



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 1572-09-12 אינפו-סיסטמס בע"מ נ' מע"מ נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מעוררת אינפו-סיסטמס בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד טננבלט

נגד

משיב מע"מ נתניה

ע"י ב"כ עו"ד יעל הרשמן  
מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### פסק דין

עיסוקה של המערערת על פי הצהרתה הוא ספירת מלאים במחסני לקוחותיה. המערערת שכרה במהלך התקופה הרלוונטית לשומה, קרי בשנים 2008-2011, רכבים פרטיים וניכתה מס תשומות (בשיעור מלא) בגין שכירת הרכבים. המחלוקת בין הצדדים היא האם על פי הדין זכאית המערערת לנכות מס תשומות כאמור אם לאו. בדין שנערך ביום 12/3/13 ביקשו הצדדים לסכם בכתב מאחר שאין ביניהם מחלוקת עובדתית.

### טענות הצדדים

**המשיב טען** שתקנה 14 (א) לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן: "התקנות" או "תקנות מע"מ") קובעת, כי מס התשומות אשר הוטל על עוסק בגין רכישת רכב פרטי אסור בניכוי, וזאת גם אם הרכב משמש באופן בלעדי לצורכי העסק. שכירת רכב לעניין זה באה בגדר רכישה, וזאת בהתאם להגדרות בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). המשיב טען, כי המערערת אינה נכנסת בגדר החריג הקבוע בהוראת תקנה 14 (ב)(2)(ב), לתקנות, משום שעיסוקה בספירת מלאים ולא בהסעת נוסעים. עוד טען המשיב כי לתקנה 18 לתקנות אין תחולה במקרה דנן. תקנה 18 קובעת כללים לניכוי מס תשומות במקרה של תשומות מעורבות – כאלו שמותרות בניכוי בכאלו שאינן מותרות ולא ניתן מכוחה להתיר ניכוי של מס בגין תשומות, אשר נקבע במפורש לגביהן שאינן מותרות בניכוי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 1572-09-12 אינפו-סיסטמס בע"מ נ' מע"מ נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

**המערערת טוענת**, כי על פי סעיף 14 (ב) (2) (ב) ו - 18 לתקנות התשומות בגין שכירת הרכב בעניינה של המערערת מותרות בניכוי. לשיטת המערערת, טעה המשיב כשקבע שתקנה 14 גוברת על תקנה 18, שכן לאחר שהציגה בפני המשיב ראיות לפיהן לא נעשה שימוש פרטי ברכבים המושכרים, אין המשיב יכול להתעלם מהוראות תקנה 18.

### דיון והכרעה

ההכרעה בעניין שבפני תיגזר משאלת היחס שבין תקנה 14 לתקנה 18 לתקנות מע"מ.

### המסגרת הנורמטיבית

מס ערך מוסף הינו מס המוטל על "הערך המוסף" של יחידה עסקית. מס ערך מוסף בנוי על עיקרון שכל יצרן מחויב במס על ערך המוסף שהוא תרם למוצר בשרשרת היצור מתחילתו ועד למכירתו לצרכן הסופי. המס מוטל על ערך המכירות והשירותים בכל שלבי היצור, כאשר הקונה בשלב הבא זכאי לנכות את המס שנתחייבו בו רכישותיו, מן המס שיתחייבו בו מכירותיו ( ראה א' נמדר **מס ערך מוסף** כרך א' 37 סעיף 104 (מהדורה חמישית, 2013)).

עקרון זה בא לידי ביטוי בהוראות סעיף 2 לחוק שמטיל מס על "מחיר העסקאות או הטובין" וסעיף 38 לחוק שמתיר את ניכוי מס התשומות.

סעיף 38 (א) לחוק שכותרת השוליים שלו היא "ניכוי המס ששולם על תשומות" קובע הסדר לפיו עוסק מורשה רשאי לנכות מס תשומות בהתאם לחשבונית מס שהוצאה לו כדין ושהניכוי יעשה תוך 6 חודשים:

**"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך.**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 1572-09-12 אינפו-סיסטמס בע"מ נ' מע"מ נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

סעיף 38(ב) לחוק מאפשר לשר האוצר לקבוע הוראות שונות בהן הוראות האוסרות על ניכוי מס תשומות במקרים מסוימים.

סעיף 41 לחוק, שכותרת השוליים שלו היא "התשומות ששימשו לעסקה פטורה" קובע את עקרון ההקבלה לפיו "אין לנכות מס תשומות אלא אם העסקה חייבת במס". מכאן גם עולה שבעסקה החייבת במס מותר לנכות מס תשומות, שכן אחרת המס המוטל הוא על המחזור ולא על הערך המוסף.

שילוב הוראות אלו מבטא את "עיקרון ההקבלה", שמשמעו כי רק מס ששולם על תשומות ששימשו בעסקה החייבת במס יותר בניכוי (ראה על עיקרון ההקבלה - ע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ (פורסם בנבו 1/2/2010). ע"א 125/83 דנות, חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מא(1) 268 (1987); א' נמדר מס ערך מוסף 839 (2009); ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן [פורסם בנבו] (ניתן ביום 4/5/10)). משמעו של העקרון הינו כי כל עוסק בשרשרת העסקאות שבין היצרן ונותן השירות המקוריים לצרכן הסופי, יחויב במס רק על הערך המוסף שהוא יצר (ראה ע"א 4202/08 אלסאנע נ' מנהל מס ערך מוסף [פורסם בנבו] (ניתן ביום 1/7/10)).

ככלל עוסקים רשאים לנכות מס תשומות בין עסקאות חייבות במס. יחד עם זאת סעיף 44 (1) לחוק קובע, ששר האוצר רשאי לקבוע, דרך כלל או לסוג מסוים של עוסקים או עסקאות, הוראות בדבר: "(1) נכסים ושירותים אשר מס התשומות ששולם על עסקאות בהם או על יבואם לא יהא ניתן לניכוי". מכח סעיף זה הותקנה תקנה 14(א), שכותרת השוליים שלה הוא "איסור לנכות מס תשומות על רכב מנועי" ולשונה:

14. (א) המס שהוטל על מכירת רכב פרטי לעוסק או על ייבוא רכב כאמור בידי עוסק לא יהיה ניתן לניכוי.

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

(1) (בוטלה);

(2) הייבוא או הרכישה נעשו -



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 1572-09-12 אינפו-סיסטמס בע"מ נ' מע"מ נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

(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; לסיוורים וטיולי שטח, בידי מי שעסקו ארגון סיוורים או טיולים כאמור.

שכירת רכב לעניין זה באה בגדר מכר, וזאת כאמור בהתאם להגדרה בסעיף 1 לחוק. 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)]. או שהרכב הוא חלק בלתי נפרד מהעיסוק: מורים לנהיגה, עסק להשכרת כלי רכב, עסק להסעת נוסעים, ועסק לסיוורי שטח [תקנה 14 (ב) (2) (ב)].

המערערת היא חברה שעוסקת במתן שירותים של ספירת מלאי וכזו אין הלימה בין עיסוקה לבין אחד העיסוקים המפורטים בתקנה 14 (ב) לתקנות. לפיכך, בהתאם להוראות תקנה 14 (א) המערערת אינה רשאית לנכות את המס המוטל בגין דמי שכירות של רכב פרטי.

המשיב טוען שהאיסור לנכות מס תשומות על שכירת רכב הוא מוחלט, בין אם הרכב שימש באופן בלעדי לצרכי העסק בין אם לאו. המערער טוען לעומתו שעל פי הוראת סעיף 18 לתקנות, מאחר שאין מחלוקת שהשכרת הרכב נעשתה רק לצרכי העסק, יש להתיר ניכוי מס התשומות מכח תקנה 18 שכותרת השוליים שלה הוא "תשומות לעסק לצרכים אחרים" ולשונה:

18. (א) בלי לפגוע בהוראות פרק זה, מס תשומות בשל רכישת

נכסים או בשל קבלת שירותים לשימוש בעסקאות שלגביהן



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 1572-09-12 אינפו-סיסטמס בע"מ נ' מע"מ נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

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.

(ב) היה בשימוש שלא לצרכי עסק, שימוש בלתי מסויים ינהגו לפי הכללים כדלהלן –

(1) קבע המנהל את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי עסק, יראו את קביעתו כשומה וינהגו על פיה, כל עוד לא נקבע אחרת;

(2) לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות שני שלישים ממס התשומות;

(3) לא קבע המנהל את החלק היחסי ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא שלא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממס התשומות.

תקנה 18 הותקנה מכוח סעיף 44 (2) לחוק הקובע כי שר האוצר רשאי 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". תקנה 18 קובעת אפוא כי במקרים שבהם קיים שימוש מעורב בתשומות לעסקאות חייבות ולעסקאות שאינן חייבות, יש לנכות את מס התשומות באופן יחסי בהתאם ליחס בין השימוש החייב לכלל השימוש.

### היחס בין תקנה 14 לתקנה 18

המערערת טוענת שעל פי תקנה 18 (א) מותר לנכות מס תשומות, בין השאר, בגין קבלת שירותים במקרים הבאים:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 1572-09-12 אינפו-סיסטמס בע"מ נ' מע"מ נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

א. אם השירותים נרכשו לצרכי העסק - כלומר לעסקאות לגביהן מותר לנכות מס תשומות. ב. אם השירותים נרכשו שלא לצרכי העסק כלומר לעסקאות לגביהן אסור לנכות מס תשומות.

לטעמה של המערערת, דרך החישוב של השיעור הניכוי של מס התשומות אותו מותר לנכות נקבעה בסיפא לתקנה 18(א) – בשיעור של השימוש לצורכי העסק יחסית לשאר השימוש. בעוד שתקנה 18(ב) קובעת את דרכי החישוב כשהשימוש שלא לצרכי העסק הוא בלתי מסוים. במקרה דנן, לא עולה שאלת החישוב, שכן הצדדים הסכימו שהשימוש בכלי הרכב היה כולו 100% לצרכי העסק בלבד.

עוד טוענת המערערת שאין לקבל את טענת המשיב לפיה תקנה 14 גוברת על תקנה 18 בשל היותה ספציפית לנושאי כלי רכב. שכן תקנה 18(א) צופה טענה זו ומתייחסת לכך כשהיא קובעת כי גם אם מס התשומות מראש, אסור בניכוי, עדיין מותר לנכות אותו באופן יחסי לשימוש.

דהיינו לשיטת המערערת אם תתקבל עמדת המשיב לא ניתן יהיה ליישם את הוראות תקנה 18. שכן, אם בכל מקרה בו יבקש עוסק מורשה להפעיל את הסיפא לתקנה 18(א) המתיר לו ניכוי מס תשומות גם בעסקה בה אסור לנכות מס תשומות, יטען המשיב כי האיסור הוא ספציפי וגובר על כלליות תקנה 18, הרי שלעולם לא יהיה ניתן להפעיל את הסיפא לתקנה 18 והיא תעוקר מכל תוכן. לכן לא ניתן לקבל את פרשנות המשיב ליחס בין שתי התקנות.

אליבא דמערערת, פרשנותה לתקנה 18 עומדת יחד עם הוראות החוק וההלכה הפסוקה המתירים ניכוי מס תשומות שהוצא לצורכי העסק כדי לגרום לכך שהמס המוטל על עסקה יוטל אך ורק על הערך המוסף שהוסיפה לה המערערת.

המערערת טוענת שהיא חייבת לשכור את כלי הרכב כדי לבצע את עבודתה - ביצוע ספירת המלאי אין מחלוקת שהיא משתמשת בהם אך ורק לשם כך.

עוד טוענת המערערת שאין כל הגיון בשיטת המשיב. כך למשל שימוש בטלפון נייד הוא מן הסתם שימוש בלתי מסוים, שכן סביר להניח שעובד חברה יעשה שימוש בטלפון גם אם קטן, לצרכיו האישיים בנוסף על צרכי החברה. השימוש בטלפון הנייד הוא לצרכי העסק אך בגלל שהוא לא מסוים תחול תקנה 18(ב)(2). כלומר, למרות שהמשיב יודע שהשימוש הוא מעורב הוא מסכים לניכוי מס התשומות של הטלפון הנייד. שכירת כלי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 1572-09-12 אינפו-סיסטמס בע"מ נ' מע"מ נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

הרכב ע"י המערערת אינה שימוש מעורב, היא כולה למטרת העסק ולמרות זאת מבקש המשיב לאסור עליה לנכות את מס התשומות ששילמה עבור השירות. לכן, לטענת המערערת, אין כל הגין בעמדת המשיב.

**עיקר טענת המשיב** היא שתקנה 14 הינה תקנה ספציפית לעניין (איסור) ניכוי מס תשומות בגין רכישת רכב פרטי, והיא גוברת על תקנה 18. הפרשנות שמציע המשיב אינה מרוקנת את תקנה 18(א) מתוכן; לשיטתו, לתקנה 18(א) תפקיד חשוב בהסדר הכולל של ניכוי מס תשומות, אולם רק מקום בו היא חלה. ואולם לתקנה 18(א) אין תחולה במקרה שלפנינו, והיא ודאי לא נועדה לרוקן את תקנה 14(א) מכל תוכן בניגוד להוראתה המפורשת והברורה.

### הכרעה בשאלת היחס בין תקנה 14 לתקנה 18

מטרתה של תקנה 14 לתקנות היא למנוע את השימוש ברכב פרטי בעסק והיא מגשימה את מטרתה על ידי עשיית השימוש ללא כדאית מבחינת החיוב במע"מ. לכן היא קובעת כי המס שמוטל על מכירת רכב פרטי (וגם שכירת רכב בהתאם לסעיף 1 לחוק לפיו מכר גם שכירות במשמע), אין לנכותו כמס תשומות. (ראו א. נמדר **מס ערך מוסף** סעיף 1807 מהדורה חמישית בעמ' 687). התוצאה של הוראה זו שעוסק יחשב לצרכן סופי לגבי שכירות רכב פרטי והוא יצטרך לספוג את מלוא המס מבלי שיוכל לנכות מס תשומות.

קבלת הפרשנות המוצעת על ידי המערערת תעקר מתוכן את תקנה 14, אשר לפיה אסר מחוקק המשנה לנכות מס תשומות מהשכרת רכב פרטי גם כאשר ברכב הפרטי נעשה שימוש לצורכי העסק. עוסק שבוחר לעשות שימוש ברכב פרטי לצורך עסקו שומה עליו לספוג את מלוא המע"מ.

מקובלת עלי טענת המשיב, לפיה תקנה 14 לתקנות מע"מ היא תקנה ספציפית שכן עניינה ניכוי הוצאות שכירות רכב בעוד שתקנה 18 היא תקנה כללית שעוסקת באפשרות לנכות מס תשומות באופן יחסי לשיעור השימוש בעסק. זאת מקום שבו מס התשומות במהותו מותר בניכוי, אולם השימוש שנעשה בתשומה הינו שימוש מעורב – בין אם חלקו לצורך העסק וחלקו לשימוש פרטי, ובין אם מדובר בתשומות שחלקן משמשות בעסקה חייבת במס וחלקן בעסקה פטורה ממע"מ או שאינה חייבת מע"מ, כמשמעות המושג בסעיף 41 לחוק מע"מ. במקרים אלו מתירה התקנה ניכוי כדי החלק היחסי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 1572-09-12 אינפו-סיסטמס בע"מ נ' מע"מ נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

ששימש בעסק והמותר בניכוי (ר' א' נמדר **מס ערך מוסף** (2003) בעמ' 649-652; א' פרידמן **מס ערך מוסף: החוק וההלכה** (2005) בעמ' 616). בכל מקרה אין בכוחה של תקנה 18 להפוך מס תשומות שאסור בניכוי – למותר.

מקום שמחוקק המשנה, בהתאם לסמכות שהוקנתה לו בחוק, קבע שלא יותר ניכוי של תשומות הנובעות משכירות רכב, לא ניתן יהיה לנכות תשומות אלה, גם לא מכח תקנה 18. אין פירושו של דבר שלעולם לא ניתן יהיה להפעיל את הסיפא לתקנה 18; ניתן גם ניתן יהיה להפעילו – אולם זאת במצבים של תשומות מעורבות, לרבות שימוש שהינו בעיקרו פרטי, כאשר חלק, קטן ככל שיהיה, משמש לצרכי העסק; אולם לא ניתן לנכות מכח תקנה 18 תשומות מקום שבו המחוקק קבע במפורש שסוג זה של תשומות אינו מותר כלל בניכוי.

יש ממש בטענת המשיב, לפיה המערערת נופלת לגדר טעות בטענה, כאילו אין הגיון בכך שמחוקק המשנה מתיר ניכוי מס תשומות באופן חלקי בגין שימוש בטלפונים סלולריים, ואילו במקרה של שכירת רכבים פרטיים אין הוא מתיר ניכוי מס תשומות, גם לא כשמדובר בשימוש לצרכי העסק באופן בלעדי. אכן מתקין התקנות אינו מתיר ניכוי מס תשומות בנוגע לרכב פרטי גם כאשר השימוש מעורב וגם כשהוא למטרות העסק בלבד, וזאת לא משום היותו מעורב או לא, אלא משום שסוג זה של מס תשומות אינו מותר בניכוי כלל ועיקר והכל כאמור בתקנה 14, שנוסחה מפורש וברור.

יש מקרים שבהם טלפונים סלולריים שבידי העובדים משמשים הן לצורך העסק והן לצרכים פרטיים, כפי הדוגמה שמביאה המערערת בסיכומיה. דוגמה זו, תואמת את הפרשנות שמציע המשיב לתקנות. מתקין התקנות קבע כי במקרה של טלפונים סלולריים יותר ניכוי של חלק ממס התשומות וחלקו לא יותר בניכוי, וזאת על פי כללים שנקבעו בתקנות. לעומת זאת כשמדובר ברכב פרטי, קבע מחוקק המשנה הסדר אחר, שלפיו מס תשומות בגין שכירת רכבים פרטיים – בניגוד לשימוש בטלפונים סלולריים – אסור כולו בניכוי.

יש לשים אל לב שתקנה 14 (א) קובעת שאיסור ניכוי מס התשומות חל רק לגבי מס תשומות ששולם בגין שכירת הרכב, אך לא לגבי מס התשומות הקשור באחזקה שוטפת של הרכב על ידי העוסק. (ראו ע"ש (חיפה) 5388/99 **חפר נגד מנהל מס ערך מוסף** פורסם בנבו 19/4/01)





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 1572-09-12 אינפו-סיסטמס בע"מ נ' מע"מ נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

מס התשומות **הקשור באחזקת הרכב** המושכר מותר בניכוי אם התשומות משמשות לצרכי העסק. אם הרכב משמש גם לצרכי העסק וגם לצרכים פרטיים, יותר בניכוי רק המס ששולם בגין החלק של התשומות ששימש את העסק (ראו נמדר מס ערך מוסף מהד' חמישית בע' 689 וכן ע"ש (חיפה) 700/03 מפעלי לוקי לבניה בע"מ נגד מנהל מע"מ פורסם בנבו 14/4/05; עש" 1097/04 על רד הנדסה מעליות נגד מנהל מע"מ מיסים כ/5 ה- 238).

כאמור סעיף 44 (2) לחוק מסמיך את שר האוצר לקבוע כללים לניכוי מס תשומות, כאשר התשומות שימשו גם בעסקאות שהמס עליהן מותר בניכוי וגם בעסקאות שהמס עליהן לא מותר בניכוי. תקנה 18 הותקנה מכח הסמכות האמורה. כפי שמסביר המלומד נמדר (בעמ' 706 למהדורה החמישית לספרו מס ערך מוסף), תשומות מעורבות שכאלה הינן משני סוגים:

(א) תשומות שחלקן משמשות לצרכי העסק וחלקן לצרכים שאינם לצרכי העסק.

(ב) תשומות שחלקן משמשות בעסקה חייבת במס וחלקן בעסקה הפטורה מהמס;

כלומר אין המדובר במס תשומות האסור בניכוי. תקנה 18 לתקנות מע"מ באה לענות על בעיה זו של תשומות מעורבות והיא מאמצת את עקרון הפיצול אשר לפיו יש להתיר את ניכוי מס התשומות בשיעור יחסי, שהוא כיחס השימוש בתשומות לצרכי העסק לכלל השימוש בתשומות. עקרון הפיצול שאומץ על ידי בית המשפט העליון לגבי חוקי מס אחרים קיבל את הגושפנקא גם לעניין ניכוי מס התשומות לפי תקנה זו (ראו ע"א גחלת חברה להשקעות בע"מ נ מנהל המכס ומע"מ פ"ד מ"ה (1) 245; וכן ע"א 711/89 בית אסיה בע"מ נגד מנהל מע"מ פ"ד מו (4) 028 28/7/92; ע"א 2291/07 אגף מכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ פורסם בנבו 1/2/2010).

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. עניינה של תקנה 14 הוא איסור ניכוי מס תשומות מהשכרה של רכב פרטי גם באותם המקרים שהשימוש ברכב המושכר נעשה כולו לצרכי העסק. עניינה של תקנה 18 הוא חלוקת המס כשמדובר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 1572-09-12 אינפו-סיסטמס בע"מ נ' מע"מ נתניה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בהוצאות מעורבות. כאשר מדובר במס תשומות בגין השכרת רכב איננו נכנסים לגדרה של תקנה 18 מאמר שניכוי המס נאסר בתקנה 14. התוצאה היא שדין הערעור להידחות.

הערעור נדחה אפוא המערערת תשלם למשיב הוצאות משפו ושכר טרחת עו"ד בשיעור של 15,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן היום, כ"א טבת תשע"ד, 24 דצמבר 2013, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט