



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-12-22444 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

בפני כבוד השופט גד גדעון

המערערת יינות ביתן בע"מ
ע"י ב"כ, עוה"ד טל בן משה

נגד

המשיב מנהל מע"מ אשדוד
ע"י ב"כ, עוה"ד ערן סירוטה – פמד"א

פסק דין

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
1. זהו פסק דין בערעור על החלטת המשיב לדחות השגה שהגישה המערערת על שומת מס תשומות שקבע המשיב למערערת בשנות המס 2009-2012. הוחלט לדחות את הערעור כמפורט להלן.
2. המערערת היא חברה העוסקת בתחום הקמעונאות, ומחזיקה בחנויות בפריסה ארצית מהצפון ועד אילת. לעובדים שונים במערערת הוצמדו כלי רכב פרטיים, והמערערת נשאה בהוצאות התחזוקה והשימוש של כלי הרכב.
- בשנות המס 2009-2012 ניכתה המערערת מס תשומות בשיעור של 2/3, לפי תקנה 18(ב)(2) לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ט-1976, המאפשרת לנכות שני שלישים ממס התשומות, אם עיקר השימוש בכלי הרכב הוא לצרכי העסק.
- לעומת זאת, המשיב סבר, כי עיקר השימוש בכלי הרכב היה לצרכים פרטיים של עובדי המערערת ולא לצרכי העסק, כך שהיה על המערערת לנכות רק רבע ממס התשומות, לפי תקנה 18(ב)(3) לתקנות. על כן, הוציא המשיב למערערת שומת מס תשומות, לתקופה 1/2009 – 4/2013, על סך 356,635 ש"ח. המערערת השיגה על השומה, וזו נדחתה על ידי המשיב (ההחלטה בהשגה המקורית מיום 23.3.14).
- לכתחילה הגישה המערערת ערעור על ההחלטה בהשגה המקורית בע"מ 48207-04-14. בהסכמת הצדדים נמחק הערעור, והעניין הוחזר לשלב ההשגה לבחינה נוספת, תוך שהותר למערערת להציג מסמכים חדשים ולהעלות טענות חדשות. המערערת אכן המציאה למשיב נתונים שונים הנוגעים לשימוש בכלי הרכב של החברה: טבלה המסכמת את נתוני ה-GPS



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-12-22444 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

עבור כלל כלי הרכב לפי תקופות ; ונתוני נסיעה של רכבים אחדים שנבחרו באקראי כמדגם
על ידי המשיב. החלטה בהשגה המחודשת ניתנה ביום 3.11.15. המשיב נותר בדעתו כי
המשיבה אינה זכאית לנכות שני שליש מהתשומות אלא רק רבע מהתשומות.

הנימוקים להחלטה בהשגה היו כדלקמן: ראשית, מהנתונים שהציגה המערערת ניתן
ללמוד, כי עיקר השימוש בכלי הרכב היה לנסיעות מהבית לעבודה ובחזרה, וזהו אינו
שימוש לצרכי העסק. מדובר בהטבה לעובד, ועל כן חלה על תשומות אלו תקנה 15א לתקנות
מע"מ, וכדי לנכות תשומות אלו, על המערערת לחייב את העובד בשל תשומות אלו בעסקה
חייבת במס, והיא לא פעלה כך; שנית, תפקידיהם של מרבית מהעובדים במערערת אינם
דורשים שימוש ברכב במסגרת העבודה. נסיעותיהם של עובדי המפתח נלקחו כבר בחשבון
במסגרת החלק היחסי שהותר לניכוי; שלישית, הוראות התאמ"ו 66.712.4 [ההוראה
בתדריך אגף המכס והמע"מ המתירה לנכות תשומות לעובד בגין הסעות עובדים בתנאים
מסוימים – ג.ג.] אינן חלות, מכיוון שאין מדובר בהסעה מאורגנת לעבודה.

3. על ההחלטה בהשגה המחודשת הוגש הערעור דנא.

לא הייתה מחלוקת בין הצדדים שיש להחיל את תקנה 18 לתקנות מע"מ על ניכוי מס
התשומות שנשאה בהן המערערת בקשר עם רכביה, שכן מדובר בתשומה מעורבת. הוצאות
הטיפול והשימוש ברכבים שימשו, הן לצרכים עסקיים, והן לצרכים שאינם עסקיים.
המחלוקת המקורית הייתה בשאלה, האם מרבית השימוש הוא לצרכים עסקיים – שאז
רשאית המערערת לנכות שני שליש מהמס; או שמרבית השימוש הוא לצרכים שאינם
עסקיים – שאז חלק המס המותר בניכוי הוא רבע בלבד.

המחלוקת צומצמה עוד, לאחר שבדיון מיום 24.4.17 הצהיר ב"כ המשיב כי "**לפנים משורת
הדין הסכמנו כי כל הנסיעות שבוצעו ברכבים הפרטיים שהוצמדו לעובדי החברה מרגע
הגעת העובד אל מקום העבודה ועד לרגע שיצא אל ביתו בסיום יום עבודה ושעליהן
הצהירה המערערת כנסיעות עסקיות, הן אכן הוכרו כנסיעות עסקיות גם אם היו לנו
ספקות בעניין. המחלוקת היחידה שנשארה היא מה דינן של נסיעות בין הבית למקום
העבודה וממקום העבודה חזרה לבית. האם אלו נסיעות עסקיות כטענת המערערת או
נסיעות פרטיות כטענת המשיב**". המחלוקת מתייחסת אפוא, רק לנסיעות מהבית אל
מקום העבודה ובחזרה ממקום העבודה, שהן, כך נטען, מרכיב המהווה חלק נכבד מסך כל
הנסיעות. כמו כן מתייחסת המחלוקת אך לרכבים "הפרטיים" של המערערת, ולא לרכבים
הנחשבים מסחריים (סעיף 5 לכתב התשובה).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-12-22444 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

1 יובהר, כי הסוגייה בדבר הנסיעות מהבית לעבודה ובחזרה התבררה כמכריעה את הכף
2 בעניין שיעור הניכוי של מס התשומות, לאחר שנציג המשיב, מר יהודה קולאל, בחן את
3 הנתונים שסיפקה לו המערערת בשלב ההשגה המחודשת, ומצא, כי אם מסווגים נסיעות
4 אלה כנסיעות פרטיות, הרי ששיעור הנסיעות העסקיות נמוך מ-50%, דהיינו עיקר השימוש
5 בכלי הרכב הוא לצרכים פרטיים ולא לצרכי העסק.

6
7 מטעם המערערת העידו: גב' **מירב מימון**, יועצת המס של המערערת - לתצהירה צורפו
8 הנספחים לתאום הוצאות הרכב של המערערת לשנות המס 2009-2012, וכן, הנתונים
9 הגולמיים שסיפקה המערערת מתוך מערכת ה-GPS לגבי רכבי המדגם ושני רכבים נוספים,
10 וניתוח הנתונים שנעשה על ידי המערערת המלמד כי מרבית הנסיעות היו נסיעות עסקיות;
11 מר **ערן וידר**, מנהל המכירות של המערערת, אשר פירט אודות צי הרכב של המערערת. בסוף
12 תצהירו צויין, כי **"מעבר לכל האמור לעיל, כל עובד שהועמד לרשותו רכב משתמש בו
13 כמובן להגעה מביתו אל מקום עבודתו ובחזרה"** (סעיף 25 לתצהירו של מר וידר). העד העיד,
14 כי העובדים המחזיקים ברכב פרטי לא נדרשו למלא יומן רכב (עמ' 4, ש' 17-19). לדבריו,
15 רוב עובדי המערערת מגיעים למקום העבודה בעצמם, וחלקם, באמצעות רכבו של מנהל
16 הסניף המגיע לקחתם מסביבות בתיים (עמ' 3 לפרו').

17
18 למשיב העיד מר יהודה קולאל, אשר החליט בהשגה שהגישה המערערת. לדבריו, הוא לא
19 מצא צורך לקיים דיון בהשגה המחודשת, באשר, לדבריו: **"כל החומרים שהיו בפניי נתנו
20 לי מספיק ראיות או ראיה לגבי השימוש ברכב, כאשר בפועל לא יכולתי לדון איתם
21 מבחינת המהות, בנושא שימושים ברכב כי לא היה יומן רכב, כל השימוש ברכב הם
22 שימושים תיאורטיים ... קיבלתי את מסמכי הגי' פי.אס והם הראו לי תמונה מסוימת
23 ועל סמך אותה תמונה קיבלתי את ההחלטה"** (עמ' 12 לפרוטוקול). לאחר שקיבל את
24 הנתונים מהמערערת, הוא החליף את הסיווג של הנסיעות "בית-עבודה" או "עבודה-בית",
25 מסיווג של נסיעות עסקיות לנסיעות פרטיות, ומצא, כי שיעור הנסיעות העסקיות נמוך
26 מחמישים אחוזים (עמ' 16, ש' 11-13). מעבר לכך לא בוצע שינוי בגיליון הנתונים. נסיעות
27 שדווחו על ידי המערערת כנסיעות פרטיות במהלך יום העבודה, נותרו פרטיות (עמ' 18, ש'
28 16 ואילך לפרוטוקול). הוא הוסיף, כי נסיעות שלא סווגו כלל על ידי המערערת, נלקחו
29 בחשבון על ידו, כנסיעות פרטיות (עמ' 18, ש' 31 ואילך – עמ' 19 ש' 15).

30
31 בעקבות טענות שהעלה ב"כ המשיב, במהלך ישיבת הסיכומים, ביחס לחוסרים בנתוני הגי'
32 פי אס שסיפקה המערערת, ביקשה המערערת להעיד את נציג חברת Traffilog, שסיפקה
33 למערערת את דוחות הנסיעות. בעקבות זאת זומן לעדות מר אורן פסטרנק, סמנכ"ל בחברת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-12-22444 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

Traffilog. העד אישר, כי בקבצי הנתונים שהגישה המערערת, לא נרשמו חלק מהנסיעות שבצעו רכבי המדגם. הסיבות לכך, לדבריו, הן תקלות במערכת הטכנולוגית או התקנה לקויה של המערכת, הגורמות לכך שמערכת הג"י.פי.אס לא תזהה הנעת מנוע או כיבוי מנוע של כלי רכב (עמ' 35 לפרוטוקול).

5. טענות המערערת בערעור הן כדלקמן:

לטענתה, המשיב דחה את ההשגה הנוספת מבלי לקיים דיון, הגם שהמערערת פעלה והיתה נכונה לפעול בשיתוף פעולה מלא. לעמדת המערערת, היה על המשיב לקיים דיון בהשגה בשל כללי הצדק הטבעי, ובשל חובת ההגינות החלה עליו כרשות מנהלית. ודאי, עת הביעה את רצונה לקיים דיון בהשגה, ולאחר שהמחלוקת הוחזרה לשלב ההשגה במיוחד כדי לדון בטענות המערערת. כמו כן, לטענתה, מכיוון ששני הצדדים מסיקים מסקנה הפוכה מהנתונים העובדתיים שהמערערת הציגה לפני המשיב, חובה היה לנסות וללבן את המחלוקת בצורה עניינית, ולתת למערערת אפשרות להסביר את עמדתה. לטענת המערערת, פגם זה מחייב ביטול של ההליך המנהלי.

עוד לטענת המערערת, ההשגה לא נועדה לאפשר למשיב לערוך מקצה שיפורים בהחלטות הראשונה. זאת, כאשר המשיב הוסיף נימוקים חדשים שלא ניתנו במסגרת ההחלטה הראשונה בהשגה, ושאינן להם קשר עם הנתונים החדשים שהציגה המערערת בהשגה השנייה (תקנה 15 לתקנות מע"מ, הטענה לעניין מהות התפקיד של עיקר העובדים, והטענה בעניין הוראות התאמ"ו 66.712.4).

לגופה של המחלוקת - המערערת טוענת כי היא הוכיחה זכאותה לנכות 2/3 מהתשומות, מכיוון שהוכיח כי עיקר השימוש ברכבים הוא לצרכי העסק, לרבות נסיעות העובד למקום העבודה ובחזרה שהן לצרכי העסק.

המערערת הסתמכה על הפסיקה בעניין קינטון (ע"א 3457/99 מנהל מע"מ גבעתיים נ' קינטון 1992 בע"מ (3.4.03); דנ"א 4340/03 קינטון 1992 בע"מ נ' מנהל מע"מ גבעתיים (19.10.03); וטענה כדלקמן: "... לא כל אימת שהעובד מפיק הנאה כלשהי מתשומה הרי שהמעביד לא יוכל לנכות את מס התשומות הגלום בה. בנוסף לכך, נקבע במפורש בהלכת קינטון כי תשומה בגין נסיעות העובדים לעבודה היא של המעביד 'באופן בלעדי', וככזו ניתן לנכות את מס התשומות הגלום בה. הלכת קינטון גם מעקרת מתוכן את טענת המשיב לפיה יש להחיל על נסיעות אלה את תקנה 15א. במאמר מוסגר יצוין כי טענה זו אינה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-12-22444 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

1 ברורה שעה שהמשיב עצמו עשה שימוש בתקנה 18 לאותן נסיעות, ועוד לא ברור כיצד
2 ניתן להחיל את שתי התקנות במקביל כפי שמשתמע מטענות המשיב" (סעיף 29 לתמצית
3 סיכומי המערערת).

4
5 לעניין ההקבלה לדיני מס הכנסה, טענה המערערת שאין הכרח כי תהיה זהות בין שני
6 הדינים. ההלכה שלפיה אין לנכות הוצאות נסיעה לעבודה ובחזרה, לצרכי מס הכנסה,
7 מבוססת על פסיקה ארכאית. לעומת זאת, לטענתה, לעניין מע"מ, קובע פסק הדין בפרשת
8 קינטון מפורשות, כי יש להתיר למעביד את ניכוי מלוא התשומה. זאת ועוד, לאחרונה נקבע
9 גם בפקודת מס הכנסה, בסעיף 132(1), איסור על ניכוי הוצאות בגין הגעה למקום העבודה
10 ובחזרה ממנו. כלומר, לטענתה, עד עתה לא הייתה קיימת הוראה כזו. לטענתה, לעניין
11 מע"מ אין כל הוראת דין, האוסרת את ניכוי מס התשומות בגין נסיעות אלה. יתרה מכך,
12 הפקודה מעניקה רבע נקודת זיכוי בגין נסיעות לעבודה (סעיף 36 לפקודה), כך שגם לצרכי
13 מס הכנסה, הוצאות הנסיעה לעבודה מהוות, באופן חלקי, הוצאות עסקיות. אף חוק
14 הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 קובע בסעיף 80 כי נסיעה לעבודה כמות
15 כהימצאות בעבודה. המערערת הטעימה, כי יש ליתן את הדעת גם לשינויי הזמן והתמורות
16 באופי הנסיעה: כיום רבים נוסעים קילומטרים רבים כדי להגיע למקום העבודה. למעסיק
17 נצמחת הנאה של ממש, מכך שהעובד מסוגל להגיע לעבודה בצורה מהירה, בשל יכלתו
18 לקיים את העסק במקום מרוחק ובכך לחסוך עלויות, ומכך שהעובד יכול להתחיל את יום
19 העבודה שלו כבר עם יציאתו מהבית, ולהמשיכו גם בדרך הביתה.

20
21 בנוסף, בהנאת העובדה גלומה גם הנאה למעסיק. כשם שרכישת מזגן או מכונת קפה נעשית
22 לצרכי העסק וניתן לנכות את מס התשומות בגין רכישתם, כך יש לראות בנסיעות העובדים
23 ברכבים שמעמיד עבורם המעביד, פעולות לצרכי העסק. המערערת אף גילמה את המס שבו
24 חייבים העובדים, בשל הצמדת הרכב - "בגלל שאנו מודעים לכך שרוב הנסיעות ברכבים
25 היו עסקיות" (עדוטה של גב' מימון בעמ' 7, ש' 15-17 לפרוטוקול). גם מר קולאל העיד כי
26 גילום המס אינו עניין שכיח, וברוב המקרים נזקף לעובד שווי שימוש באופן רגיל.

27
28 המערערת הפנתה גם לכך שתקנות מס הכנסה מאפשרות למעביד לנכות לצרכי מס הכנסה,
29 את כל ההוצאה שנשא בה בגין העמדת הרכב לשימוש העובד, מבלי להבחין בסוג השימוש
30 שעשה העובד ברכב או בהיקף שלו.

31
32 מעבר לאמור, טענה המערערת, כי גם אם תתקבל עמדת המשיב, שלפיה נסיעת העובד מבית
33 למקום העבודה ובחזרה היא נסיעה פרטית, הרי שחישוב אמת מלמד שמרבית הנסיעות הן
34 עדיין לצרכי העסק, אם לא מביאים בחשבון את הנסיעות הבלתי-מסווגות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-12-22444 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

1 לחלופין, לטענתה, המשיב היה יכול לקבוע על בסיס הנתונים שהומצאו לו, מהו אחוז
2 התשומות המשמש בפועל לצרכי העסק.

3
4 ולחלופי חלופין יש לטענתה, לקבוע את אחוז הנסיעות העסקיות על פי תקנות מס הכנסה,
5 ולהעמידו על 45% לפחות.

6
7 **מנגד טוען המשיב**, כי המערערת לא הגישה בהליך ההשגה המחודש כל השגה כתובה, ולא
8 העלתה טענותיה בכתב, אלא הסתפקה אך בהגשת הנתונים והמסמכים שאותם התבקשה
9 להמציא למשיב. ההחלטה החדשה של המשיב ניתנה, לטענתו, לאחר ניתוח נתונים אל.
10 המשיב לא הפר לסברתו, כל חובה שבדין לעניין קיום דיון בעל פה בהשגה, וממילא, נפקות
11 הפרת חובה נטענת זו, היא לכל היותר החזרת ההליך לשלב ההשגה, שאותו אין המערערת
12 מבקשת. מכיוון שהיא העלתה את כל הטענותיה במסגרת הליך זה, לא נגרם לה כל נזק.

13
14 עוד, לטענתו, אין ממש בטענת הרחבת החזית, משהוחזר ההליך לשלב ההשגה, ומשלא
15 הוגבל המשיב בבחינה המחודשת של ההשגה, לנימוקיו בהחלטה הראשונה.

16
17 לגוף העניין טען המשיב, כי נסיעות למקום העבודה ובחזרה, הן מטבען נסיעות פרטיות ולא
18 לצרכי העסק, והמערערת לא הוכיחה אחרת בעניינה.

19
20 לטענתו, נתוני ה-GPS שהמציאה המערערת הם חלקיים ביותר, ואף אינם קיימים באשר
21 לשנת השומה הראשונה 2009. יתרה מכך, התברר כי כלל לא ניתן לסמוך על נתונים אלה,
22 בין אם מדובר בנסיעות עסקיות ובין אם מדובר בנסיעות פרטיות, לאחר שהתברר כי
23 מערכת ה-GPS אינה מזהה חלק מהנסיעות. מכל מקום, המשיב בחן את נתוני הנסיעה של
24 חמשת הרכבים שהמציאה המערערת, והגיע למסקנה שאף לפי מדגם חסר זה, לא הרימה
25 המערערת את הנטל המוטל עליה להוכיח כי השימוש בנעשה ברכבים אלו עסקי בעיקרו.

26
27 המשיב הזכיר, כי על פי סעיף 132(1) לפקודת מס הכנסה, שיש לסברתו, לשאוף להרמוניה
28 בינה לבין חוק מע"מ, אין להכיר בהוצאות שהוצאו לצורך הגעה למקום העבודה וחזרה
29 ממנה, בתור הוצאות שהוצאו בתהליך הפקת ההכנסה.

30
31 לטענתו, החלק בהוצאות שהמערערת הוציאה לצורך נסיעת העובדים מביתם למקום
32 העבודה נופל תחת הוראת תקנה 15א לתקנות הקובעת כי תשומות בשל עובד תותרנה
33 בניכוי רק כאשר התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות, והמכירה או מתן השירות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-12-22444 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

כלולים בדוח תקופתי של העוסק בתור עסקאות חייבות במס. לדבריו, בית המשפט העליון פסק בפרשת קינטון ובע"א 4591/09 אחים עובדיה שירותי ניקיון ושמירה בע"מ נ' מנהל מע"מ פתח תקוה (20.3.11), כי תקנה 15א היא תקנה ספציפית אשר חלה גם לגבי מצבים שבהם עשויה לצמוח למעביד תועלת מסוימת מן התשומה, ומשחלה תקנה זו בנסיבות שבהן טובת ההנאה מהווה מרכיב דומיננטי, אין תחולה לתקנה 18 לתקנות. המערער אף לא כללה את טובת ההנאה בדוחותיה הכספיים, כעסקה החייבת מס שהתקיימה בינה לבין עובד. בהתאם לכך, אין ספק שהוצאות בגין נסיעות מבית המגורים למקום ההשתכרות הן תשומה שהיא תשומה "בשל עובד". המקרה שבו יתאפשר למעסיק לנכות מס תשומות בגין הוצאות שהוצאו לצורך נסיעות עובדים למקום עבודתם, הוא רק כאשר מדובר בהסעה מאורגנת ההכרחית בשל תנאי העבודה ומקום העבודה (כאמור בתאמ"ו 66.712.4). במקרה הנדון, אין מדובר כלל בהסעה מאורגנת אלא ברכבים צמודים העומדים לשירותם הבלעדי של עובדי המערער, ועל כן הוצאות בגין נסיעות אלה אינן נכללות בתקנה 15א לתקנות.

לטענת המשיב, המערער טענה בסיכומיה טענות חדשות, שיש לדחותן, על הסף והן לגופן.

7. סבורני, כי יש לדחות את הערעור –

סעיף 41 לחוק מע"מ מורה, כי "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".

ס"ק 44(2) לחוק מע"מ מורה, 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 עליהם מותר בניכוי וגם בעסקאות שהמס עליהן לא ניתן לניכוי".

מכח סעיף זה הותקנה תקנה 18 הקובעת כדלקמן:

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

(א) היה בשימוש שלא לצרכי העסק, שימוש בלתי מסוים ינהגו לפי הכללים כדלהלן –



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-12-22444 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

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

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

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

7
8 בענייננו מדובר בתשומה אשר חלקה לצורכי העסק וחלקה לצרכים שאינם צורכי העסק
9 (תשומה מעורבת), ש"המנהל" לא קבע את החלק היחסי המשמש שלא לצרכי העסק (ס"ק
10 (1)). אם עיקר השימוש בנכס או בשירות הוא לצרכי העסק, רשאי העוסק לנכות שני
11 שלישים ממס התשומות; אם עיקר השימוש בנכס או בשירות אינו לצרכי העסק, רשאי
12 העוסק לנכות רבע ממס התשומות. ניכוי מס תשומות בגובה של רבע או של שני שלישים
13 נעשה בהתאם למבחן: האם השימוש היה בעיקר לצרכים פרטיים או בעיקר לצורך ביצוע
14 עסקאות חייבות במס, בהתאמה.

15
16 על המערערת רובץ הנטל לשכנע בדבר זכאותה לניכוי מס תשומות, מה גם שהמידע בדבר
17 השימוש אשר נעשה בפועל ברכבים, מצוי בידיעתה הבלעדית, ואינו עולה מפנקסי
18 המערערת. במקרה זה עליה הנטל להוכיח, כי השימוש ברכבים בנסיעות מהבית אל
19 העבודה ובחזרה ממנה בא לצרכי העסק, וסבורני כי היא לא הרימה את הנטל האמור.
20
21 ראשית, לא הובאו ראיות מספיקות להראות כי הנסיעות מהבית אל מקום העבודה ובחזרה
22 הן לצרכי העסק.

23
24 המערערת טענה באופן כללי, כי במהלך הנסיעות מהבית אל מקום העבודה ובחזרה,
25 ממשיכים העובדים ומבצעים את תפקידם. בעניין זה העידה רק גב' מימון, כי "אין לי
26 שעות, אני בבית ומתקשרים אליי ואני עונה. רוב השיחות שלי בדרך זה עסקי לחלוטין.
27 אתה מנהל ודורש דברים בדרך" (עמ' 8, ש' 16-17 לפרוטוקול). עדותה הייתה כללית, ולא
28 ניתן ללמוד ממנה על היקף הפעילות הנעשית לצרכי העבודה במהלך הנסיעה. יצויין עוד כי
29 גב' מימון העידה ש"באותה תקופה לא הייתי כלל שכירה, נתתי שירות ליינות ביתן
30 כעובדת של רואה חשבון דרזי" (עמ' 7, ש' 21-23 לפרוטוקול). לא הובאו ראיות נוספות לגבי
31 יתר נסיעותיהם של העובדים אל מקום העבודה ובחזרה, אף שמדובר בנסיעות רבות
32 ובעובדים רבים. גב' מימון אישרה, כי אין כל תיעוד לגבי הפעילות העסקית, אותה בצעו,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-12-22444 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

1 ככל שבצעו, עובדי המערערת, בזמן הנסיעה מהבית לעבודה ובחזרה: "אין יומן, ובתקופה
2 המדובר לא היה אפילו תיעוד עקיף" (עמ' 8, ש' 25-28 לפרוטוקול).

3
4 יש לזקוף לחובת המערערת אפוא אי-העדת מי מהעובדים אשר נסעו ברכבים אל מקום
5 העבודה ובחזרה ממנו, או של העובדים הבכירים האחראיים אשר הורו לעובדים להיות
6 זמינים לעבודה עוד בנסיעה, והטילו עליהם מטלות במהלך הנסיעה; כמו גם את אי הצגתם
7 של מסמכים העשויים לתמוך בטענה, כי חלק מעבודתם של העובדים מתבצעת גם במהלך
8 הנסיעה לעבודה ובחזרה ממנה.

9
10 יתרה מכך, שיחות טלפון, בין אם הן בענייני עבודה ובין אם הן בעניינים פרטיים, ניתן לבצע
11 גם במהלך נסיעה ברכב פרטי שבבעלות העובד או באמצעי תחבורה ציבורי. לא הוכח כי
12 השימוש ברכב של העבודה כשלעצמו, מעניק יתרון בהיבט זה, לעסקה של המערערת.

13
14 גם לטענה כי נעשה שימוש בכלי הרכב על מנת להסיע עובדים נוספים לעבודה לא הונחה
15 תשתית ראייתית מספקת. לא העידו עובדים בעניין, לא הוצגו מסמכים העשויים ללמד, כי
16 מדובר בעניין שיטתי וקבוע, ולא הוצג סידור הסעות.

17
18 המערערת אף לא טענה, וממילא לא הראתה, כי חייבה את העובדים להגיע עם הרכב
19 למקום העבודה (להבדיל מכלי הרכב שנדונו בעניין בע"מ 1097/04 על רד הנדסה מעליות
20 (1992) בע"מ נ' מע"מ ת"א).

21
22 אשר לטענה, כי עצם ההגעה לעבודה בדרך מהירה ויעילה היא אינטרס של המעסיק, או
23 לטענה כי הטבה לעובד מועילה גם למעסיק, עדיין, אין בכך כדי לראות בתשומה, משום
24 תשומה של המעסיק. זאת, באשר, בהתייחס להעמדת הרכב לשימוש, ההנאה העיקרית
25 היא של העובד. ברי, כי העובד היה יכול להגיע אל מקום העבודה גם בדרכים אחרות,
26 וההגעה ברכב פרטי מאפשרת לו נוחות ומיטיבה בעיקר עמו.

27
28 שנית, למעשה, אין ניתן ללכת במסלול הקבוע בתקנה 15א לתקנות לגבי תשומות בשל עובד,
29 שאליו מתייחס פסק הדין בעניין קינטון, ושאליהם מפנה המערערת.

30
31 תקנה 15א קובעת כי תשומות בשל עובד אינן מותרות בניכוי, אלא רק כאשר התשומה
32 נמכרה לעובד או שניתנה לו כשירות, ובתנאי שהמכירה או מתן השירות כלולים בדוח
33 תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-12-22444 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

בעניין קינטון נקבע כי תשומות הקשורות לדיר הן שירות המיועד לתועלתו ולרווחתו של העובד. לעומת זאת, תשומות שהוצאו לצורך הסעת עובדים זרים ממקום מגוריהם (שסיפק המעביד) לאתר העבודה, הן תשומות של המעביד באופן בלעדי, ואינן באות בגדר תקנה 15א: "העובד מפיק תועלת והנאה ישירה מתשומות אלה. ייתכן כי גם למעביד ולחברות הבנייה צומחת תועלת מסוימת מכך שהעובדים הזרים מתגוררים במקום מרוכז, אך אין בכך כדי לשלול את תחולתה של תקנה 15א. העובדה שחלק מהתשומות הן גם לטובת המעביד אינה מעלה ואינה מורידה. תקנה 15א אינה מדברת על כך שהתשומה תהיה באופן בלעדי לטובתו של העובד. ואמנם, במקרים רבים, הספקת תנאי דיור לעובדים משרתת – באופן ישיר או עקיף – גם את טובתו של המעביד. ... אך כל עוד יש בתשומה משום תועלת והנאה לעובד, ניכוי מס התשומות יותר רק אם התקיימו הדרישות של תקנה 15א(ב). כן מקובלת עלי קביעתו של בית המשפט המחוזי כי התשומות שהוצאו לצורך הסעת העובדים הזרים ממקום מגוריהם לאתר העבודה הן תשומות בשל המעביד באופן בלעדי, ואינן באות בגדר תקנה 15א. יצוין, כי על קביעה אחרונה זו אין המדינה מערערת" (פסקה 10 לפסק הדין בערעור).

יצוין כי ההסעות שנידונו בפרשת קינטון, אשר התייחסו להסעתם של העובדים הזרים ממקום המגורים המרוכז שסיפק להם המעסיק אל מקום העבודה, מתאימות באופיין יותר להסעה מאורגנת (שבגינה ניתן לנכות מס תשומות כאמור בתדריך אגף המכס והמע"מ) להבדיל מנסיעה ברכב פרטי, כל עובד מביתו שלו, כבענייננו.

בפסק הדין בדיון הנוסף בעניין קינטון נאמר: "פסק-הדין קבע כי בנסיבות העניין הנדון טובת ההנאה הדומיננטית צמחה לעובדים, ומכאן שגם אם המעביד הפיק טובת הנאה כלשהי מהתשומה, אין הוא יכול להימלט מתחולתה עליו של תקנה 15א".

ובע"א 4591/09 אחים עובדיה שירותי ניקיון ושמירה בע"מ נאמר לעניין קינטון: "בית המשפט הוסיף וציין אמנם באותה החלטה כי אין לגזור מפסק הדין בעניין קינטון מסקנה גורפת לפיה כל אימת שמופקת תועלת לעובד מתשומה לא תותר התשומה בניכוי, אך הוא הוסיף וקבע כי בנסיבותיו של המקרה אשר נדון שם טובת ההנאה הדומיננטית (אספקת מגורונים לעובדים ותשלום ההוצאות הקשורות באחזקתם) צמחה לעובדים".

באשר לעניין שנדון בע"א 4591/09 האמור, נקבע כי: "תלושי הארוחות שנתנה המערערת לעובדים על-פי ההתחייבות שנטלה על עצמה בענין זה בחוזה בינה ובין הרשות, מהווים טובת הנאה מובהקת לעובדים וזהו אפיונה הדומיננטי של תשומה זו. העובדה כי רכישת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-12-22444 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

תלושי הארוחות - בדומה לאספקת המגורונים לעובדים בענין קינטון - היוותה מרכיב בעסקה המסחרית שנקשרה בין המערערת לרשות, וההנחה הסבירה כי הסכמתה של המערערת לקבל על עצמה את ההתחייבות לרכישת תלושים אלה היא שסללה, בין היתר, את הדרך להתקשרותה בעסקה, אין בה כדי לשנות ממסקנה זו. משכך, חלה על תשומות אלה כולן הוראת תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף ואין מקום להחיל בנסיבות אלו את תקנה 18 ולפצל את התשומות לחלקים לעניין האיסור בניכוי מס תשומות".

לסיכום האמור לעיל, בהוצאה לשם שימוש פרטי לגמרי של העובד, שאינה מעורבת, כפי שהיה בעניין קינטון או בעניין האחים עובדיה (העמדת מגורים או ארוחות לטובת העובד), קובעת תקנה 15א(ב) רישה כלל, שלפיו אין לנכות תשומות אלא אם מתקיימים תנאי תקנה 15א(ב) סיפה. ממילא המערערת אינה עומדת בתנאים להחלת תקנה 15א.

ענייננו, כאמור, בתשומות בגין טיפול ושימוש בכלי הרכב הן כאמור תשומות מעורבות, באשר בכלי הרכב נעשה שימוש מעורב, גם עסקי וגם פרטי. תקנה 18 מסדירה את הקושי המתעורר מפיצול בין הוצאות שהוצאו לצרכי העסק לבין הוצאות שהוצאו לצרכים פרטיים (הוצאות, להבדיל מנסיעות).

מר קולאל הסביר בעדותו: תקנה 15א מדברת על הטבה לעובד. במסגרת של מתן הרכב לאותם מנהלים אנו רואים את זה סוג של הטבה באשר לרכב המשמש אותו לנסיעה הבית עבודה ועבודה בית. כיוון שהרכבים יש להם שימוש מעורב גם עסקי וגם פרטי, ועל מנת לא לנתח כל רכב בדיוק מתי הייתה ההוצאה שלו ביחס לתקנה 15א הלכנו לקראת המערערת ונתנו לה אפשרות לנכות את מלוא התשומות של ה 25%. כידוע לא ניתן לנכות תשומות בשל הטבה לעובד, אלא אם הם נקבעו לו לפי הכללים של סעיף 10 בחוק. האירוע מס הוא במקביל. אבל לצורך הנוחות כיוון שאי אפשר להתיר אותם במקביל, פעלתי על פי תקנה 18. ... אם היה מדובר בנסיעה פרטית לגמרי, היינו רואים אותה כהטבה של המעביד לעובד ואזי, כפוף לתנאים שקבועים בתקנה ובחוק, הייתה חלה תקנה 15א. כאשר נטען שהנסיעה היא מעורבת – עסקית ופרטית, לא יכולה לחול תקנה 15א וממילא אין מניעה מלהשתמש בתקנה 18ב" (עמ' 17-18 לפרוטוקול).

אכן, יש לפעול לפי תקנה 18 בעניינה של המערערת.

טענת המערערת, כי לפי עניין קינטון, אין חשיבות האם המעסיק הוציא הוצאה עבור הסעה מאורגנת או עבור רכבים פרטיים, מכיוון שעצם הגעת העובד למקום העבודה היא הנאת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-12-22444 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

1 המעביד – איננה עשויה לסברתי לשנות את המסקנה. השאלה שיש לבחון היא האם
2 הנסיעה נערכה לצורך עסקי או פרטי, והמערערת כאמור לא שכנעה כי הנסיעות מהבית
3 לעבודה ובחזקה נערכו לצורך עסקי.

4
5 אשר לטענותיה המקדמיות של המערערת, לא מצאתי הצדקה לקבלן –

6
7 למערערת נערך כבר שימוע בעל פה במסגרת הליך ההשגה הראשון. היא לא העלתה טענות
8 חדשות בכתב במסגרת הליך ההשגה השני, אלא רק המציאה נתונים לתמיכה בטענותיה
9 שהיו ידועות, והמשיב, לאחר עיון בנתונים, הגיע למסקנתו. אין ניתן לקבוע כי הליך ההשגה
10 השני לא נערך בלב פתוח, וכי הטענות או הנתונים של המערערת לא נבחנו לגופם. גם אם
11 הופרה חובת השימוע, ואינני קובע כי היה כך, נפקות הפרת חובה זו היא לכל היותר, מתן
12 זכות שימוע למערערת. והלא בהליך זה ניתנה לה הזדמנות להעלות את כל טענותיה, ועל
13 כן לא נגרם לה כל נזק, ואילו נפל פגם כנטען, הרי שהוא רופא. עוד לא מצאתי ממש בטענה
14 להרחבת חזית, שכן הצדדים הסכימו על מתן החלטה חדשה על ידי המשיב לאחר הצגת
15 נתונים מצד המערערת. מסיבה זו אף לא היה מקום להמשיך ולהסתמך על היקש מנתוני
16 הלמ"ס, בשעה שהוצגו נתונים של המערערת עצמה. באשר לשימוש בכלי רכב בעסק, לא
17 עמדה בפני המערערת מניעה לבצע רישום ואיפיון של ההוצאות המעורבות, ואין מקום
18 לאפשר לה ליהנות מההטבה שבבתקנה 18 תוך הסתמכות על נתונים כלליים וסטטיסטיים.

19
20 גם את הטענות החדשות שהעלתה המערערת בסיכומיה לא מצאתי לקבל -

21
22 לטענה כי היה על המשיב לקבוע את שיעור הנסיעות העסקיות בפועל ע"פ תקנה 18(ב)(1),
23 הרי שהובהר, כי אין בנמצא נתונים אמיתיים ומדויקים המשקפים את שיעור הנסיעות
24 העסקיות. המערערת לא ניהל יומן רכב או כל תיעוד מדויק אחר לאורך שנות המס
25 הרלוונטיות (עדותה של גב' מימון בעמ' 8, ש' 4-7 לפרוטוקול), ואף התברר כי הנתונים
26 הקיימים אינם מלאים. במקרה שהמשיב אינו קובע את החלק היחסי, והרי אין לו חובה
27 לעשות כן, חלות תקנות 18(ב) 2 ו-3, ואין כל פגם בכך.

28
29 ענייננו שונה מהמקרה שנדון בע"מ 1097/04 על רד הנדסה מעליות (1992) בע"מ נ' מע"מ
30 ת"א, שבו הגיע בית המשפט שם למסקנה, על סמך הראיות שנפרסו לפניו, כי השימוש
31 העיקרי והייעודי של רכבי הכוננות (טנדרים) היה לצרכי העבודה, וכי אף שכלי הרכב לא
32 הוחזרו למקום העבודה בסיום יום העבודה, הם לא התאימו לשימוש פרטי אלא במקרים
33 יוצאי דופן. על כן נקבע שם, כי המשיב מלכתחילה היה אמור להגיע באופן סביר למסקנה
34 חד-משמעית יותר באשר לחלק היחסי בעיקר השימוש בנכס, ובית המשפט עצמו קבע חלק



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 15-12-22444 יינות ביתן בע"מ נ' מע"מ אשדוד

1 יחסי של שימוש עיקרי בנכס לצרכי העסק, בשיעור של 90%. בענייננו, אין מדובר בנתונים
2 היכולים להוביל למסקנה חד-משמעית בדבר שיעור השימוש בפועל, כלל וכלל.

3
4 אף אין לקבל את הטענה החדשה הנוספת שהיה על המשיב להתעלם מנסיעות בלתי
5 מסווגות. הנטל כאמור מוטל על המערערת, ואם המערערת עצמה אינה יכולה לסווג את
6 נסיעותיה, ובהעדר תיעוד מינימלי, או כל ראיה שיש בה לסווג את אותן נסיעות, אין כל
7 הצדקה לסווג את הנסיעות כעסקיות דווקא.
8 לבסוף, אין כל הצדקה לקבוע למערערת שיעור ניכוי בהתאם לתקנות מס הכנסה, ויש
9 לפעול כמצוות דיני מע"מ.

10
11 אשר על כן, לא נפל לסברתי בהחלטות המשיב, פגם העשוי להצדיק התערבות בית המשפט.

12
13 8. הערעור נדחה אפוא. נוכח היקף ההתדיינות וסכום המס שבמחלוקת, תשלם המערערת
14 למשיב הוצאות הדיון בערעור, בסך 40,000 ₪.

15
16
17 ניתן היום, כ"ד אייר תשע"ט, 29 מאי 2019, בהעדר הצדדים.

18
19
20
21
22

גד גדעון, שופט