

הנושא: אין להתיר קיזוז תשומות לרכב פרטי שהוגדר ביוזמת הנישום כ"רכב מדברי"

בבית המשפט המחוזי מרכז - לוד

מס' תיק: ע"מ 22-10-25670

בפני: כב' השופט א. גורמן

המערער: עמית מוסאי

המשיב: מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 2

ניתן ביום: 18.9.24

העובדות:

1. המערער רכש ב 23.6.20 רכב מסוג סובארו קרוסטרק במשקל 1970 ק"ג, בעל 5 מקומות ישיבה בעלות של 126,982 ש"ח בתוספת מע"מ ובסה"כ שילם 150,700 ש"ח.
2. המערער משמש כמורה דרך מורשה מטעם משרד התיירות ונרשם כעוסק מורשה במע"מ.
3. בסמוך לאחר רכישת הרכב קיזז המערער את התשומות בגין המע"מ ששולם עבורו. לאחר מכן לאור עמדת מע"מ חזר בו, אך בתמיכת האיגוד של בעלי רכב אשכול פנה למשרד התחבורה וסיווג הרכב שונה ברשיון הרכב על ידי רשות הרישוי מ"רכב פרטי" ל"רכב מדברי".
4. לאחר שינוי הסיווג חזר ודרש את התשומות בטענה ש"רכב מדברי" משמעותו "רכב ציבורי" ועל פי סיווג זה יש להתיר את קיזוז התשומות, לאור תקנות מע"מ השוללות רק קיזוז תשומות מרכב פרטי ולא מרכב ציבורי.
5. לטענת המערער הרכב משמש לצרכים עסקיים, ולפיכך לאור החרג לתקנה 14 לתקנות מע"מ יש להתיר קיזוז תשומות, ולחילופין יש להתיר קיזוז יחסי לאור תקנה 18.
6. מנהל מע"מ דחה גם את קיזוז התשומות ל"רכב מדברי", שכן הרכב משמש לצרכים פרטיים, ועל כך הוגש הערעור לבית המשפט.

נפסק:

1. שילוב ההוראות הקבועות בסעיפים 1 ו-38(א) לחוק מע"מ, מביא לכך כי דרך כלל, עוסק רשאי לנכות את מס התשומות מתוך חשבונית מס שהוצאה לו כדין, בין היתר בגין רכישת נכס המשמש אותו לצורכי עסקו.
2. לצד הוראה כללית זו, קובע סעיף 44 לחוק, ששר האוצר רשאי לקבוע סוגי נכסים שלגביהם לא יותר קיזוז תשומות, זאת מהטעם של עירוב שימוש פרטי ועסקי.
3. בהתאם לסמכותו, קבע שר האוצר בתקנה 14(א) לתקנות מע"מ, כי בגין רכישת "רכב פרטי", לא יותר לעוסק לנכות כמס תשומות את המע"מ שהוטל על מכירתו:
4. לצד האמור, תקנה 14(ב) לתקנות מע"מ מונה רשימה סגורה של מקרים חריגים, אשר בהתקיימם - לא תחול הוראת תקנה 14(א), ויותר ניכוי מס התשומות בידי העוסק.
5. בין החריגים נקבעו שימושים "אך ורק": ללימוד נהיגה, להשכרת רכב, להסעת נוסעים במהלך העסק ולסיוורים וטיולי שטח בידי מי שזה עסקו.
6. בענייננו המערער הודה כי הרכב הפרטי אינו משמש "אך ורק" לפעילותו העסקית.

7. במקרה זה אין מדובר במקרה גבול, אלא במקרה בו באופן ברור - המערער ואשתו עושים שימוש ברכב לצורכיהם הפרטיים.
8. בענייננו מדובר באופן ברור ברכב - אשר במבחן השכל הישר וניסיון החיים ביחס למשפחה עם 3 ילדים ושזה רכבם היחיד - משמש פעמים רבות לצרכים פרטיים, ומעט בלבד לצרכים עסקיים.
9. אמנם המערער שינה את סיווג הרכב ל"רכב מדברי", אולם רובו המכריע של השימוש בו אינו במדבריות ואף לא בשבילי עפר, אלא ברחובות ערי ישראל - כמו ברכבים פרטיים רבים אחרים.
10. רכב מדברי מוגדר בסעיף 1 לתקנות התעבורה, כך: "רכב מדברי" - רכב ציבורי בעל הנעה קדמית ואחורית... יוצא אפוא כי "רכב מדברי" הוא "רכב ציבורי". רכב ציבורי אינו מוגדר בתקנות התעבורה, ולצורך כך פונה המערער אל פקודת התעבורה.
11. בכל הנוגע לענייננו, כאשר אנו עוסקים בשאלת ניכוי מס תשומות, ההגדרות הרלוונטיות הן אלה שנקבעו בחוק מע"מ ובתקנות מע"מ, ובמידת הצורך - בהפניות הממוקדות שאלה בחרו להפנות אליהן, באופן שאינן תואמות באופן מלא הגדרות והוראות שנקבעו בדיני התעבורה השונים.
12. באופן ברור וכדי שלא יהיה כל מקום לטענה כי מדובר ברשימה סגורה, מחוקק המשנה קבע - כי החלופה השנייה להגדרת "רכב פרטי" בתקנות מע"מ, המפנה לא רק לרשימת הרכבים המנויים שם, אלא אף על רכב אחר - "דומה לו במהותו או זהה לו".
13. הרכב מושא הערעור הוא רכב סובארו 4X4, המספק נוחות לנוסעים ומתאים לשימוש פרטי בנוסף לנהיגה בשטח - ובכך למעשה הוא דומה במהותו לרכבים המצוינים בתוספת הרביעית לתקנות מע"מ.
14. תוצאת האמור היא, כי רכבו של המערער נחשב כ-"רכב פרטי" לצורך תקנות מע"מ. לאור זאת, חלה על רכישתו הוראת תקנה 14(א) לתקנות מע"מ, הקובעת כי מס התשומות הנובע מהרכישה - לא יותר בניכוי.
15. תקנות מע"מ לא נועדו להסדיר את אופן השימוש המותר או האסור ברכבים. ההגדרה בתקנה נועדה, רק לשם הצבעה על רכב שיוגדר לצורך דיני מע"מ כ-"רכב פרטי" לצורך הספציפי הרלוונטי לדיני מע"מ.
16. אין לקבל את טענתו החלופית של המערער כי יש להחיל בענייננו את תקנה 18 לתקנות, המתייחסת לניכוי מס תשומות כשמדובר בהוצאות מעורבות, שכן תקנה 14 לתקנות מע"מ היא דין ספציפי הגובר על ההסדר הכללי שנקבע בתקנה 18.
17. לגבי טענת הפליה שטען המערער לאור העובדה שבמקומות אחרים בארץ התירו ניכוי מס תשומות בגין רכישת רכבים מדבריים דומים לרכבו, הרי שהיא לא הוכחה. מלבד טענות בעלמא, המערער לא הציג כל ראיה כי המשיב פעל באופן מפלה ותוך אכיפה בררנית.

הערעור נדחה.

בבית המשפט המחוזי מרכז - לוד

ע"מ 22-10-25670

בפני:

כב' השופט אבי גורמן

המערער:

עמית מוסאי

נגד

המשיב:

מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 2
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור שהגיש מר עמית מוסאי (להלן: "המערער") בהתאם להוראות סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "חוק מע"מ"), כנגד החלטת מנהל מס ערך מוסף תל אביב 2 (להלן: "המשיב") שלא להתיר למערער לנכות מס תשומות בגין רכישת רכב מסוג סובארו 4x4 דגם GT7DYTEL כינוי מסחרי XV CROSSTREK, משקל 1970 ק"ג, בעל 5 מקומות ישיבה (להלן: "הרכב").

בתמצית, המערער טוען כי הרכב אינו "רכב פרטי" אלא "רכב מדברי" שהוא לטענתו "רכב ציבורי", והוא זכאי על כן לנכות כמס תשומות את מלוא המע"מ ששילם ברכישת הרכב. לחילופין טוען המערער כי הוא זכאי לנכות חלק מהתשומות - מכוח הוראות תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ"). המשיב מכחיש טענות אלה והוא סבור כי המערער אינו זכאי לנכות כל מס תשומות בגין רכישת הרכב.

עיקרי העובדות

1. המערער עובד כמורה דרך, והוא בעל רישיון מורה דרך מטעם משרד התיירות. החל מחודש יוני 2020 הפך מ"עוסק פטור" ל"עוסק מורשה", כמשמעות מונחים אלה לפי חוק מע"מ.
2. בתאריך 23.6.20 רכש המערער את הרכב בעלות של 126,982 ש"ח, בתוספת מע"מ בסך 21,587 ש"ח ואגרת רישוי בסך 2,130 ש"ח. סה"כ שילם המערער עבור הרכב 150,700 ש"ח.
3. הרכב רשום במשרד הרישוי ע"ש המערער ובת זוגו, הגב' מיטל מוסאי. זהו הרכב היחיד המוחזק בידי המערער ואשתו, והוא משמש את שני בני הזוג.
4. בתאריך 17.9.20 הגיש המערער דו"ח תקופתי לחודשים יולי-אוגוסט 2020 - לאחר רכישת הרכב, במסגרתו דרש את ניכוי מס תשומות הנובע מרכישת הרכב.

עובדת מטעם המשיב הודיעה למערער ולרו"ח שלו, כי המשיב סבור כי אין מקום לניכוי מס התשומות בגין רכישת הרכב. כתוצאה מכך, בתאריך 24.9.2020 הגיש המערער דו"ח מתקן, בו לא נדרש ניכוי מס תשומות בגין רכישת הרכב.

5. בהתאם לדברי המערער בתצהירו (סעיפים 9 ו-12), לאחר שהמשיב שלל את הניכוי מס התשומות, פנה המערער להתייעץ עם מר מרדכי בר-נס, יו"ר האיגוד המקצועי של בעלי רכב אשכול ורכב מדברי בישראל (להלן: "בר-נס").

מר בר-נס הסביר למערער, כך לדבריו, כי בהתאם לדיני התעבורה, אסור להסיע נוסעים בתשלום ברכב פרטי, וכי על כן עליו לשנות את הייעוד של הרכב במרשמי אגף הרישוי במשרד התחבורה - מסיווג כ-"רכב פרטי" לסיווג כ-"רכב מדברי" - המהווה לדבריו "רכב ציבורי".

המערער מסר כי לאחר מכן פנה למשרד התחבורה ובעקבות כך בוצע שינוי ברישיון הרכב שלו: מסיווג כ-"רכב נוסעים פרטי" (קוד 112 - פרטי) לסיווג כ-"רכב מדברי" (קוד 174 - מסחרי).

6. בעקבות שינוי הסיווג שערך - כאמור לעיל, שב המערער ודרש בחודש אפריל 2021, במסגרת הדו"ח התקופתי שהגיש לחודשים מרץ-אפריל 2021, את ניכוי מס התשומות הנובע מרכישת הרכב, בסך של 21,587 ש"ח.

7. המשיב שב וקבע כי אין להתיר את ניכוי מס התשומות, וזאת לאור הוראות תקנה 14 לתקנות מע"מ, וביום 16.11.21 הוציא למערער שומת תשומות בסך 21,587 ש"ח (קרן המס).

8. ביום 27.12.21 הגיש המערער השגה על החלטת המשיב. ביום 18.7.22, לאחר שהתקיימו דיונים בהשגה (בימים 1.6.22 ו-28.6.22), ניתנה החלטת המשיב במסגרתה נדחתה ההשגה. כנגד החלטה זו הוגש הערעור שלפניי.

9. מטעם המערער העידו מר בר-נס - יו"ר האיגוד המקצועי של בעלי רכב אשכול ורכב מדברי בישראל, והמערער בעצמו.

מטעם המשיב העידו מר אורן הוד, ממונה חוליית ביקורת במע"מ ירושלים; גב' נטליה מירוניצ'ב, מנהלת תחום בכירה (מחקר וסטטיסטיקה) בהנהלת רשות המיסים; ומר אראל סגל, סגן ממונה תחנת המשיב.

10. להשלמת התמונה אציין כי לאורך כל הערעור לווה המערער ע"י מר בר-נס וקבוצה של מורי דרך, אשר ראו במחלוקת המשפטית עניין בעל השלכות הנוגעות להם - באופן החורג מעניינו האישי של המערער בלבד.

תמצית טענות הצדדים

טענות המערער

11. הרכב נרכש לצורכי עבודתו של המערער כמורה דרך. לאור זאת, המערער טוען כי הוא זכאי לנכות את מלוא מס התשומות הנובע מרכישת הרכב (בסך 21,587 ש"ח), וכי לחילופין - יש להתיר לו לפחות ניכוי חלק מהתשומות - בהתאם להוראות תקנה 18 לתקנות מע"מ.
12. ההצדקה לניכוי מלוא מס התשומות נובעת מהטעון הבא:

תקנה 14(א) לתקנות מע"מ, שוללת ניכוי מס תשומות מ"רכב פרטי" בלבד. הרכב של המערער סווג כ-"רכב מדברי", אשר נועד להסיע נוסעים בתשלום. בהתאם להוראות פקודת התעבורה (נוסח חדש) (להלן: "**פקודת התעבורה**"), מותר להסיע נוסעים בתשלום רק ב-"רכב ציבורי". בתקנות התעבורה, תשכ"א-1961 (להלן: "**תקנות התעבורה**"), מוגדר "רכב מדברי" כ-"רכב ציבורי".

לאור זאת - בהיות הרכב "רכב ציבורי" ולא "רכב פרטי", לא חלה תקנה 14(א) לתקנות מע"מ, ואין כל מקור נורמטיבי השולל את ניכוי מס התשומות - אותו יש להתיר בניכוי באופן מלא, שכן הוא משמש את המערער כעוסק במסגרת פעילותו העסקית.
13. כאמור, המערער סבור כי יש להתיר לו את ניכוי מלוא מס התשומות. לצד זאת ואם טענה זו תדחה, המערער סבור כי יש לכל הפחות להחיל בעניינו את תקנה 18 לתקנות מע"מ - המתירה בניכוי חלק ממס התשומות, במקרה בו מדובר בתשומות המשמשות באופן מעורב - הן לפעילות עסקית והן לפעילות אחרת.
14. להשלמת התמונה אציין כי בשלבים ראשונים של ההליך טען המערער כי הוא זכאי לנכות את כל מס התשומות, אף מפאת תחולתו של החריג הקבוע בתקנה 14(ב)(2) (ב) המתירה ניכוי מס תשומות ברכישת רכב כאשר הרכב משמש לעיסוקים מסוימים, ביניהם - "**להסעת נוסעים במהלך העסק, בידי מי שעסקו הסעת נוסעים**" או המשמש - "**לסירים וטילי שטח, בידי מי שעסקו ארגון סירים או טילים כאמור**" - כמו אצל המערער.
- בסופו של יום זנח המערער טענה זו, כנראה מתוך כך שהבין (ובצדק) כי סעיף 14(ב) לתקנות מע"מ אינו חל בעניינו. אלא שלצד זה טען המערער כי סעיף זה מהווה הוראה בלתי חוקית, שכן בניגוד לדיני התעבורה, עולה ממנו כאילו בעל רכב פרטי רשאי להסיע נוסעים בתשלום - ואין הדבר כך.
15. בפי המערער טענות אודות אופן התנהלות המשיב. בין השאר טוען המערער כי יש מורי דרך שעניינם טופל במשרדי מע"מ אחרים ברחבי הארץ, לדוגמה במע"מ ירושלים, ושהותר להם בנסיבות דומות ניכוי מס התשומות, הנובע מרכישת רכבים דומים לרכבו של המערער. לאור זאת טוען המערער כי החלטת המשיב מפלה אותו לרעה.

טענות המשיב

16. הרכב שרכש המערער הוא רכב פנאי/שטח, והוא מסוג הרכבים המשמשים רבים מתושבי ישראל לשימוש הפרטי, וללא קשר להסעות נוסעים בשכר או לסירים בטבע (או לצד ביצוע סירים מסוג זה).
17. המשיב הציג נתונים כי מתוך 332 רכבים מהסוג של רכבו של המערער שנרכשו בישראל בתקופה הרלוונטית, 331 מסוגים לשימוש פרטי, ורק רכבו של המערער מסוג כ- "רכב מדברי" - מה שמלמד על אופיו של אותו רכב. כמו כן ובניגוד לטענותיו המקוריות של המערער, התברר כי עיקר השימוש שנעשה ברכב בפועל - רובו המכריע אינו קשור לפעילותו כמורה דרך אלא משמש לצרכים הפרטיים של המערער ומשפחתו, אזור זה רכבם היחיד.
18. המשיב שולל את הפרשנות שמציע המערער, והוא סבור כי אין להתיר למערער בגין רכישת הרכב ניכוי מס תשומות כלל:
- א. לעניין תקנות מע"מ, הרכב של המערער הוא "רכב פרטי" - כהגדרתו בתקנה 1 לאותן תקנות, ולכן חלה בעניינו תקנה 14(א) השוללת כל ניכוי מס תשומות בעת רכישת רכב בידי עוסק.
- ב. לא חל אף אחד מהחריגים הקבועים בתקנה 14(ב) לתקנות מע"מ, שכן חריגים אלה מותנים בכך שהרכב משמש "אך ורק" לפעילות הנקובה בסעיף - מה שאינו מתקיים אצל המערער.
- ג. לאור הוראות תקנה 14 לתקנות מע"מ - המהווה דבר חקיקה ספציפי השולל ניכוי מס תשומות בעת רכישת רכב, אין להחיל במקרים מסוג זה את תקנה 18 לתקנות מע"מ - ולכן אין להתיר למערער אף ניכוי תשומות חלקי.
19. המשיב מכחיש את טענות המערער אודות דרך התנהלותו, והוא סבור כי לא נפל בה כל פגם. המשיב ערך בדיקה מול גורמים במע"מ אותם הזכיר המערער, ואלו לא זכרו מקרים ספציפיים בהם התירו בניכוי את מס התשומות בנסיבות דומות. כן הבהירו אותם גורמים כי קיים קושי באיתור ובדיקה, מבלי שיועברו אליהם פרטי עוסקים ספציפיים - אשר המערער סירב להעבירם. בכל הנוגע לרכבים שרכש בר-נס, הרי שלאחר הליכי שומה אצל מנהל מע"מ ירושלים, הוצאה גם לו שומת תשומות.

דין והכרעה

- לאחר שעיינתי בטענות הצדדים ובראיות שהציגו, באתי למסקנה כי דין הערעור להידחות. להלן אנמק את מסקנתי, תוך סקירת הדין הרלוונטי, פרשנותו ויישומו לנוכח עובדות המקרה.
20. שילוב ההוראות הקבועות בסעיפים 1 ו-38(א) לחוק מע"מ, מביא לכך כי דרך כלל, עוסק רשאי לנכות את מס התשומות מתוך חשבונית מס שהוצאה לו כדין, בין היתר בגין רכישת נכס המשמש אותו לצרכי עסקו.

21. אלא שלצד הוראה כללית זו, קובע סעיף 44 לחוק, אשר כותרתו: "תקנות לענין מס תשומות", סייג כדלקמן:

"שר האוצר רשאי לקבוע, דרך כלל או לסוג מסויים של עוסקים או עסקאות, הוראות בדבר -

(1) נכסים ושירותים אשר מס התשומות ששולם על עסקאות בהם או על יבואם לא יהא ניתן לניכוי, או שהזכות לנכותו תוגבל כפי שקבע" (ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור).

משמעותה של הוראה זו היא מתן סמכות לשר האוצר לקבוע תשומות מסוימות, אשר על אף שבהתאם לעקרונות הכלליים בחוק מע"מ - היה מקום להתירם בניכוי (באופן מלא או חלקי) - לא יותרו בניכוי כלל (או באופן חלקי בלבד).

בדברי ההסבר להצעת חוק מע"מ (הצעות חוק 1178 י"ז באייר תשל"ה 28.4.1975 בעמוד 253), הוצע ההסבר הבא להוראותיו של סעיף 44 לחוק:

"ודאי ימצאו 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."

מדובר אפוא בסעיף שנועד למנוע את ניכוי מס התשומות, כאשר מדובר בטובין שבהם - לאור אופי השימוש בהם - קשה יהיה להבחין בין שימוש עסקי לפרטי. דוגמה שהובאה לכך, הוא רכב נוסעים פרטי.

22. בהתאם לסמכותו, קבע שר האוצר בתקנה 14(א) לתקנות מע"מ נקבע כי בגין רכישת "רכב פרטי", לא יותר לעוסק לנכות כמס תשומות, את המע"מ שהוטל על מכירתו:

"המס שהוטל על מכירת רכב פרטי לעוסק או על ייבוא רכב כאמור בידי עוסק לא יהיה ניתן לניכוי."

כבוד השופטת ירדנה סרוסי, ע"מ 9652-01-17 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 3 (25.9.19) (להלן: "עניין בטחון שירותים"), פס' 87, עמדה על תכלית החקיקה של הוראה זו:

"תכלית האיסור על ניכוי מס תשומות בגין מכירת או השכרת "רכב פרטי", ... מבוססת על העובדה שמדובר בנכס שבמהותו הוא לשימוש פרטי או, לכל הפחות, על פי מהותו ניתן לעשות בו גם שימוש פרטי.

מתקין התקנה, שביקש למנוע התדייניות חוזרות ונשנות וחיכוך מתמיד בין העוסק לבין רשויות מע"מ, קבע חזקה חלוטה לפיה יראו את השימוש ברכב פרטי בעסק כשימוש שאינו לצורכי העסק, ומשכך יישלל ניכוי במלואו. חזקה זו חלה הן לעניין מהות השימוש ברכב הפרטי והן לעניין שיעור השימוש בו."

ובאופן דומה, פרופ' א' נמדר עמד אף הוא על תכליתה של תקנה 14(א) לתקנות מע"מ (א' נמדר, מס ערך מוסף, כרך ב' מהדורה חמישית, עמ' 687-688):

"מטרתה של תקנה 14 לתקנות מע"מ היא למנוע את השימוש ברכב פרטי בעסק, והיא מגשימה את מטרתה על ידי עשיית השימוש ללא כדאי מבחינת החיוב במע"מ. התקנה, לכן קובעת כי המס שמוטל על מכירת רכב פרטי לעוסק, או יבואו בידי עוסק, אין לנכותו כמס תשומות. התוצאה של הוראה זו היא שהעוסק ייחשב לצרכן סופי לגבי רכישת רכב פרטי, והוא יצטרך לספוג את מלוא המס מבלי שיוכל לנכות את מס התשומות."

רכב פרטי הוא סוג של נכס אשר השימוש בו לצרכים פרטיים - ברור ומובהק, כאשר היכולת להבחין בין שימוש עסקי לפרטי ולנהל ביקורת בהקשר זה, קשה. לאור זאת קבע מחוקק המשנה, מכוח ההסמכה הברורה שניתנה לו ע"י המחוקק הראשי, כי התשומות בעת רכישת רכב פרטי לא יותרו בניכוי.

23. לצד האמור, תקנה 14(ב) לתקנות מע"מ מונה רשימה סגורה של מקרים חריגים, אשר בהתקיימם - לא תחול הוראת תקנה 14(א), ויותר ניכוי מס התשומות בידי העוסק. וכך קובעת התקנה:

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

(1) (בוטלה);

(2) הייבוא או הרכישה נעשו -

(א) בידי עוסק שעיקר עסקו מכירת רכב, לרבות רכב פרטי משומש לגבי רכב שאין בו שימוש ואינו מיועד לשימוש לבד ממכירתו במהלך העסק;

(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;

לסוורים וטיולי שטח, בידי מי שעסקו ארגון סוורים או טיולים כאמור."

24. תקנה 14(ב) עוסקת בשני סוגי מקרים:

א. הרכב הפרטי נרכש בידי עוסק שעיקר עסקו במכירת רכבים, והרכב נרכש לשם מכירתו.

ב. הרכב הפרטי משמש אך ורק לאחד מאלו: לימודי נהיגה, השכרת רכב, הסעת נוסעים, סוורים וטיולי שטח - על ידי מי שעיסוקם בתחומים אלו.

מדובר בחריגים צרים ומהודקים, אשר אינם רלוונטיים למקרהו של המערער:

- א. המערער אינו עוסק במכירת רכבים, ולכן תקנה 14(ב)(2)(א) - אינה חלה בעניינו.
- ב. באופן ברור הודה המערער בחקירתו הנגדית כי הרכב אינו משמש "אך ורק" לפעילותו העסקית, ולכן תקנה 14(ב)(2)(ב) - אינה חלה בעניינו (וזאת מבלי שאדרש לבחון את תחולת הרובריקות השונות של תקנת משנה זו לעניינו).

ואדגיש כי אין מדובר במקרה גבול, אלא במקרה בו באופן ברור - המערער ואשתו עושים שימוש ברכב לצרכיהם הפרטיים. ענין זה עולה באופן ברור משני נתונים:

ראשית, היקף השימוש ברכב לצורך פעילות עסקית של המערער, היה נמוך במיוחד ועמד לדברי המערער עצמו ולכל היותר - על 35 ימים במשך שנתיים (ראו נספח 1 לראיות שהגיש המערער). מדובר בשימוש בהיקף זעום יחסית. המערער ציין כי דובר בתקופה בה פרצה מגפת הקורונה, אלא שאין בכך כדי לשנות את העובדה הפשוטה והברורה - כי מדובר בשימוש בהיקף קטן במיוחד.

שנית וכאמור לעיל, המערער הודה באופן ברור כי הוא ואשתו עושים שימוש ברכב לצורך חייהם הפרטיים. מדובר ברכב יחיד שמחזיקה המשפחה, והרכב משמש אותה (במידה הנדרשת) לכל צרכיה. וכך מסר בעניין זה המערער:

בהודעתו בפני המשיב, מסר המערער כי הרכב משמש אותו גם לצרכיו הפרטיים:

"שאלה: האם הרכב משמש אותך גם בנסיעות פרטיות?"

תשובה: לעתים רחוקות, לפעמים אני תקופה ארוכה לא בבית, נמצא בעבודה כמדריך ואז הרכב לא בשימוש.

שאלה: האם הרכב משמש אותך בסופי שבוע לנסיעות פרטיות שלא במסגרת העבודה?

תשובה: לפעמים" (נספח 10 לתצהיר סגל, הודעת המערער מיום 28.6.22, ש' 10-13).

אציין כי בתחילת ההליך וגם בחקירה הנ"ל (בה נטען כי השימוש ברכב לצרכים פרטיים הוא "לעיתים רחוקות"), ניתן היה לחשוב כי המערער טוען כי השימוש הפרטי ברכב היה יחסית נדיר, אלא שבמסגרת החקירה הנגדית של המערער - התמונה שהתגלתה הייתה שונה.

בחקירתו הנגדית העיד המערער כי מדובר ברכב יחיד שברשות משפחתו - הכוללת את אשתו ושלושת ילדיהם, כי הרכב רשום אף על שם אשתו של המערער, גב' מיטל מוסאי, אשר לדבריו אף היא עושה שימוש ברכב:

"עו"ד וילנר: ... אין לתא המשפחתי רכבים נוספים נכון?"

העד, מר מוסאי: לא.

עו"ד וילנר: יש לך ילדים קטנים?

העד, מר מוסאי: כן.
 עו"ד וילנר: כמה אם אפשר לשאול?
 העד, מר מוסאי: 3.
 ...
 עו"ד וילנר: לאשתך קוראים מיטל נכון?
 העד, מר מוסאי: נכון.
 עו"ד וילנר: יש לה רישיון נהיגה?
 העד, מר מוסאי: כן.
 עו"ד וילנר: היא עושה גם שימוש ברכב נכון?
 העד, מר מוסאי: כן.

(עמ' 19 לפרוטוקול, ש' 11-16, 28-33; בפרוטוקול נכתב שמו של עו"ד וילנר באופן משובש, ובציטוט, כאן ולהלן, תוקן).

ובמקום אחר ציין המערער כי הרכב משמש אף לקניות ולביקור בני משפחה ברחבי הארץ:

עו"ד וילנר: תסכים איתי שניתן לעשות ברכב הזה שימוש פרטי גם ולא רק לצורך הסעת נוסעים.
 העד, מר מוסאי: נכון זה הרכב שלי.
 עו"ד וילנר: כן. למה הוא משמש אותך?
 העד, מר מוסאי: משמש אותי לצרכי האישיים.
 עו"ד וילנר: לדוגמה? אתה יכול לתת דוגמאות?
 העד, מר מוסאי: אם אנחנו מדברים על דברים שהם מחוץ להגדרה של עבודה אם אני צריך לעשות קניות לבית אני עושה קניות לבית, אם זה לצורך הגדרת עבודה אם אני צריך לנסוע ולעשות טיול הכנה לטובת סיור שאני,
 ...
 עו"ד וילנר: בוא תגיד לי אתה מה אתה עושה אני לא יודע מה אתה עושה אז בוא תגיד לי אתה מה אתה עושה ברכב.
 העד, מר מוסאי: נתתי דוגמה 1 של נסיעה לקניות.
 עו"ד וילנר: תן לי עוד דוגמה בבקשה.
 העד, מר מוסאי: אם אני צריך לבקר את המשפחה אני אסע לבקר את המשפחה גם.
 עו"ד וילנר: כן איפה?

העד, מר מוסאי: איפה שהם מתגוררים.

עו"ד וילנר: כן איפה הם מתגוררים לדוגמה בארץ?

העד, מר מוסאי: יש לי משפחה בכל רחבי הארץ (עמ' 17 לפרוטוקול, ש' 19-11, 35-36; עמ' 18 ש' 7-1).

מדובר אפוא באופן ברור ברכב - אשר במבחן השכל הישר וניסיון החיים (ביחס למשפחה עם 3 ילדים ושה רכבה היחיד) - משמש פעמים רבות לצרכים פרטיים, ומעט בלבד (לדברי המערער - 35 ימים מתוך שנתיים) לצרכים עסקיים. אין צריך להרחיב בדברים על כך שזאת סיטואציה אשר באופן ברור - לא חלים בעניינה החריגים שנקבעו בתקנה 14(ב) לתקנות מע"מ - אשר הוגבלו למקרים הפוכים לחלוטין, מקרים בהם השימוש הוא "אך ורק" לצורך שימוש עסקי ולמטרות הקבועות בתקנה בלבד. יתירה מזו, כבר כעת ניתן לומר כי לאור השימוש בפועל שנעשה ברכב, הדעת נותנת כי על מקרה מסוג זה התכוון המחוקק כי תחול ההוראה הכללית הקבועה בתקנה 14(א) - השוללת את ניכוי מס התשומות בעת רכישת הרכב.

25. ואכן - אף אם נבחן את השימוש המקובל ברכב מסוג רכבו של המערער, תמונת הדברים תלמד כי מדובר ברכב המשמש כדבר שבשגרה לצורך שימוש פרטי. לשם כך, המשיב הציג נתונים (ראו ס' 9 לתצהירה של גב' נטליה מירוניצ'ב, מנהלת תחום בכירה (מחקר וסטטיסטיקה) בהנהלת רשות המסים) לפיהם כל 332 הרכבים בדגם הזהה לרכבו של המערער - שיובאו לישראל, רשומים כ"רכב נוסעים פרטי", וזאת למעט רכב אחד - רכבו של המערער - אשר נרשם ביוזמתו כ-"רכב מדברי".

נתון זה עולה בקנה אחד עם השימוש שהתברר כי נעשה בפועל באופן תדיר אף ברכבו של המערער, שימוש שרובו המכריע אינו במדבריות ואף לא בשבילי עפר, אלא ברחובות ערי ישראל - כמו ברכבים פרטיים רבים אחרים, בהם נעשה אמנם גם שימוש עסקי אך באופן ברור - גם שימוש פרטי.

26. לאחר שעמדנו על הוראות תקנה 14 לתקנות מע"מ ועל השימוש שנעשה בפועל ברכב של המערער, אפנה לבחון את הטיעון המרכזי שמעלה המערער - ולפיו הרכב אינו "רכב פרטי" אלא "רכב ציבורי".

אכן, תקנה 14 עוסקת רק במה שהוגדר כ-"רכב פרטי", ולכן אם נתקבל טענת המערער כי רכבו אינו "רכב פרטי" - תקנה 14(א) לא תחול בעניינו ותוצאת הדברים תהיה כי יש להתיר למערער בניכוי ולו חלק ממס התשומות. חלק ולא את כל מס התשומות - שכן לאור דברי המערער עצמו בחקירתו הנגדית, לא יכול להיות כל ספק כי מדובר ברכב שהשימוש העסקי שנעשה בו הוא חלקי בלבד.

27. המערער מיקד אפוא את טענתו בכך שלדבריו הרכב הוא "רכב ציבורי" ולא "רכב פרטי". למסקנה זו מגיע המערער בתמצית בדרך הבאה:

הרכב שלו הוגדר ברישיון הרכב (לאחר שפנה ותיקן את הרישום המקורי) כ-"רכב מדברי".

רכב מדברי מוגדר בסעיף 1 לתקנות התעבורה, כך :

”רכב מדברי” - רכב ציבורי בעל הנעה קדמית ואחורית שמורכב בו מרכב תקני ושצויין ברשיון הרכב כרכב מדברי;”

יוצא אפוא כי ”רכב מדברי” הוא ”רכב ציבורי”.

”רכב ציבורי” אינו מוגדר בתקנות התעבורה, ולצורך כך פונה המערער אל פקודת התעבורה, שם בסעיף 1 מוגדרים ”רכב ציבורי” ו-”רכב פרטי” - כדלקמן :

**”רכב ציבורי” - רכב המשמש, או המיועד לשמש, להסעת נוסעים בשכר;
”רכב פרטי” - רכב שאיננו רכב ציבורי ולא רכב מסחרי;”**

משילוב הגדרות אלה מסיק המערער שתי מסקנות :

א. בהתאם לפקודת התעבורה, ”רכב פרטי” הוא - **”רכב שאיננו רכב ציבורי”**. מכיוון שרכבו הוגדר ברשיון הרכב כ-”רכב מדברי” ורכב מדברי הוגדר בתקנות התעבורה כרכב ציבורי, אזי שילוב ההגדרות מביא למסקנה כי ”רכב מדברי” אינו ”רכב פרטי” - ולפיכך תקנה 14 לתקנות מע”מ אינה חלה בעניינו, ולמערער מותר על כן לנכות את מס התשומות.

ב. בהתאם לפקודת התעבורה, הסעת נוסעים בתשלום מותרת אך ורק ברכב ציבורי ולא ברכב פרטי. לאור זאת ובהינתן זה שברכב מדברי שהוא רכב ציבורי מותר להסיע נוסעים בתשלום - הרי שהוא אינו בבחינת ”רכב פרטי”.

המערער מודע לכך שתקנה 14 לתקנות מע”מ, חלה באופן ברור רק על ”רכב פרטי”, אך ’באותה נשימה’ - מתייחסת באופן ברור (בתוך תקנה 14(ב)) לאפשרות כי באותו רכב פרטי תתבצע הסעת נוסעים בשכר (תוך שהיא מתייחסת אל רכב פרטי המשמש **”להסעת נוסעים במהלך העסק, בידי מי שעסקו הסעת נוסעים”**). מצב שכזה מציין המערער בתוקף - אינו אפשרי לאור הוראות פקודת התעבורה, ולכן הוא סבור כי נפלה שגיאה אצל מתקין תקנות מע”מ ודין תקנה 14 להתבטל. באופן כללי טוען המערער בהקשר זה ומלין על המשיב, כי ”המשיב חי בעולמו וחושב כי מותר לו” (סעיף 32 לסיכומי המערער). אם הבנתי את טענת המערער, הרי שבהתאם אף לדברים אחרים שטען המערער - כוונתו היא לכך שהוא סבור כי בכל הנוגע להגדרות בענייני רכבים, מה שצריך לקבוע הם דיני התעבורה ולא דיני המס. על דיני המס לשאוב את כלל ההגדרות שנקבעו בפקודת התעבורה ובתקנות התעבורה - ובהתאם לכך לקבוע את ההגדרות בתקנות מע”מ.

28. אני סבור כי נקודה אחרונה זו שהוזכרה לעיל, היא מרכז טעותו של המערער. היא המביאה אותו להתמקד בהגדרות הלקוחות מדיני התעבורה השונים, ולהתעלם מההוראות הספציפיות שנקבעו לעניין זה בתקנות מע”מ.

אכן, באופן כללי צריכה להיות, ככלל ועד כמה שהדבר ניתן, הרמוניה נורמטיבית בין הוראות החוק בתחומי משפט שונים, אלא שלא תמיד הדבר כך - ולא תמיד כך צריך להיות.

מדובר בענפי משפט שונים: דיני המס ודיני התעבורה. לענפי משפט אלה תכליות שונות, ומכך נגזרות ההגדרות השונות בהן עושה באופן מודע המחוקק שימוש.

בכל הנוגע לנו, כאשר אנו עוסקים בשאלת ניכוי מס תשומות, ההגדרות הרלוונטיות הן אלה שנקבעו בחוק מע"מ ובתקנות מע"מ, ובמידת הצורך - בהפניות הממוקדות שאלה בחרו להפנות אליהן. כפי שהובא לעיל, לשאלת ניכוי מס התשומות תכליות ממוקדות, ואין שום פגם אם לצורך מימוש תכליות אלה, המחוקק יוצר הגדרות שאינן תואמות באופן מלא הגדרות והוראות שנקבעו בדיני התעבורה השונים.

הגדרת "רכב פרטי" לצורך בחינת תחולתה של תקנה 14(א) לתקנות מע"מ, נקבעה באופן ברור בתקנה 1 לתקנות מע"מ - והיא זו הקובעת לעניינינו.

29. מחוקק המשנה הגדיר מהו "רכב פרטי" - בתקנה 1(ב) לתקנות מע"מ, כדלקמן:

"לענין תקנה זו ותקנות 2 ו-14, "רכב פרטי" - רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו-שימושי, רכב מסחרי אחד ורכב מסחרי בלתי אחד כמשמעותם בתקנות התעבורה, תשכ"א-1961, ובלבד שמשקלו הכולל המותר של רכב מסחרי כאמור אינו עולה על 3,500 ק"ג, וכן רכב המפורט בתוספת הרביעית, דומה לו במהותו או זהה לו, אך למעט ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל."

את ההגדרה שקבע מחוקק התקנות ל-"רכב פרטי", הגדרה המתייחסת באופן ברור גם לתקנה 14, ניתן לחלק לשתי חלופות שקבעה ההגדרה:

א. חלופה ראשונה: הגדרות של מספר סוגי רכבים - בדרך של הפנייה אל הגדרות המצויות בתקנות התעבורה, ובכפוף להגבלת משקל ביחס לרכב מסחרי (להלן: **"החלופה הראשונה"**).

ב. חלופה שנייה: רכב המפורט בתוספת הרביעית לתקנות מע"מ, דומה לו במהותו או זהה לו, אך למעט ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל (להלן: **"החלופה השנייה"**); בשולי הדברים אציין כי ייחסתי את הסיפא של הסעיף "אך למעט ג'יפ" - אל החלופה השנייה ולא אל כלל הסעיף, וזאת בהתאם לפרשנות שננקטה בעניין ביטחון שירותים (כאשר שאלה זו בנוגע לאופן קריאת הסעיף, אינה נדרשת במקרה שלפניי).

די בכך שרכב ייכלל באחת משתי החלופות - ואין זה משנה איזו מהן, כדי שהוא ייחשב כ-"רכב פרטי" לעניין תקנה 14 לתקנות מע"מ.

לאור זאת, למען הפשטות כדי לחסוך דיונים שאינם נחוצים, אפתח בבחינת תחולתה של החלופה השנייה שקבעה ההגדרה - וזאת משום שאני סבור כי היא מיועדת בדיוק למקרים מהסוג הנדון בערעור זה - וקובעת כי הרכב מסוג זה של המערער נחשב לצורך תקנות מע"מ כ-"רכב פרטי".

30. החלופה השנייה - התוספת הרביעית לתקנות מע"מ:

כאמור, ההגדרה בתקנה 1 לתקנות מע"מ למונח "רכב פרטי", כוללת בהגדרה חלופית - במה שכונה לעיל "החלופה השנייה" להגדרה, כדלקמן:

"רכב המפורט בתוספת הרביעית, דומה לו במהותו או זהה לו, אך למעט ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל."

בהמשך הדברים אתייחס לסיפא של ההגדרה, הקובעת חריג בו לא ייחשב הרכב כרכב פרטי. בשלב זה אתמקד ברישא של ההגדרה, ולפיה "רכב פרטי" - הוא: **"רכב המפורט בתוספת הרביעית, דומה לו במהותו או זהה לו"**.

התוספת הרביעית לתקנות מע"מ, כוללת שורה של רכבי עבודה/פנאי/שטח - הדומים במהותם לרכבו של המערער. רשימה זו כוללת כ-40 רכבים, והיא עודכנה לאחרונה בשנת 2003. הרשימה כוללת, בין השאר ולדוגמה את הרכבים הבאים: איסוזו טרופר, פורד אקספלורד, מזדה - MPV, לנד רובר דסקברי, ג'יפ קרנד - צ'ירוקי, קאיה סורנטו, ב.מ.וו X5, ניסן TRAIL-X, יונדאי טרגיט - ועוד רכבים דומים. מדובר ברכבים העשויים לשמש לצורכי עבודה ונסיעה בשטח, אך כל מי שנוסע בכבישי ישראל רואה ויודע היטב כי הם משמשים אף כרכבים פרטיים - לשימוש פרטי יומיומי.

באופן ברור וכדי שלא יהיה כל מקום לטענה כי מדובר ברשימה סגורה, מחוקק המשנה קבע "ברחל בתך הקטנה" - כי החלופה השנייה להגדרת "רכב פרטי" בתקנות מע"מ, המפנה לפירוט המצוי כאמור בתוספת הרביעית לתקנות, חלה לא רק על רשימת הרכבים המנויים שם, אלא אף על רכב אחר - **"דומה לו במהותו או זהה לו"**.

מתכונת זו של הגדרה, להבנתי, נועדה בדיוק כדי למנוע מקרים מהסוג של המערער. מקרים בהם על סמך פרשנות דווקנית כזו או אחרת, יעשה ניסיון להתיר ניכוי מס תשומות בעת רכישת רכב - מהסוג לגביו כיוון המחוקק כי לא יותר ניכוי מס התשומות. רכב אשר עשוי אכן לשמש לצורכי עבודה, ושייתכן שעל סמך סעיף כזה או אחר בדיני התעבורה ניתן יהיה אולי לטעון (ואיני חושב שכך המצב לאשורו - כפי שאציין עוד בהמשך) כי אין המדובר ב-"רכב פרטי", כאשר למעשה מדובר ברכב אשר השימוש בו הוא באופן ברור הוא אף לצרכים פרטיים (ולעיתים, כמו ככל הנראה אצל המערער, בעיקר לכך).

מטרה זו של החלופה השנייה, עולה בבירור מההיסטוריה החקיקתית של חלופה זו - כפי שיוצג להלן:

חלופה זו הוספה בתיקון מס' 4 לתקנות מע"מ, מיום 29.7.1997. טרם התיקון, יכלו בעלי ג'יפים ובעלי ואנים לנכות את מס התשומות שנבע מרכישתם, אף אם השימוש בהם היה גם לצרכים פרטיים. מטרתו של התיקון היה לחסום אפשרות זו, אשר יצרה

אפליה בלתי מוצדקת - שכן רכבים ששימשו למטרות דומות (היינו גם לעבודה אך גם לצרכים פרטיים) זכו לניכוי מס תשומות בניגוד לכוונת המחוקק, בעוד רכבים אחרים שאף הם שימשו למטרה מעורבת - לא זכו לכך. וכך אמר בעניין זה, מר מ' איילון, מנהל המכס ומע"מ דאז, בדיון וועדת הכספים קודם לתיקון החקיקה, דיון מיום 27.2.1997, עמ' 7:

"מר מ' איילון הסביר: "בחוק מע"מ יש תקנה, שאוסרת את ניכוי מס התשומות לגבי רכישת רכב פרטי. עד לפני שנתיים בערך, 95% מהג'יפים היו בהגדרת רכב פרטי, והם לא ניכו את מס התשומות. לפני כשנתיים היה איזה שהוא שינוי במשרד התחבורה - שינוי ההגדרה שהפכה את הג'יפים מרכב פרטי לרכב מסחרי, וחלק קצת הגביהו אותם ונכנסו להגדרה שונה, ואז התחילו עוסקים רבים לרכוש את הרכב הזה ולנכות מס תשומות. למעשה, הדבר יצר אפליה. הג'יפים וה'ואנים' למיניהם בחלק ניכר שלהם הם תחליפים לרכב פרטי; הם משמשים את המשפחה לנסיעות ולטיולים. בשוליים זהו רכב, שנועד לרכב עבודה - למטרות עבודה. השימושים בהם הם שימושים מקבילים לשימושים של רכב פרטי. מכיוון שלאור האפשרות לנכות מס תשומות התחילו להעדיף את הרכבים האלה, אנו ראינו את עצמנו ניזוקים ומקיימים אפליה ואנו גם תורמים לאפליה הזו.

היו"ר א. רביץ: איזו אפליה היא זו?

מ' איילון: האפליה הוא בין רכב פרטי שהוא לאותו שימוש לבין הג'יפ שהוא לא פרטי. על כן, אנו הצענו וביקשנו מהשר לשנות ולהוסיף בהגדרת "רכבים פרטיים" את אותם כלי רכב שהם בקבוצת כלי הרכב התחליפיים של הרכב הפרטי."

חקיקת החלופה השנייה להגדרה, ולפיה לעניין תקנות מע"מ, רכב ייחשב כ-"רכב פרטי" - אם מדובר ב-"**רכב המפורט בתוספת הרביעית, דומה לו במהותו או זהה לו**" - נועדה לקבוע באופן ברור כי רכבים מהסוג המפורטים באותה תוספת או הדומים להם במהותם - היינו ג'יפים ואנשים ודומיהם, רכבים העשויים לשמש הן לעבודה והן לצרכים פרטיים - הם בבחינת "רכב פרטי" לצורך תקנות מע"מ.

כך באופן דומה, פורשה החלופה השנייה להגדרת "רכב פרטי" בדברי כבוד השופטת י' סרוסי בפסק הדין בעניין בטחון שירותים פס' 126:

"הנה כי כן, כוונת מחוקק המשנה הייתה לכלול בהגדרת "רכב פרטי" בתקנות מע"מ גם רכבים מסוג "ג'יפים ו-ואנים" שכן השימושים בהם "מקבילים לשימושים של רכב פרטי" והם בעצם "תחליפים לרכב פרטי". המחוקק לא היה מוכן להכיר בהם כ"רכבי עבודה" ולהחריגם מגדר "רכב פרטי"..."

עיון ברשימת הרכבים המופיעה בתוספת הרביעית, מלמדת כי מדובר ברכבים אשר השימוש בהם אינו שימוש עסקי בלבד, אלא משמשים הם אף (ולעיתים בעיקר) לשימושים פרטיים. כלי הרכב המפורטים ברשימה זו הינם רכבים, אשר המכנה המשותף שלהם הינו האפשרות לשימוש מקביל - לשימוש פרטי ולשימוש עסקי. מדובר ברכבים המספקים חוויית נסיעה ונוחות המתאימה אף לשימוש משפחתי ולפנאי. לפיכך, קבע המחוקק כי יש לכלול גם רכבים אלו בהגדרת "רכב פרטי".

31. הרכב מושא הערעור הינו רכב סובארו 4X4, המספק נוחות לנוסעים ומתאים לשימוש פרטי בנוסף לנהיגה בשטח - ובכך למעשה הוא **דומה במהותו** לרכבים המצוינים בתוספת הרביעית לתקנות מע"מ.

תוצאת האמור היא כי רכבו של המערער - נחשב כ-"רכב פרטי" לצורך תקנות מע"מ. לאור זאת, חלה על רכישת רכב זה הוראת תקנה 14(א) לתקנות מע"מ, הקובעת כי מס התשומות הנובע מרכישת הרכב - לא יותר בניכוי.

32. להשלמת התמונה אציין כי כפי שראינו, בסיפא של החלופה השנייה להגדרת "רכב פרטי" (בסיפא של ההגדרה שבתקנה 1(1)(ב) לתקנות מע"מ) - הוחרג מהגדרת "רכב פרטי" בהתאם לאותה חלופה - **"ג"פ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל"**.

אף מחריג זה ניתן ללמוד באופן ברור, באיזה סוג של מקרים - ובהם בלבד, התיר המחוקק כי רכב לא ייחשב כ-"רכב פרטי" ויותר ניכוי מס התשומות. בדומה לחריג שנקבע בתקנה 14(ב) לתקנות מע"מ, אף החריג כאן עוסק במקרה בו הרכב משמש אך ורק לצרכים עסקיים, ועניין זה הובטח על ידי כך שהרכב חייב להיות כזה המועסק דרך קבע בתוך המעגל הפיזי של הפעילות העסקית, היינו **"בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל"**.

אין צריך לומר כי חריג זה אינו חל על המערער, אשר רכבו מצוי בביתו ומשמש כאמור אף לצרכיו הפרטיים, והמערער אפילו לא ניסה לטעון אחרת.

33. באמור עד כה די, כדי לדחות את עיקר הערעור. על המערער חלה החלופה השנייה בהגדרת "רכב פרטי", ולפיכך ובהתאם לתקנה 14(א) לתקנות מע"מ - בצדק קבע המשיב כי אין הוא רשאי לנכות מס תשומות בשל רכישת הרכב.

34. בשים לב לטענות שהעלה המערער, אתייחס להלן בקצרה אף לעניין תחולתה של "החלופה הראשונה" בהגדרת "רכב פרטי", ולטענות המערער בעניין הגדרות שונות מדיניות התעבורה אליהן פנה. ההתייחסות שלהלן תהיה באופן תמציתי מה, שכן במידה רבה אני סבור כי בדיוק כדי לשלול את הצורך בעיסוק בכגון זה, חוקק מחוקק המשנה את "החלופה השנייה" להגדרת "רכב פרטי" - ואשר מטרתה הברורה (כאשר קבעה כי היא חלה אף על רכבים דומים במהותם לאלה שבתוספת הרביעית) הייתה לייתר טיעונים מהסוג שהעלה המערער.

35. **תחולתה של "החלופה הראשונה" והתייחסות קצרה להגדרות אליהן הפנה המערער:**

"החלופה הראשונה" להגדרת "רכב פרטי" התקנה 1 לתקנות מע"מ, קבעה כי רכב פרטי, הוא:

"לענין תקנה זו ותקנות 2 ו-14, "רכב פרטי" - רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו-שימושי, רכב מסחרי אחד ורכב מסחרי בלתי אחד כמשמעותם בתקנות התעבורה, תשכ"א-1961, ובלבד שמשקלו הכולל המותר של רכב מסחרי כאמור אינו עולה על 3,500 ק"ג, וכן...".

מהמילה "וכן" - ההתייחסות היא למה שכונה לעיל "החלופה השנייה". כאן נתמקד כאמור בחלופה הראשונה. חלופה זו כוללת בהגדרת "רכב פרטי" - ארבע הגדרות, אשר לצורך בחינתן מפנה ההגדרה באופן ממוקד למקור אחד - תקנות התעבורה.

ההגדרה כוללת כאמור 4 אפשרויות המוגדרות בתקנות התעבורה: **"רכב נוסעים פרטי", "רכב פרטי דו-שימושי", "רכב מסחרי אחד" ו-"רכב מסחרי בלתי אחד".**

פנייה לתקנות התעבורה תלמד כי בתקנה 1 שם (היא סעיף ההגדרות), שלושת ההגדרות האחרונות - בוטלו (במסגרת תיקון חקיקה משנת 2005):

"רכב מסחרי אחד (Delivery van)" - (נמחקה);

"רכב מסחרי בלתי אחד (pick up)" - (נמחקה);

"רכב פרטי דו שימושי (double purpose)" - (נמחקה);

נותרנו אפוא במסגרת החלופה הראשונה עם אפשרות אחת בלבד - "רכב נוסעים פרטי". וכך מוגדר רכב זה באותה התקנה:

"רכב נוסעים פרטי" - רכב מנועי פרטי המיועד להסיע נוסעים אשר צוין ברישיון הרכב שלו סיווג ראשי M1;

המערער, בסעיף 33 לסיכומיו, מלין על כך שהגדרה זו - המתמקדת (בין השאר) בכך שברישיון הרכב צוין **"סיווג ראשי M1"** - נותנת משקל לסיווג זה שעניינו לדבריו בגודל הרכב (ונעשה לדבריו בהתאם לתקינה אירופאית), ואין היא נותנת משקל להוראה שנקבעה בפקודת התעבורה - השמה דגש על סוג השימוש המותר ברכב, היינו לשאלה האם מותר או לא להסיע באמצעותו נוסעים בשכר. פקודת התעבורה היא לדברי המערער (בסעיף 34 לסיכומיו) "מהווה את החוק בענייני רכב בישראל ואת הבסיס לת"ת" (היינו - לתקנות התעבורה).

אלא שכאמור לעיל, אני סבור כי המערער כאן נקלע לטעות. תקנות מע"מ לא נועדו להסדיר את אופן השימוש המותר או האסור ברכבים. ההגדרה בתקנה נועדה רק לשם הצבעה על רכב שיוגדר לצורך דיני מע"מ כ-"רכב פרטי" (לצורך הספציפי הרלוונטי לדיני מע"מ) - ולכך כיוונה התקנה כשהפנתה להגדרה ספציפית זו ואליה בלבד. בצדק ציין המשיב כי אין בהגדרה כל רמז לפנייה לפקודת התעבורה, אלא רק לתקנות התעבורה ואליהן בלבד.

36. לאור כל האמור, אני סבור כי הצדק עם המשיב כי רכבו של המערער נכלל אף בהגדרה שבחלופה הראשונה. כאמור, בהתאם להגדרה זו, "רכב פרטי" הוא "רכב נוסעים פרטי", המוגדר בתקנה 1 לתקנות התעבורה - **"רכב מנועי פרטי המיועד להסיע נוסעים אשר צוין ברישיון הרכב שלו סיווג ראשי M1"**.

משמעותו של "סיווג ראשי M1" המצוין ברישיון הרכב, נקבעה בתקנה 271א לתקנות התעבורה. בהתאם לתקנה זו, אשר כותרתה - "רישום סוג הרכב", תקבע רשות הרישוי את סיווגו הראשי של הרכב על פי אחת הקטגוריות המנויות בסעיף (א) לאותה תקנה. בסעיף שם מנויות קטגוריות שונות (המסומנות באותיות באנגלית). בהתאם להוראת תקנה 271א(א)(1):

"רכב מסוג M - רכב מנועי בעל 4 גלגלים לפחות אשר תוכנן, נבנה ויועד להסיע נוסעים";

אין ספק כי רכבו של המערער עומד בדרישה זו, ונכנס אם כן לקטגוריה של "רכב מסוג M".

בהמשך שם, בתקנה 271א(ד), נקבע משמעותו של המספר 1 המצורף לסימון M1:

"רכב שבו עד 8 מושבים נוסף על מושב הנהג ומשקלו הכולל המותר אינו עולה 3,500 ק"ג."

אין חולק כי אף בתנאים אלה עומד רכבו של המערער.

עוד ציין בצדק המשיב כי בתקנה 271א(ד) לתקנות התעבורה, תחת הסיווג M1 מצויים גם רכב פרטי וגם רכב מדברי. ואכן - אף עיון ברישיון הנהיגה של המערער, מלמד כי בראש, תחת המילה "סוג", מצוין - "M1 רכב מדברי" (נספח 3 לתצהיר אריאל סגל).

יוצא אפוא כי רכבו של המערער נכלל בהגדרת "רכב נוסעים פרטי" כהגדרתו בתקנות התעבורה, ולפיכך הוא בבחינת "רכב פרטי" אף בהתאם לחלופה הראשונה להגדרה שבתקנה 1 לתקנות מע"מ.

גם בכך היה יכול להיות די, כדי לדחות את עיקר טענות המערער.

37. בשולי הדברים אציין כי אם נקבל את הפרשנות שמציע המערער, ולפיה רכב שמותר להסיע בו נוסעים בשכר לפי פקודת התעבורה - לא יחשב ל-"רכב פרטי" לצורך תקנות מע"מ, היינו מגיעים לתוצאה בלתי סבירה ולפיה די בכך שפלוגי יסיע מידי פעם נוסעים בשכר - כדי להביא לכך שהוא יוכל לנכות את מס התשומות בעת רכישת הרכב. מעבר לכך שכמפורט לעיל, אין לתקנה זו כל עיגון בהגדרות שקבע מחוקק תקנות מע"מ בתקנה 1, הרי שתוצאה זו עומדת בניגוד ברור לרוחן של הוראות התקנות באשר למקרים החריגים בהם ורק בהם יותר ניכוי מס התשומות. בהתאם להוראות התקנות וכפי שראינו לעיל, רק אם מדובר ברכב המשמש אך ורק לצורכי פעילות עסקית (ובכפוף לתנאים נוספים שהוגדרו בתקנות ושאינן כאן המקום לפרטם) - ניתן יהיה לנכות את מס התשומות שנבע מרכישת הרכב. ברור שמקרהו של המערער אינו בכלל מקרים אלה.

38. סיכום: מהאמור עד כה עולה כי הרכב שרכש המערער הוא "רכב פרטי" בהתאם לשתי החלופות הקבועות בתקנה 1 לתקנות מע"מ. לאור זאת ובהתאם לתקנה 14(א) לתקנות מע"מ, המערער אינו רשאי לנכות את מס התשומות שנבע מרכישת הרכב.

התייחסות לטענות נוספות שהעלה המערער

39. **אי תחולת תקנה 18 לתקנות מע"מ:** אין בידי לקבל את טענתו החלופית של המערער כי יש להחיל בעניינו את תקנה 18 לתקנות, המתייחסת לניכוי מס תשומות כשמדובר בהוצאות מעורבות. בהתאם לתקנה זו, ניתן לנכות מס תשומות בהתאם ליחס השימוש החייב במס לבין שאר השימושים, או בהתאם ליחסיות שונה שנקבעה באותה תקנה (שאיני רואה צורך להיכנס לפרטיה).

בענייננו, אין תחולה ונפקות לתקנה 18, שכן תקנה 14 לתקנות מע"מ היא דין ספציפי הגובר על ההסדר הכללי שנקבע בתקנה 18. עניין זה נקבע כבר בפסיקה, תוך אישוש הקביעה בנימוקים נלווים המחזקים מסקנה זו. ראו לעניין זה פסק דינו של כבוד השופט ד"ר א' סטולר בע"מ 1572-09-12 **אינפו סיסטם נ' מע"מ נתניה** (24.12.2013) עמ' 11:

"מקובלת עלי טענת המשיב שתקנה 14 הינה תקנה ספציפית לעניין (איסור) ניכוי מס תשומות בגין רכישת רכב פרטי, וגם מנימוק זה היא גוברת על תקנה 18 שהיא תקנה כללית שעוסקת כאמור בהוצאות מעורבות. יש לשים אל לב שתקנה 18 פותחת במילים "מבלי לפגוע בהוראות פרק זה", וגם מנימוק זה מלמדת היא שאין בכוחה לגבור על תקנות אחרות שבאותו פרק, לרבות תקנה 14 שגוברת עליה. התוצאה היא שהוראות תקנה 14 גוברות על הוראות תקנה 18."

כן ראו דבריה של כבוד השופטת ירדנה סרוסי בעניין ביטחון שירותים, פס' 143:

"... המחוקק ביקש לקבוע כלל גורף האוסר על ניכוי מס תשומות בגין מכירה או השכרה של רכב פרטי בשל החשש כי העוסק יעשה שימוש פרטי ברכב וינצל לרעה את הזכות לנכות מס תשומות. יישום תקנה 18 בנסיבות אלו יביא לעקיפה של האיסור המוחלט הקבוע בתקנה 14 ויסכל את מטרת המחוקק."

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

לאור האמור, איני מוצא כי יש להחיל בעניינו של המערער את תקנה 18 לתקנות מע"מ בכל הנוגע לתשומות הנובעות מרכישת הרכב, אשר יישומה עומד בניגוד לדין הספציפי שנקבע בתקנה 14 ולתכליתה של תקנה זו - כפי שנדון בהרחבה לעיל.

למעלה מהנדרש אציין כי לא התייחסתי כאן לניכוי מס התשומות הנובע מהאחזקה השוטפת של הרכב והפעלתו העסקית, עניין אשר לא נדון בערעור זה (על כך, ראו: ע"מ 22444-12-15 **יינות ביתן בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד** (29.5.2019); עניין בטחון שירותים, פס' 89).

40. **טענת הפליה** - בפי המערער טענה כי מנהלי מע"מ במקומות אחרים בארץ התירו ניכוי מס תשומות בגין רכישת רכבים מדבריים דומים לרכבו, בעוד שבעניינו המשיב לא התיר את הניכוי.

טענה זו לא הוכחה. מלבד טענות בעלמא, המערער לא הציג כל ראיה כי המשיב פעל באופן מפלה ותוך אכיפה בררנית.

התברר במסגרת מועד שמיעת הראיות כי לא המערער ולא מר מוטי בר-נס, יו"ר אגודת אשכול, ראו את החלטות מנהלי המע"מ שהתירו לשיטתם את ניכוי מס התשומות, אלא לדבריהם, הם נסמכו על דברי מורי דרך אחרים (עמ' 10 לפרוטוקול ש' 29; עמ' 18 לפרוטוקול ש' 16-19, 34; עמ' 19 לפרוטוקול ש' 1-2). מדובר אפוא בעדות שמיעה בלבד, מבלי שאותם מורי דרך זומנו על ידם להעיד בפני בית המשפט - כך שלמעשה לא הוצגה כל ראיה ממשית לביסוס הטענה.

יתירה מזו, המשיב הציג ראיות כי למיטב ידיעתו, לא כך הם פני הדברים. כך, מר אורן הוד, ממונה חוליית ביקורת במע"מ ירושלים, ציין בעדותו כי נקט בגישה דומה לגישה שננקטה כלפי המערער אף במקרים אחרים (עמ' 24 לפרוטוקול ש' 20-29). כך גם התברר כי אף למר בר-נס, אשר הגיש תצהיר מטעמו של המערער ונחקר על עדותו, הוצאה שומת תשומות בגין רכישת רכב מדברי (עדות מר בר-נס : עמ' 10 לפרוטוקול, ש' 26-28).

לאור האמור ובשים לב לכך שהמערער בחר שלא להציג ראיות לביסוס טענותיו, נותרנו עם טענות בעלמא שדינן להידחות.

להשלמת התמונה אציין כי אמנם במסגרת הסיכומים שהגיש נזכר לפתע המערער לציין שם של עוסק, אשר לטענתו, אשר אינה בהירה עד תום, ספק האם ננקטה כלפיו אותה גישה שננקטה כלפי המערער. בשים לב לזמן הרב שהועמד לרשות המערער וההזדמנויות השונות שניתנו לו - ושלא נוצלו, אין מקום במסגרת הסיכומים להציג טענות מסוג זה, אשר הזמן לבחינתם חלף.

הרושם שלי מהעדים שהביא המשיב הוא כי מדובר בגישה אחידה, ולא מצאתי כל בסיס לטענת אכיפה בררנית והפליה - וזו על כן נדחית.

41. בחצי פה טען המערער כי יש להורות על ביטול תקנה 14 לתקנות מע"מ. כהנמקה לכך וכמפורט לעיל, טען המערער כי תקנה זו סותרת הוראות בפקודת התעבורה (לעניין זה שברכב פרטי אין לבצע הסעות בשכר). כאמור לעיל, מדובר בהוראות חוק שתכליתן שונה, ואיני מוצא בדברי המערער עילה לפסול תקנה שהותקנה כדין בהתאם לסמכות שניתנה על ידי המחוקק הראשי (וזאת אף מבלי להידרש לשאלת הסמכות לקביעה מסוג זה).

אכן ולצד הקביעות שפורטו בפסק הדין - בהתאם לדין הקיים, שאלת אופן ההתייחסות הראויה לניכוי מס תשומות בעת רכישת רכב - מעוררת בעיה לא פשוטה (שהרי עוסקים רבים משתמשים ברכב אף לצורך עסקם - ויש כאן ללא ספק רכיב אשר מבחינה עקרונית ועל מנת לתור אחר הערך המוסף האמיתי שהפיק העסק - היה ראוי להתיר ולו באופן חלקי). אלא שלצד זה, יש כאן אף שיקולי אכיפה ומניעת ניצול לרעה, אשר אף להם הכרחי לתת משקל של ממש. אלה הן שאלות שעל המחוקק לתת עליהן את הדעת, והן חורגות ממסגרת הדיון שהציבו בצדק הצדדים בהליך זה.

42. לטענת המערער מי שהיה צריך לטפל בשומתו הוא "המנהל הכללי של מינהל מע"מ ומכס שמושב בירושלים והוא האחראי על כל סניפי מע"מ בישראל" (סעיף 36 לסיכומי המערער). לדברי המערער, השאלה הניצבת ביסוד הערעור היא שאלה בעלת היבט רוחבי, ולכן ההחלטה לא הייתה יכולה להינתן על ידי מנהל המשיב, אלא כאמור על ידי המנהל הארצי של מע"מ. איני מוצא מקום לקבל טענה זו. ערעור זה אינו שונה מערעורים אחרים, המעלים לא פעם טענות שיש להן השלכה רוחבית, ואין בכך כדי לשלול את סמכותו של מנהל המשיב מלקבל את ההחלטות בהתאם לסמכות שניתנה לו.

43. לא מצאתי ממש בטענות שהעלה המערער אודות היחס שניתן לו במשרדי המשיב. טענותיו של המערער נשמעו, נבחנו ונדחו, וכאמור לא הוצגו כל ראיות של ממש המלמדות על פגם שנפל בהליכים אל מול המשיב.

סוף דבר

44. הערעור נדחה.

45. המערער יישא בהוצאות המשיב בסך 15,000 ש"ח. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא בהפרשי הצמדה וריבית מהיום. אציין כי סכום זה נמוך באופן ניכר משיעור ההוצאות המושתות באופן רגיל. הסיבה לקביעת הוצאות בשיעור זה נובעת מנסיבות אישיות שהוצגו, ולפיכך מצאתי לנהוג לפנים משורת הדין ולהקל. לצד זה, בהינתן הזמן והמשאבים שהשקיע המשיב - נפסקו הוצאות כאמור לעיל.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ט"ו באלול תשפ"ד, 18 בספטמבר 2024, בהעדר הצדדים.

(-) שופט