



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט משה בר עמ

ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים

1

מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד י.קסטל

המערערת:

נ ג ד

אגף המכס והמע"מ - ירושלים  
ע"י ב"כ עוה"ד חוי טוקר – פרקליטות מחוז  
ירושלים

המשיב:

2

3

### פסק-דין

4

5

כללי:

6

7 .1 בפניי ערעור המערערת על החלטת המשיב בעניין ניכוי מס תשומות שלא כדין על  
8 השכרת רכבים פרטיים ששכרה המערערת במסגרת הסכם למתן שירותי אבטחה  
9 צמודה לשרים למשרדי ממשלה שונים ובשאלה, האם רשאית הייתה המערערת  
10 לנכות את מס התשומות בגין השכרתם.

11

12

על העובדות, הטענות וההליכים:

13

14 .2 המערערת, הנה חברה פרטית העוסקת במתן שירותי שמירה, אבטחה ונקיון.  
15 במסגרת הסכם של המערערת עם המדינה, שנערך על-פי מכרז שפורסם על-ידי  
16 החשב הכללי למתן שירותי אבטחה התחייבה המערערת לספק שירותי אבטחה  
17 צמודה לשרים למשרדי ממשלה שונים (מסמכי המכרז, לרבות הסכם ההתקשרות,  
18 להלן – ההסכם, צורפו לתשובת המשיב – נספחים א'-ב', בהתאמה). על-פי  
19 ההסכם, נדרשה המערערת לספק ציוד מסוים על-פי מפרט טכני כפי שהוסכם בין  
20 הצדדים ובכלל זה, כ-70 רכבים פרטיים (להלן – הרכבים).

21

<http://www.CapiTax.co.il/Attachments/1149-10-13.pdf>



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט משה בר עם

ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים

- 1 לצורך מילוי התחייבויותיה בהסכם, שכרה המערערת את הרכבים מחברות השכרה 3.  
2 והעמידה אותם, בליווי נהגים מטעמה, לפקודת קציני הביטחון במשרדי הממשלה  
3 שהפעילו את הרכבים במשימות שונות בהתאם לשיקול דעתם הבלעדי.  
4
- 5 4. לטענת המערערת, הרכבים שימשו אך ורק לצורך אבטחת האישים ולא נעשה בהם  
6 שימוש פרטי כלשהו. המערערת הדגישה, כי שימשה צינור שדרכו עברו הרכבים  
7 מחברות ההשכרה לשימושה הבלעדי של המדינה.  
8
- 9 5. בהתאם לסעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – החוק), עסקאות  
10 ההשכרה הנן עסקאות החייבות בתשלום מס ערך מוסף והאחריות על תשלום המס  
11 מוטלת על חברות ההשכרה. מנגד, לפי סעיף 38 לחוק, רשאי עוסק לנכות מהמס  
12 שהוא חייב, את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין. המערערת  
13 ביקשה לקזז את מס התשומות המופיע בחשבוניות נשוא ההשכרה. לטענת המשיב  
14 קיזוז מס התשומות נעשה שלא כדין ומשכך, הוציא למערערת שומה לפי מיטב  
15 השפיטה (נספח ג' לכתב התשובה), בגין ניכוי שלא כדין של מס התשומות הנובע  
16 מתשומות ההשכרה. סכום השומה עמד על 1,393,511 ₪. השגה שהגישה  
17 המערערת על השומה, נדחתה, הגם, שהחייב הועמד על סך של 1,288,296 ₪  
18 (נספחים ד'-ה' לכתב התשובה). משכך, הוגש ערעור על החלטת המשיב בהשגה,  
19 בהתאם לסעיף 83 לחוק וזה הובא לדיון בפניי.  
20
- 21 6. לטענת המערערת, הרכבים נשכרו באופן בלעדי לאבטחה צמודה של האישים  
22 וכחלק מהתחייבויותיה על-פי ההסכם. לטענתה, מכוח עיקרון ההקבלה הקבוע  
23 בחוק, זכותה לקזז מס תשומות ששימש אותה בעסקאות החייבות במס. המערערת  
24 הפנתה לתקנה 14 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן – התקנות) וטענה,  
25 כי בעניינה חלה תקנה 14(ב)(2)(א) המתירה ניכוי מס תשומות על רכישה (לרבות  
26 השכרה) של רכבים פרטיים, שכן עיקר עיסוקה בתחום זה הוא העמדת הרכבים  
27 לשימוש המדינה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט משה בר עם

ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים

1  
2 המשיב דחה את טענות המערערת. לשיטתו, תקנה 14 לתקנות, אינה מתירה ניכוי .7  
3 מס תשומות שהוטל על מכירת רכב פרטי, למעט במקרים חריגים שנקבעו בתקנה.  
4 לטענתו, פרשנות המערערת, הנה בניגוד ללשון התקנה ולהלכה הפסוקה, שכן  
5 עיסוקה איננו השכרת רכבים. משכך, המערערת אינה נכללת בקבוצת העוסקים  
6 שבעניינם חלים הסייגים שנקבעו לתקנה 14(א) והמנויים בתקנה 14(ב), המהווים  
7 רשימה סגורה שלבית המשפט או המשיב אין סמכות לסטות ממנה. המשיב הדגיש,  
8 כי השכרת הרכבים בגינם נוכה מס התשומות בוצעה כחלק ממתן שירותים  
9 לאבטחת אישים, אשר ניתנו במסגרת עיסוקה העיקרי של המערערת, שהנו מתן  
10 שירותי שמירה, אבטחה וניקיון. מהות עסקיה של המערערת הוא מתן שירותי  
11 שמירה וביטחון ולא רכישת (השכרת) רכבים והעובדה שהרכבים משמשים את  
12 המערערת לצורך עסקיה, אין בה כדי להחיל את החריג הקבוע בתקנה 14(ב)(2)(א)  
13 לתקנות. המשיב הטעים, כי המערערת מספקת שירותי אבטחה ושמירה ולא רכבים,  
14 שהם בבחינת ציוד נלווה לשירות העיקרי, אותו התחייבה לספק על-פי ההסכם.  
15 לטענתו, עיון בהסכם מעלה, כי נושא ההתקשרות אינו אספקת רכבים למדינה, אלא  
16 מתן שירותי אבטחה צמודה לשרים. המשיב הוסיף, כי המערערת אינה מחזיקה  
17 ברישיונות מתאימים לעניין רכישת רכבים ולא ניהלה ספרים בגין השכרתם ובהתאם  
18 לקבוע בחוק. נוכח כל האמור, טען כי אין לקבל את טענות המערערת ויש לדחות  
19 את הערעור.

20  
21 במהלך הדיון הסכים ב"כ המערערת לעיקרון הכללי שנקבע בתקנה 14 שעניינו .8  
22 מניעת השימוש ברכב פרטי בעסק והדגיש שאיננו טוען לבטלות התקנה (עמ' 1 ש'  
23 17-18). עם זאת, הוסיף, כי הגם שעיסוקה של המערערת אינו בתחום השכרת  
24 רכבים, יש לראות בעניין שלפנינו, נוכח התחייבות המערערת ליתן שירותי אבטחה,  
25 ענף נפרד שמטרתו העיקרית הינו השכרת רכבים ומשכך יש להכיר בזכותה לקיזוז  
26 מס תשומות.

27



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט משה בר עם

ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים

9. הצדדים אינם חלוקים על העובדות הרלוונטיות הנחוצות להכרעה, אלא על הפרשנות המשפטית שיש ליתן לתקנה 14(ב)(2)(א) לתקנות ולתחולתה בנסיבות המקרה דנן. לפיכך, נקבע המשך הדיון, בהסכמתם, להגשת סיכומים ומשאלו הוגשו, הובא התיק לעיוני למתן פסק-דין כדלקמן:

### השאלה שבמחלוקת:

10. עיון בכתבי הטענות מעלה, כי הסוגיה היחידה השנויה במחלוקת בין הצדדים, הדורשת ליבון והכרעה, הנה משפטית, עניינה, תחולת הוראת תקנה 14(ב)(2)(א) לתקנות, בנסיבות העניין ובשאלה, האם השכרת הרכבים, בנסיבות עליהן אין חולק, באה בגדר המקרים שהמונח עוסקו התכוון אליהם. לשון אחר, האם פרשנות התקנה רחבה דיה כדי לכלול גם ענפי משנה של העוסק ותת עיסוקים (מקום שמטרתם העיקרית הנה השכרת רכבים פרטיים לשימוש העוסק בעיסוק המשנה), הגם שעסקו הכללי איננו מתחום הרכב.

### המסגרת הנורמטיבית:

11. עיקרון יסודי הוא, כי מס הערך המוסף הנו מס עקיף הנגבה בשלבים, כשבכל חלק של הייצור והשיווק נגבה חלק ממנו על-פי תוספת הערך של השלב בו עוסקים. עוסק, הקונה חומר גלם, כשהוא משלם עבורו, הוא משלם עבור ערכו בתוספת מס ערך מוסף. לאחר שעובד חומר גלם זה למוצר מוגמר, וימכור אותו במחיר גבוה יותר, יהיה עליו להוסיף לו מס ערך מוסף שאותו יהיה עליו לשלם. עם זאת, מהמס שהוא משלם, ינוכה מס תשומות - אותו מס, אשר הוסף למחיר חומר הגלם כשהוא קנה. התוצאה היא, שאת המס, ששילם העוסק עם רכישת חומר הגלם, יקבל בחזרה, ואילו את מס הערך המוסף ששילם, גלגל אל מי שסיפק לו את המוצר המוגמר. בדרך זו מגולגל תשלום המס, עד שבסופה של השרשרת הצרכן של אותו מוצר הוא



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט משה בר עמ

ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים

- 1 שנושא במס ערך המוסף (ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה  
2 לטקסטיל בע"מ, פ"ד לז(2) 744 (1983); אהרון נמדר מס ערך מוסף כרך א' 37  
3 סעיף 104 (מהדורה חמישית, 2013)).  
4  
5  
6 .12 סעיף 1 לחוק – הוא סעיף ההגדרות – קובע, כי "...מס תשומות' – מס הערך  
7 המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק... או מתן שירותים לעוסק, הכול  
8 לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".  
9  
10 סעיף 2 קובע כי "... על עסקה בישראל... יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד  
11 ממחיר העסקה". סעיף 38(א) קובע כי "... עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב  
12 בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין... ובלבד שרשימון  
13 היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי  
14 יעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון האו המסמך". סעיף  
15 41 מוסיף וקובע, כי "... אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש עסקה  
16 החייבת במס".  
17  
18 .13 הנה כי כן, ברגיל, עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בגין עסקה החייבת במס את  
19 מס התשומות הכלול בחשבונית שהוצאה לו כדין ובלבד, שהתשומה צריכה לשמש  
20 לצרכי עסקו. בדרך זו, מתקיים עיקרון ההקבלה - לפיו רק מי שחייב במס זכאי  
21 לנכות את מס התשומות (ע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון  
22 אחזקות בע"מ (1/2/2010); ע"א 125/83 דנות, חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל  
23 המכס והבלו, פ"ד מא(1) 268 (1987); ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ  
24 גוש דן (4/5/2010)). משמעו של העיקרון הנו כי כל עוסק בשרשרת העסקאות  
25 שבין היצרן ונותן השירות המקורי לצרכן הסופי, יחויב במס רק על הערך המוסף  
26 שהוא יצר (ע"א 4202/08 אלסאנע נ' מנהל מס ערך מוסף (1/7/2010)).  
27



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט משה בר עם

ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים

14. עם זאת, סעיף 44 לחוק מסמיך את שר האוצר לקבוע 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". מכוח הסעיף הותקנה [תקנה 14\(א\)](#) לתקנות, שכותרתה היא "איסור לנכות מס תשומות על רכב מנועי" ולפיה נקבע:
- "(א) המס שהוטל על מכירת רכב פרטי לעוסק או על ייבוא רכב כאמור בידי עוסק לא יהיה ניתן לניכוי".
- תקנה 14(ב) מסייגת את הוראות תקנה 14(א) לעיל וקובעת כי זו לא תחול במקרים הבאים:
- "(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; לסיורים וטיולי שטח, בידי מי שעסקו ארגון סיורים או טיולים כאמור."
15. בענייננו, יש להידרש לפרשנות המונח עסקו, שבתקנת משנה (2)(א) לעיל ולגדרי התפרשותה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט משה בר עם

ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים

### דיון והכרעה:

1

2 16. תחילה, בטרם נדון בפרשנות המונח שבמחלוקת, יש להסיר משולחן הדיונים את  
3 טענת המערערת בסיכומיה, בעניין סמכותו של בית המשפט לבקר את תקנה 14  
4 ולבחון את סבירותה. יאמר מיד, כי אינני נזקק לדיון בשאלת תוקפה של תקנה 14,  
5 בעיקר משלא הונחה תשתית מספקת לעניין זה בהודעת הערעור ובמיוחד, נוכח  
6 עמדת המערערת במהלך הדיון, כי איננה טוענת לבטלות התקנה, אלא לתחולתה  
7 בנסיבות העניין. משכך, דינן של הטענות בעניין תוקפה של התקנה, להידחות.  
8 ומכאן, לפרשנות תקנת המשנה.

9 17. כאמור טוענת המערערת בסיכומיה לפרשנות תכליתית של תקנה 14(ב). לשיטתה,  
10 האיסור שנקבע שם לא יחול באותם מקרים בהם העיסוק בכלי רכב הוא תוכן  
11 העסקאות של העסק וחלק בלתי נפרד ממנו. לטענתה, העמדת הרכבים הפרטיים  
12 לרשות קציני הביטחון של משרדי הממשלה היוותה חלק בלתי נפרד של העסקה עם  
13 המדינה. במובן זה, מתקיימת בה התכלית של התקנה. המערערת מוסיפה וטוענת,  
14 כי אין הבדל מהותי בין זכותו של בית ספר לנהיגה לנכות תשומות על רכב פרטי או  
15 של חברה שעיסוקה השכרת רכבים, לבין המקרה הנדון. לפיכך, משאין חולק כי  
16 הרכבים מהווים חלק בלתי נפרד ממתן השירות לאבטחת האישים ולא שימשו  
17 לצרכים פרטיים, זכאית הייתה לנכות את מס התשומות בגין השכרתם. מכאן, כי  
18 לשון התקנה מאפשרת את ניכוי התשומות, זאת משנושא אבטחת האישים בגדר  
19 עיסוקיה של המערערת הנו ענף סגור, נפרד ונבדל המתקיים ללא קשר לעיסוקי  
20 האחרים. בהקשר זה, טוען המשיב בסיכומיו כי למעשה טענת המערערת היא  
21 להרחבת פרשנות התקנה למבחן "עיקר העיסקה", מקום בו "עיקר העיסוק" אינו  
22 מתקיים. לטענתו, יש לדחות את הפרשנות המוצעת של המערערת נוכח הוראת  
23 התקנה המכוונת למקרים חריגים- המהווים רשימה סגורה - בהם תוכן העסק הוא  
24 עיסוק בכלי רכב, ולאילו בלבד. דעתי כדעת המשיב.



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט משה בר עמ

ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים

18. הלכה פסוקה היא כי "... אין להם לחוקי המיסים כללי פרשנות משלהם". עם זאת, "... כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון ולו מינימלי בלשון ההוראה". אמת, "... מבין האפשרויות הלשוניות 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. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום... כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי" (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985), השופט – כתארו אז – ברק; ראו עוד, מני רבים ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת (20.11.2012); וכן עע"מ 7749/09 אורט ישראל חברה לתועלת הציבור נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד הפנים (30.11.2011); ע"א 9767/11 גוטקס מותגים נ' מדינת ישראל – אגף המכס והמע"מ פסקה יד' (3.10.2013). אכן, "פרשנות יישומית של חוקי המסים צריכה להתבסס על הגינות כלפי כולי עלמא; הגינות הרשות כלפי הנישום, וגם התנהגות הגונה של הנישום. דברים אלה הם בחינת פשיטא, אך גם מה שהוא ברור ואין צריך לאמרו, מוטב לאמרו (שם).
- מכאן, יש לעמוד, אפוא, על פרשנותו המילולית והלשונית של המונח עסוקו שבתקנה 14(ב)(2)(א) לתקנות, המגשימה את תכליתה של תקנה 14, בכלל ואת החריגים שנקבעו בגדרי תקנה 14(ב), כפרט.
19. תחילה – אין חולק – כי בהתאם להגדרה בסעיף 1 לחוק שכירת רכב, לענייננו, באה בגדר מכר. לפיכך, בהתאם ללשונה של תקנה 14(א) לתקנות: המס שהוטל על שכירת רכב פרטי לעוסק לא יהיה ניתן לניכוי. בהתאם להוראות תקנה 14(ב), הוראות תקנה 14(א) אינן חלות על עוסקים שעיסוקם הוא סחר בכלי רכב (תקנה 14(ב)(2)(א)). כמו גם במקרים בהם הרכב הוא חלק בלתי נפרד מהעיסוק: מורים לנהיגה, עסק להשכרת כלי רכב, עסק להסעת נוסעים, ועסק לסיורי שטח (תקנה





## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט משה בר עמ

ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים

- 1 14(ב)(2)(ב). לכן, כמפורט בתקנה, המס המוטל על מכירת רכב פרטי לעוסק, אין  
2 לנכותו כמס תשומות. והעוסק לצורך העניין יחשב כצרכן הסופי הסופג את מלוא  
3 המס (אהרון נמדר מס ערך מוסף כרך ב' 687 סעיף 1807 (מהדורה חמישית,  
4 (2013)).
- 5 20. הרציונאל העומד בבסיס תקנה 14 לתקנות, הוא למנוע את השימוש ברכב פרטי  
6 בעסק על ידי הפיכת השימוש ללא כדאי מבחינת החיוב במס. לשון התקנה הנה חד  
7 משמעית וכעולה ממנה, המס שהוטל על מכירת רכב פרטי (או השכרתו) לא יהיה  
8 ניתן לניכוי, אלא בכפוף לחריגים הקבועים בתקנה 14(ב) ואשר אלה מהווים רשימה  
9 סגורה. אם כן, מטרתה של תקנה 14 לתקנות, היא למנוע עשיית שימוש לא כדאי  
10 מבחינת החיוב במס ברכב פרטי על-ידי עוסק והאיסור על ניכוי מס תשומות בא  
11 לעניין זה, מתוך הנחה שמדובר בראש ובראשונה בנכסים לשימוש פרטי. מכאן  
12 עולה, כי האיסור לנכות את מס התשומות לא חל במקום שתוכן העסק הוא עיסוק  
13 בכלי רכב. בעיני המחוקק, עיסוק כזה הוא מסחר ברכב, השכרתו ולימוד נהיגה בו  
14 (יעקב פוטשבוצקי חוק מס ערך מוסף 366 (מהדורה 6, 2001); ע"ש 146/88  
15 מיבטח חיפה סוכנות לביטוח במ"ע נ' מע"מ (3.5.1989) (להלן – עניין מיבטח);  
16 ע"ש 2296/95 שידורי קשת בע"מ נ' מדינת ישראל, פע"מ ד 13, מיסים יא/  
17 (פברואר 1997) (עמ' ה-37) (להלן – עניין שידורי קשת); ע"מ (מרכז) 1572-09-12  
18 אינפו-סיסטמס בע"מ נ' מע"מ נתניה (24.12.2013) (להלן – עניין אינפו-  
19 סיסטמס)).
- 20 21. האם עונה המערערת לאחד מהמקרים המפורטים בתקנה 14(ב)?
- 21 לטענתה, נושא אבטחת האישים, במסגרתו נעשה שימוש ברכבים, הוא ענף סגור,  
22 נפרד ונבדל במכלול עסקיה, המתקיים ללא קשר לעיסוקיה האחרים. לשיטתה, הגם  
23 שיש לה עיסוקים אחרים, אין מקום להחריג את עיסוקה באבטחת אישים מתחולת  
24 תקנה 14(ב)(2)(א). מכך יוצא כי העמדת הרכבים הפרטיים לצורך אבטחת האישים  
25 הוא עיקר עיסוקה ועל כן יש להתיר לה לנכות את תשומותיה (סעיפים 52-49



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט משה בר עם

ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים

- 1 לסיכומיה), שכן השימוש ברכבים נעשה כחלק מהותי ובלתי נפרד מתוכן הסכם  
2 ההתקשרות. בהקשר זה מבקשת המערערת להבחין בין פסיקת בתי המשפט  
3 בעניינים דומים. לטענתה, השימוש ברכבים הפרטיים, שם, לא היה חלק מהעיסוק  
4 של המערערים, אלא שימש ככלי עזר לעסק העיקרי (כך בעניין מיבטח שימשו  
5 הרכבים כחלק ממבצע עידוד מכירות, בעניין שידורי קשת שימשו הרכבים כפרסים  
6 במשחקי טלוויזיה ובעניין אינפוטמס שימשו הרכבים לצורך ביצוע שירות של  
7 ספירות מלאי).
- 8 אינני סבור כי פרשנות המערערת לתקנה 14(ב)(2)(א) עולה בקנה אחד עם הפרשנות .22  
9 התכליתית שיש ליתן למונח עסוק. הפרשנות המוצעת, אף שלכאורה מעוגנת עיגון  
10 מינימלי בלשון התקנה, איננה מתיישבת עם התכלית של תקנה 14 שעניינה איסור  
11 ניכוי מס תשומות על מכירת רכב פרטי, אלא במקרים חריגים בלבד. בבחינת  
12 המשמעות הרגילה והטבעית של לשון המונח על-רקע מכלול הוראות התקנה  
13 כמקשה אחת ניתן לזהות כי מחוקק המשנה ביקש להחריג עיסוקים שכל תוכנם הוא  
14 עיסוק בכלי רכב. רק עיסוק כזה נחשב בעיני מתקין התקנות, כמתיר ניכוי של מס  
15 תשומות בגין רכישת רכבים פרטיים, על-ידי העוסק ולצרכי העסק.
- 16
- 17 לטענת המערערת, אין מניעה לראות במונח עסוק גם תת עיסוקים ובלשונה - ענף .23  
18 נפרד שמטרתו העיקרית נועדה להשכרת רכבים. דעתי שונה. קבלת הפרשנות  
19 המוצעת על-ידי המערערת תביא ל"תוצאה אבסורדית שאין הדעת סובלתה"  
20 (רע"א 7417/01 צרי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה גבעתיים, פ"ד מז(4)  
21 879, 886 (2003)) ותרוקן מתוכן את הוראת תקנה 14(ב) לתקנות. טול מקרה בו  
22 עוסק מנהל עסק שאיננו בתחום הרכב, למשל בתחום המקרקעין, כמי שמנהל מיזמי  
23 נדל"ן שונים ברחבי הארץ ונזקק בפרויקט בנייה מסוים לרכב פרטי. האם יש לומר,  
24 שעוסק כזה שעסוק הכללי איננו בתחום הרכב זכאי לנכות מס תשומות בגין מכירת  
25 הרכב או השכרתו, זאת, רק בשל העובדה כי לפרויקט המסוים השימוש ברכב  
26 מהווה מטרה מרכזית או עיקרית? נדמה, כי יש להשיב על כך בשלילה. אכן, "...  
27 הוראת תקנה 14(ב)(2)(א) הנ"ל ברורה ביותר והפרשנות הנכונה והיחידה שיש



## בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט משה בר עם

ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים וניקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים

1 ליתן לה הנה, כי רק עוסק 'שעיקר עיסוקו מכירת רכב' נופל בגדרה. עיקר  
2 עסקה של המערערת הנו שידורי והפקות תכניות טלוויזיה ןובענייננו – מתן  
3 שירותי שמירה, אבטחה וניקיון – מ.ב. ן ואין כל קשר בין עיקר עיסקה לבין עוסק  
4 'שעיקר עסקו מכירת רכב' כלשון תקנה 14(ב)(2)(א) הנ"ל" (עניין שידורי קשת,  
5 לעיל, פסקה 8) ובענין זה מקובלות עלי טענות המשיב כפי שהובאו בסיכומיו.  
6  
7 מכאן, אין לקבל את טענות המערערת לעניין גדר התפרשות המונח עוסק, כמי .24  
8 שחל גם על ענף משנה ותת עיסוק בתחומי הפעילות הכללית של העוסק, שאינה  
9 בתחום הרכב ובדרך זו ליצור הבחנות דקות שלא נאמר דקיקות עד כדי אבסורד.  
10 הפרשנות המוצעת איננה תואמת את מובנו הרגיל והמקובל של המונח כפי שיש  
11 ליישמו בענייננו. אמת, כללי הפרשנות התכליתית של החקיקה הפיסקלית אינם  
12 שונים מכללי הפרשנות הרגילים; עם זאת, אין מקום לפרשנות שאיננה עומדת  
13 במבחן ההיגיון והשכל הישר (ע"א 569/81 מנהל מס ערך מוסף נ' אביגדור מושב  
14 עובדים, פ"ד לט(1) 738 (1985)). מחוקק המשנה לא התיר מקום לפרשנות רחבה,  
15 שאינה עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה שביסוד דיני המס לפיה חותרים דינים  
16 אלה ככול הניתן "...להגברת הוודאות באשר לנורמות הפיסקאליות ולהגדרתן  
17 באופן בהיר ופשוט שיקל על הגבייה ויעל אותה" (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי  
18 מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי (28.5.2008), הנזכר בסיכומי המשיב –  
19 פסקה 70).  
20  
21 לפיכך, מקום בו נקבעו באופן ברור ומפורש המקרים בהם יהיה ניתן לנכות מס  
22 תשומות, אין מקום לחריגים נוספים פרי חקיקה שיפוטית. ענייננו מקרה קל שכן זה  
23 אינו נופל בגדר אחד החריגים שפורטו בתקנה 14(ב), שהרי אין חולק כי המערערת  
24 עוסקת במתן שירותים של שמירה אבטחה וניקיון (סעיף 2(א) לסיכומי המערערת)  
25 ולא בעסק שעיקרו מכירת או השכרת רכבים. בניגוד לנטען, העמדת רכבים לצורך  
26 עמידה בתנאי ההסכם אינו עיקר עיסוקה של המערערת, באותה מידה  
27 שהתחייבותיה לספק למאבטחים מדים אחידים או מכשירי קשר (או כל פרט אחר



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**לפני כב' השופט משה בר עמ**

ע"מ 1149-10-13 מיקוד שמירה אבטחה שירותים ונקיון בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ - ירושלים

1 המופיע בנספח המפרט הטכני שצורף להסכם – נספח ב' לכתב התשובה) אינם  
2 עיקר עיסוקה. מכאן, כי המערערת לא הייתה זכאית, בהתאם להוראת תקנה 14(ב)  
3 לנכות את מס התשומות בגין השכרת הרכבים.  
4  
5  
6  
7

8 **סוף דבר:**

9  
10 25. הערעור נדחה.

11 המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 20,000 ₪.

12  
13  
14  
15 ניתן היום, י"ג אייר תשע"ד, 13 מאי 2014, בהעדר הצדדים.  
16

17 משה בר-עם, שופט  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24