקרה של תאונה, ולא כאשר עוסק רגיל מחלק מכוניות פרטיות
6 כפרסים במשחקי טלוויזיה. בשני מקרים אלה, הגם שהתשומות שימשו לצרכי
7 עסקו של העוסק, ניכוי התשומות נאסר על פי הוראתה המפורשת של תקנה 14. ב)
8 לגבי עוסק שהרכב משמש אותו אך ורק ללימוד נהיגה בבית ספר לנהיגה. ג) לגבי
9 עוסק שעסקו השכרת רכב והרכב משמש אותו להשכרה כאמור. ד) כאשר הרכב
10 משמש להסעת נוסעים במהלך העסק בידי עוסק שעסקו הסעת נוסעים. ה) כאשר
11 הרכב משמש לסיורים וטיולי שטח בידי עוסק שעסקו ארגון סיורים או טיולים
12 כאמור. אם העוסק במקרים הנ"ל ניכה את מס התשומות אך השתמש ברכב שלא
13 למטרות האמורות בתקנה, כי אזי יחוייב במס על השימוש ברכב כשימוש לצורך
14 עצמי".

15 נושא העמדת רכב חלופי ללקוחות סוכנות ביטוח במקרה של תאונה, נדון בעניין מיבטח.
16 באותו מקרה רכשה סוכנות לביטוח (המערערת) מחברה בשם "סיור וטיול בע"מ" כתבי
17 שירות על פיהם זכאים המנויים לקבל רכב חלופי במקרה של תאונת דרכים או במקרה של
18 גניבת רכבו של המנוי. חברת "סיור וטיול" הוציאה למערערת שתי חשבוניות מס המתייחסות
19 לרכישת 400 מנויים. המערערת, חילקה את המנויים שרכשה למבוטחיה כחלק ממבצע עידוד
20 מכירות. לקוח של המערערת שזכה בכתבי השירות ונזקק לרכב חלופי, פנה עם כתב השירות
21 לחברת "סיור וטיול" וקיבל רכב חלופי במקרים של תאונה או גניבה. המערערת ביקשה לקזז
22 את מס התשומות שנכלל בשתי החשבוניות. בית המשפט דחה את הערעור וקבע כדלקמן
23 (פסקה ד'): :

24 "אם נבחן את החריגים הקיימים כיום בתקנה 14(ב) נמצא כי האיסור לנכות מס
25 תשומות לא יחול באותם מקרים שתוכן העסק הוא עיסוק בכלי רכב. עיסוק כזה
26 הוא בעיני מתקין התקנות מסחר ברכב, השכרתו ולימוד נהיגה בו ואלו בלבד.
27 שימוש ברכב, למשל, לצורך הגרלתו בין לקוחות כאמצעי פרסומת איננו כלול בחריג
28 (פוטשבוצקי (שם) עמ' 286). יתכן ומצב דברים כזה אינו צודק, אך בעניין זה לא



בית המשפט המחוזי בירושלים

16 מרץ 2020

ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ -
ירושלים

- 1 השאיר המחוקק מרווח של שיקול דעת המאפשר התחשבות במקרים אחרים, פרט
2 לאלה המנויים בתק' 14 (ב).
- 3 זאת גם במקרים בהן ברור שרכישת הרכב או הזכות לשכירות בהתמלא תנאים
4 מסוימים, לא נועדו לצרכים פרטיים. מאחר ובמקרה הנדון, תוכן העסק של
5 המערערת הוא ביטוח ולא סחר או השכרת רכב, אין המערערת נופלת בגדר החריג
6 אלא דווקא בגדר הכלל שבתקנה 14(א)."
- 7 22. לטענת המשיב, החריג שבתקנה 14(ב)(2)(א) לתקנות, מתקיים רק ביחס לעוסק אצלו משמש
8 הרכב (חדש או משומש) כמלאי עסקי, דהיינו, שמדובר ברכב שנרכש ונמכר במהלך העסק.
9 נטען כי מס התשומות אותו שילמה המערערת נוגע לכלי רכב שאינם קשורים לפעילות
10 העסקית של מכירת המכוניות, ולכן המס לא יותר בניכוי. טענה זו נראית בעיני נכונה. כפי
11 שנקבע בעניין מיבטח, החריגים לכלל האוסר ניכוי מס תשומות חלים באותם מקרים שתוכן
12 העסק הוא עיסוק בכלי רכב. עיסוק כזה כולל בעיני מתקין התקנות מסחר ברכב, דהיינו,
13 מכירת רכב במהלך העסק. המונח "מכר" – לעניין נכס - על פי סעיף 1 לחוק, כולל השכרה,
14 הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו ושימוש בו לצורך עצמי וכן נתינתו במתנה
15 לרבות מתנה לעובד. יחד עם זאת, לא ניתן לפרש את הביטוי "מכירתו במהלך העסק",
16 המופיע בסיפת תקנה משנה (א) לתקנות, ככולל את החלופות של שימוש ברכב לצורך עצמי
17 ושל נתינתו במתנה לעובדי העסק. פירוש כזה לא עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה כאמור
18 לעיל, של מניעת ניכוי מס תשומות בגין שימוש ברכב לצרכים פרטיים. ככל שהעוסק משתמש
19 ברכב לשימוש עצמי או נותן לעובדי העסק לעשות שימוש ברכב, לא מתקיים לדידי התנאי
20 בסיפת פסקת משנה (א) המחייב כי לא יעשה שימוש ברכב לכל צורך אחר פרט למכירתו
21 במהלך העסק (בידי עוסק שעיקר עסקו מכירת רכב). אמנם המערערת לא העניקה את כלי
22 הרכב לעובדיה וכלי הרכב לא נועדו לצרכים פרטיים, אלא לצרכי שירותי המוסד, אולם
23 מחוקק המשנה התיר את ניכוי מס התשומות במסגרת רשימה סגורה של חריגים. חריגים
24 אלה מאפשרים ניכוי מס תשומות למי שעסקו הוא השכרת רכב, וכלי הרכב משמשים אצלו
25 להשכרה וכן למי שעיקר עסקו מכירת רכב וכלי הרכב משמשים אצלו למכירה במהלך העסק
26 ולא לכל שימוש אחר.
- 27 23. אין חולק כי חברת ביטוח, המעמידה לרשות מבוטחיה רכב חלופי, אינה רשאית לנכות את
28 מס התשומות הכלול בחשבונית שכירת הרכב, אף שמדובר בשימוש עסקי. עוד אין חולק, כי



בית המשפט המחוזי בירושלים

16 מרץ 2020

ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ -
ירושלים

- 1 עוסקים המפעילים מוסך, ומעמידים לרשות לקוחותיהם רכב חלופי, אינם רשאים לנכות את
2 מס התשומות הכלול בחשבוניות שכירת הרכב, שהרי מוסכים אינם מוחרגים בתקנה 14(ב)(2)
3 לתקנות. מדוע דינה של המערערת יהיה שונה? העובדה כי המערערת הינה בעלת סוכנות
4 למכירת כלי רכב חדשים (רכבי "סובארו") וגם בעלת מוסך, המעמיד לרשות לקוחות המוסך
5 רכב חלופי, אינה מאפשרת את סיווגה כעוסק (שעיקר עיסוקו במכירת רכב), אצלו משמש
6 הרכב השכור למכירתו במהלך העסק.
- 7 24. בהקשר בו אנו דנים נעשה ניסיון מטעם המערערת לטעון כי קיימים מקרים בהם מתעכבת
8 אספקת כלי רכב חדשים למשך פרק זמן ארוך מהרגיל וכי באותם מקרים מעמידה המערערת
9 לרשות הלקוחות הרוכשים רכב חלופי שכור. לא כך נטען בתחילת הדרך, כאשר טענה
10 המערערת (סעיפים 11, 16 ו-17 לכתב הערעור וסעיפים 2, 16 לתצהיר של שמעון ברזילי)
11 שהיא מעניקה את שירותי הרכב החלופי ללקוחות המוסך. בסעיף 18 לתצהירו של שמעון
12 ברזילי, שהינו דירקטור ובעל מניות של המערערת, נטען כי המערערת מעמידה לרשות
13 לקוחות הקונים ממנה רכב חדש, רכב חלופי, ככל שאספקת הרכב החדש מתעכבת לפרק זמן
14 ארוך מהרגיל. המשיב טען כי טענה זו מהווה הרחבת חזית אסורה לכן אין להידרש לה.
- 15 עיון בראיות מלמד שטענה זו, גם אם נתעלם מכך שהיא לא נטענה בהשגה, לא הוכחה. שמעון
16 ברזילי עצמו העיד בפני בידיו פילוח של השימוש בכלי הרכב אותן המערערת שוכרת,
17 והוא לא בודק איזה שיעור מבין כלי הרכב שהמערערת מעמידה כרכב חלופי ללקוחותיו, הוא
18 רכב שנמסר ללקוח שרכש רכב חדש:
- 19 **"ש. ואנו הבענו את הסכמתנו אפילו שאנו נמצאים בשלב בבית המשפט שאתה**
20 **תגיש לנו פילוח של העסקאות ביחס להשכרת הרכב שבוצעו עבור לקוחות**
21 **המוסך והשכרת רכב שבוצעו עבור רוכשי רכבים חדשים. ואני שואלת**
22 **אותך למה עד היום לא הצגת לנו פילוח כזה.**
- 23 **ת. התשובה פשוטה. אין לי פילוח כזה, ואני לא בודק פילוח כזה. שנית, גם**
24 **היום כשאני יוצא עם תכנית השיווק לגבי ה- 70 רכבים כדוגמא איננו יודע**
25 **כמה יממשו את התכנית הזאת."**
- 26 המסקנה היא כי לא עלה בידי המערערת להוכיח את הטענה בדבר מתן זכות שימוש ברכב
27 חלופי לרוכשי רכב חדש הממתינים לקבלו. לאור האמור, הוכח כי כלי הרכב אותם שוכרת



בית המשפט המחוזי בירושלים

16 מרץ 2020

ע"מ 67772-11-16 שמעון ברזילי מכוניות 1987 בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ -
ירושלים

1 המערערת נמסרים ללקוחות המוסך אותו היא מפעילה וכי מס התשומות הכלול בחשבוניות
2 שכירת הרכב, אינו מותר בניכוי.

3 סוף דבר

4 25. לאור כל האמור, התוצאה כי הערעור נדחה.

5 המערערת תשלם למשיב הוצאות ושכר טרחה בסכום כולל של 20,000 ש"ח, תוך 30 ימים
6 מהיום. לאחר מועד זה יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

7 המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כח הצדדים.

8 ניתן לפרסם את פסק הדין החל מיום 18.03.2020.

9
10 ניתן היום, כ' אדר תש"פ, 16 מרץ 2020, בהעדר הצדדים.
11
12

אביגדור דורות, שופט

13
14
15
16
17
18