

הנושא: עריכת שומות מס עסקאות חדשות לחברה בתחום המסחר בכלי רכב משומשים, בהן לא יובאו בחשבון "הודעות זיכוי לספרים" שרשמה המערערת, ויותר תחשיב מצרפי חודשי בנוגע לכל יבואן בנפרד

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

מס' תיק: ע"מ 38465-02-20

**בפני: כב' השופט ה. קירש**

המערערת: טרייד מוביל בע"מ

המשיב: מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3

ניתן ביום: 15.09.2025

[התמצית תשולב בקרוב]

**בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**

**ע"מ 38465-02-20**

**בפני: כב' השופט ה. קירש**

**המערערת: טרייד מוביל בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד עמית גליק**

נגד

**המשיב: מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3  
ע"י ב"כ עו"ד עדי חן והילה בנסון בסמן**

**פסק דין**

**א. מבוא**

1. עיסוקה של המערערת בתחום המסחר בכלי רכב משומשים - רכישתם ומכירתם. בין היתר, המערערת מקיימת שיתופי פעולה עם יבואני מכוניות חדשות שמציעים מבצעי "טרייד אין" (מכירה בהמרה) ללקוחותיהם.

במסגרת מבצעים אלה, הלקוח יכול למכור את רכבו הישן במחיר אטרקטיבי, הגבוה משווי הרכב בשוק, ולקבל את התמורה כזיכוי כנגד מחיר המכונית החדשה שהוא מעוניין לקנות מהיבואן. רכישת כלי הרכב הישנים מידי הלקוחות נעשית על ידי המערערת (ולא על ידי היבואן עצמו) והמערערת מתחייבת כלפי היבואן לעשות כן. בהמשך, המערערת מעמידה את כלי הרכב הישנים למכירה לצדדים שלישיים. בגין חלקה בתפעול מבצע הטרייד-אין, המערערת מקבלת מידי היבואן סכום כסף (שיכונה להלן "**תקבול**") לכל מכונית חדשה המשוקת על ידי יבואן על פי המבצע.

כוחו השיווקי של מבצע הטרייד-אין נעוץ במחיר הגבוה שמשולם בדרך כלל ללקוח עבור רכבו הישן, ועל ידי כך מוענקת לו, בעקיפין, הנחה ברכישת המכונית החדשה מן היבואן. אולם, כתוצאה מהצעת מחירי הטרייד-אין (ההמרה) הגבוהים, לעתים המערערת מפסידה במכירת הרכבים המשומשים לצדדים שלישיים.

2. כבר כאן יוסבר כי על פי הוראות חוק מס ערך מוסף, התשמ"ו-1975 ("**החוק**") והתקנות לפיו, סוחר העוסק ברכישה ומכירה של כלי רכב משומשים מחויב במס ערך מוסף בהתאם לשיטה מיוחדת, השונה מן הדרך הרגילה בה מחויבים כלל העוסקים. סוחר מכוניות משומשות משלם מע"מ לא על המחיר המלא של כלי הרכב הנמכרים על ידיו, אלא רק על ההפרש בין מחיר הרכישה ובין מחיר המכירה. במקביל, אין אפשרות לפי שיטה זו לניכוי מס תשומות בקשר לרכישת המכוניות (בניגוד לעוסק "רגיל", החייב במס עסקאות על מלוא מחיר מכירותיו, מחד, וזכאי לנכות מס תשומות, מאידך). כמפורט בהמשך, מקורה של השיטה הייחודית האמורה בסעיף 5 לחוק.

3. אשר לתקבול הנ"ל שמתקבל מידי היבואן, המערערת חייבת עליו במע"מ (ועל כך אין מחלוקת). אולם, כאמור, הרכב המשומש עשוי להימכר לצד שלישי בהפסד ולכאורה אין אפשרות לערוך קיזוז בין הפסד זה ובין הערך

בשל כך, ועל מנת להתמסות על הערך המוסף האמיתי לפי תפיסתה, המערערת קבעה לעצמה נוהל לפיו במקרה של הפסד במכירת הרכב הישן, תירשם "הודעת זיכוי לספרים" בגובה ההפסד, ופעולה זו תקטין את החיוב במע"מ בגין התקבול.

4. המשיב, מנהל מס ערך מוסף, איננו מקבל אופן דיווח זה ולדעתו הוצאת "הודעות הזיכוי לספרים" נוגדת את החוק. לפי עמדת המשיב, אין מקום לשלב או לכרוך את מיסוי התקבול, שהוא עמלה בגין מתן שירות בעיני המשיב, עם מיסוי מכירת הרכב הישן, שהיא עסקה נפרדת על פי גישה זו. בשל כך, המשיב ערך למערערת שומות מס עסקאות לתקופות דיווח מחודש אוגוסט 2013 עד לחודש יולי 2018.

בעקבות החלטת המשיב לדחות את השגת המערערת, הוגש הערעור דנן.

## ב. רקע עובדתי

5. המערערת ("טרייד מוביל" או "טרייד") היא חברה למסחר בכלי רכב משומשים מאז שנת 2001. כחלק מפעילותה המסחרית היא משתפת פעולה עם יבואני רכב כגון "יפנאוטו", "טלקאר", "לובינסקי" ו"מכשירי תנועה" ("יבואנים" או "יבואני הרכב") במבצעים לקידום מכירות של מכוניות חדשות במבצעי "טרייד-אין". נציין כי המערערת אף עוסקת בענף המכוניות המשומשות באופנים נוספים שאינם נוגעים לערעור דנן, דהיינו ניהול מגרשים לרכישה ומכירה של כלי רכב משומשים מהקהל הרחב, וכן רכישת רכבי ליסינג ומכירתם יד שניה.

6. במהלך השנים 2013-2018 השתלבה המערערת במבצעי טרייד-אין שהציעו יבואנים לקהל לקוחותיהם. במבצעי מכירות אלה ניתנת ללקוחות האפשרות לרכוש מכונית חדשה בהנחה, באמצעות המרת רכב ישן בזיכוי כספי ממחיר המכונית החדשה. ההנחה באה לידי ביטוי בתמורה שמקבלים הלקוחות בעד הרכב הישן, שהיא בדרך כלל גבוהה משווי השוק האמיתי שלו.

7. הסכמי שיתוף הפעולה בין טרייד ליבואנים כוללים, בין היתר, תנאים לעניין משך המבצע, הדגמים של מכוניות חדשות המשתתפים בו, טווח מוסכם של מחירי הרכישה של הרכבים הישנים, הסדר העברת התמורה בגין הרכב הישן, והתחייבויותיה של המערערת כלפי היבואן וכלפי הלקוח. כפי שעולה מהסכמים אלה, היבואן מתחייב להפנות את הלקוח לטרייד למכירת רכבו הישן, וטרייד מתחייבת לרכוש את הרכב הישן במחיר גבוה משווי האמיתי.

כך למשל במבצע "טרייד-אין + 5% ממחיר מחירון", הציע היבואן "יפנאוטו" ללקוחותיו עסקת טרייד-אין שבה הלקוח יוכל למכור את רכבו הישן בסכום הגבוה ב-5% ממחיר המחירון שלו, כפי שהופיע במחירון "לוי יצחק".

יוער כי לטרייד שמורה הזכות להפחית את סכום התמורה המוצע עבור הרכב הישן בשל מצבו של הרכב ונתוניו.

8. מנקודת מבטו של הלקוח, הוא מתקשר בעסקה לרכישת מכונית חדשה בהנחה. הנחה זו מתממשת בקיומה של עסקה למכירת רכבו הישן במחיר הגבוה ממחיר השוק שלו. יתרת התמורה שעל הלקוח לשלם בעד המכונית החדשה היא הפרש בין המחיר הרגיל של המכונית החדשה לבין התמורה המשולמת לו עבור רכבו הישן.

9. טרייד נדרשת להעביר את מלוא התמורה עבור הרכב הישן ישירות לידי היבואן (ולא לבעלי הרכב), בהתאם להסדר התשלום שנקבע בינה ובין היבואן (לעתים, בהתאם להסדר, ניתן למערערת אשראי על ידי היבואן). כך למשל, מצוין בסעיף 3.2 להסכם בין טרייד ללובינסקי:

**"כספי התמורה בגין המכונית [הישנה - ה"ק] יועברו על ידי טרייד מוביל במלואם ישירות לקבוצה על חשבון מחיר מכונית חדשה שתירכש על ידי הלקוח..."**

10. בעקבות רכישת הרכב הישן, יזכה היבואן את הלקוח בהנחה המובטחת כאמור, בהתאם למנגנון המופיע בתקנון המבצע.

11. כמו כן, לאחר השלמת רכישת הרכב הישן על ידי טרייד, מעביר היבואן לטרייד **תקבול**. תקבול זה כונה בחלק מההסכמים "עמלה", כפי שניתן ללמוד מסעיף 5 להסכם בין טרייד ליפנאוטו, לדוגמה:

**"יפנאוטו תשלם לטרייד מוביל עמלה (להלן: 'עמלה' או 'עמלות'). נספח העמלות יאושר ויחתם על ידי שני הצדדים בכתב ומראש אחת לחודש, שבוע לפני החודש אליו מתייחס נספח העמלות."**

תקבול כאמור מועבר לידי המערערת בשל כל מכונית חדשה שנמכרת ללקוח שהשתתף במבצע הטרייד-אין. סכום התקבול לכל מכונית חדשה נקבע בין היבואן ובין טרייד **בהתאם לדגם של המכונית החדשה**. גובה התקבול

איננו מושפע מדגם הרכב הישן שמביא הלקוח להחלפה, משווי השוק של הרכב הישן, מהתמורה המוצעת על ידי טרייד בגין הרכב הישן, או מן המחיר שטרייד משיגה במכירת הרכב הישן לידי צד שלישי.

כמפורט בהמשך, לפי עמדת המערערת, אותו תקבול הוא סבסוד המשולם לה על ידי היבואן כפיצוי בשל הכורח לשלם ללקוחות מחירים גבוהים עבור כלי הרכב הישנים, כחלק מהמבצע. דהיינו, בעיני המערערת, התקבול הוא רכיב אחד בחישוב הערך המוסף הנובע ממכירת הרכב הישן לצד שלישי. לעומת זאת, המשיב סבור כי התקבול הוא אכן עמלה בגין שירות המסופק על ידי המערערת ליבואן.

12. על פי מערכת ההסכמים המלווה את המבצע, היבואן מחויב כלפי טרייד להפנות ללקוחותיו רק אליה כרוכשת הרכבים הישנים, ולהעביר לה את התקבול בגין פעילותה מול הלקוחות. טרייד מחויבת כלפי היבואן להציע ללקוחות מחירים אטרקטיביים כדי לעודד אותם להתקשר בעסקה לרכישת המכונית החדשה. עם זאת, שני הצדדים מחויבים כלפי הלקוח בנפרד ואינם נושאים באחריות משותפת כלפיו. למשל, בהסכם בין טרייד ליבואן "לובינסקי" נקבע בסעיף 4.3:

**"מובהר בזאת שטריידמוביל ולובינסקי הינן שתי חברות עצמאיות ונפרדות ובין טריידמוביל והקבוצה אין ולא מתקיימים יחסי שליחות כלשהם. התחייבויות טריידמוביל אינן תלויות או קשורות בהתחייבויות לובינסקי, ולהיפך. טריידמוביל לא רשאית לתגמל את עובדי הקבוצה בדרך כלשהי."**

13. הפרדה זו אינה מוגבלת לעסקת הטרייד-אין בלבד, אלא קיימת גם לגבי עסקאות המכר שתבצע המערערת ברכב הישן. כך למשל, בהסכם שיתוף הפעולה בין טרייד והיבואן "ש.י.ר" נקבע כי היבואן אינו קשור כלל לעסקאותיה של טרייד עם צדדים שלישיים, הן לעניין הרכישה הן לעניין המכירה של הרכב שהגיע לידיה במסגרת עסקת הטרייד-אין. בהתאם לסעיפים 15.2 ו-15.3 להסכם:

**הסוחר [טרייד] מצהיר ומתחייב, כי בעת מכירת רכב כלשהו לצד ג', מבין הרכבים שנקנו מאת לקוחות שלמה [היבואן], לא יציג עצמו... כנציג מטעם שלמה... במסגרת הסכם מכירת/רכישת רכבים שייחתם בינו לבין צד ג' כלשהו, לרבות לקוחות שלמה, יצוין מפורשות... כי שלמה אינו אחראי בשום צורה או דרך לרכב שנקנה/נמכר על ידי צד ג' ו/או לכל הנובע מהסכם המכירה/רכישה שבין צד ג' לבין הסוחר..."**

14. בסיום עסקת הטרייד-אין, הלקוח זוכה במכונית חדשה במחיר מופחת ובתוך כך נפטר מרכבו הישן, והיבואן זוכה למכור את המכוניות החדשות לקהל לקוחות גדול יותר מבלי שיישאר בידיו מלאי רכבים ישנים. הרווח של טרייד הוא בהרחבת מלאי הרכבים המשומשים שאותם תמכור לצדדים שלישיים, וכן בקבלת תקבול מהיבואן, בעד הרכישה מלקוחותיו בתנאים מועדפים.

15. עוד יצוין כי תנאי המבצעים אינם אחידים, והם משתנים מיבואן ליבואן, ומעת לעת. עם זאת, לא הייתה מחלוקת בין הצדדים דנן לגבי האפיונים (המסחריים) העיקריים של מרבית המבצעים השונים.

16. נמצא אפוא כי מנגנון עסקאות הטרייד-אין כולל מספר הסכמים שונים בין צדדים שונים: **הסכם אחד** נוגע לעסקה למכירת מכונית חדשה בין היבואן ללקוח, ובו המערערת אינה צד להתקשרות. היבואן וטרייד מתקשרים **בהסכם אחר** שעל פיו ניתן תקבול מהיבואן לטרייד בתמורה להתחייבות טרייד לרכוש כלי רכב משומשים בהתאם לתנאי המבצע, כאשר הלקוח אינו צד להסכם זה. **הסכם שלישי** מתקיים בין טרייד ללקוח לרכישת רכבו הישן, ובמקרה זה היבואן כלל אינו צד לעסקה. ומלבד הסכמים אלה, מתקשרת טרייד עם צד שלישי **בהסכם נוסף** למכירת הרכב הישן, כאשר בהתקשרות זו היבואן והלקוח אינם מעורבים.

17. כיצד נרשמו הפעולות המתוארות לעיל לעניין חוק מס ערך מוסף? ככלל, היבואן הוציא ללקוח חשבונית מס בגין מכירת המכונית החדשה בהתאם למחיר המלא שלה (לפני ההנחה). טרייד הוציאה ליבואן חשבונית מס בגין התקבול (העמלה) שיהבואן שילם לה. המס הגלום בחשבונית זו הוא מס תשומות שניתן לניכוי בידי היבואן. אשר לעסקת המכר לצד שלישי, טרייד פעלה על פי סעיף 5(א) לחוק ותקנה 2 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("התקנות").

סעיף 5(א) לחוק מורה:

**"שר האוצר רשאי לקבוע סוגים של דברי אמנות ושל נכסים משומשים, למעט דירת מגורים, שהמס עליהם, כשהם נמכרים בידי מי שעסקו מכירת נכסים כאלה, יהיה לא ממחירים המלא אלא מההפרש שבין מחירים בעת המכירה לבין מחירים בעת הרכישה; קבע שר האוצר כאמור לא ינוכה מס התשומות שהוטל על מכירתם לעוסק או על יבואם בידיו."**

תקנה 2 קובעת:

**"(א) על מכירת רכב פרטי משומש, אופנוע משומש או טרקטורון משומש, בידי עוסק שעסקו קניית רכב משומש ומכירתו, יחולו הוראות סעיף 5 לחוק, והמס ישולם על ההפרש שבין מחיר הרכב בעת המכירה לבין מחירו בעת הרכישה.**

(ב) הוראות תקנת משנה (א) לא יחולו על מכירת רכב פרטי, אופנוע או טרקטורון משומשים אם נרכשו מעוסק שרשאי היה לנכות את מס התשומות ששולם בשל רכישתם או ייבואם בין מכוח תקנה 14(ב) ובין מכוח כל דין אחר..."

דהיינו, כאשר סוחר במכונות משומשות מוכר רכב משומש במחיר גבוה מהמחיר שהוא שילם בעדו, הסוחר ממוסה לפי חוק מע"מ על ההפרש בלבד ולא על פי מחיר המכירה המלא.

18. והנה בנסיבות המקרה הנוכחי, בשל התנאים של מבצעי הטרייד-אין וההתחייבויות של המערערת כלפי היבואנים, לעתים המערערת מכרה את הרכב הישן לצד שלישי במחיר נמוך מזה שהיא שילמה עבורו ללקוחו של היבואן.

למשל (על פי דוגמה שנשוב אליה בסעיף 28 להלן), טרייד עשויה לרכוש רכב ישן מלקוח במחיר מבצע של 66,000 ש"ח אך היא תצליח למכור אותו הלאה לצד שלישי עבור 62,000 ש"ח בלבד. לכאורה נוצר למערערת הפסד מהסחר ברכב משומש זה. כמו כן, על פני הדברים, לא נדרש ממנה כל דיווח בהתאם לסעיף 5(א) לחוק במקרה זה. אולם, כמוסבר, טרייד כן נדרשת להוציא חשבונית מס לידי היבואן בגין קבלת התקבול (העמלה) מידיו. בחשבונית מס זו גלומה מס עסקאות שטרייד חייבת לשלם למנהל מע"מ. **בעיניה של טרייד**, תשלום מס העסקאות על מלוא סכום התקבול כאמור - בעוד היא הפסידה בעסקת מכירת הרכב הישן של הלקוח - איננו מוצדק. על מנת לשנות את התוצאה האמורה, נהגה טרייד לערוך "**הודעת זיכוי לספרים**" בגובה ההפסד הנ"ל (אך לא יותר מסכום התקבול שהתקבל מהיבואן). משמעות רישום הודעת הזיכוי היא **הקטנת החבות במס עסקאות בגין התקבול** (לנוכח ההפסד שנוצר במכירת הרכב הישן). הודעת הזיכוי האמורה אמנם רשומה על שם הצד השלישי שקונה את הרכב הישן, אך הלכה למעשה היא איננה נמסרת לאיש (לא ליבואן ולא ללקוח היבואן) והיא נשארת בספרי המערערת בלבד.

כפי שיפורט בהמשך, לדעת המערערת רק באמצעות הוצאת הודעות הזיכוי לספרים ניתן להגיע למיסוי נכון של הערך המוסף הנוצר בעסקיה בתחום מבצעי הטרייד-אין.

19. המשיב איננו מקבל את שיטת הודעות הזיכוי הנ"ל שהנהיגה המערערת, וכאמור הוא ערך לה שומת מס עסקאות, לפיה ישולם מס הן על רווחים ממכירת רכבים משומשים בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 5(א) לחוק והן על התקבול (העמלה) המתקבל מידי היבואן, ללא אפשרות "קיזוז" במקרה של מכירת הרכב הישן בהפסד. על פי ההחלטה בהשגה, קרן מס העסקאות לכל תקופות החיוב הוא כ-3.97 מיליון ש"ח.

#### ג. תמצית טענות הצדדים

20. כאמור, לעמדת המשיב, רישום הודעת הזיכוי לספרים שגוי ונעשה בניגוד להוראות הדין.

לשיטתו, הסדר הטרייד-אין מורכבת ממספר עסקאות **נפרדות**. התקבול הניתן למערערת מאת היבואן מהווה עמלה בגין **שירות** שהיא מעניקה ועבורו מוצאת חשבונית מס כדין. בנפרד מכך, מתבצעת מכירת הרכב המשומש לצד שלישי, שהיא עסקה בפני עצמה, בעוד שתשלום התקבול למערערת על ידי היבואן איננו תלוי בביצוע עסקת המכר של הרכב המשומש או בתוצאותיה.

21. יתרה מזו, התנאים להוצאת הודעת זיכוי אינם מתקיימים במקרה זה. תקנה 23א לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ו-1976 ("**תקנות ניהול הפנקסים**") קובעת כי ניתן להפיק הודעת זיכוי לאדם שהיה צד לעסקה שבוטלה או ששונה אחד מתנאיה. במקרה הנוכחי, לפי המשיב, עסקת השירות שבגינה ניתן התקבול לא בוטלה ולא שונה תנאיה.

22. כנגד זאת, טוענת המערערת כי עסקת הטרייד-אין היא עסקה אחת שלמה, וכל שלבי העסקה, כולל עסקת המכר לצד שלישי, שלובים אלה באלה. בנוסף, התקבול מהיבואן אינו אלא **מעין סבסוד** הקשור למכירת הרכב המשומש וככזה הוא חלק בלתי נפרד ממחיר העסקה:

"התמורה בגין רכישת הרכב הישן מועברת ישירות לתיק הלקוח אצל היבואן לצורך רכישת הרכב החדש... במקביל היבואן מעביר לטרייד מוביל סבסוד בגין כל עסקה במסגרתה היבואן מכר רכב חדש וטרייד מוביל רכשה את הרכב הישן של הלקוח. עסקת רכישת הרכב החדש על ידי הלקוח של יבואן הרכב [נ]רכישת הרכב הישן על ידי טרייד מוביל הן עסקאות שלובות זו בזו, ומהוות עסקה אחת. התוכנית העסקית והכלכלית של טרייד מוביל בנויה על רכישת הרכבים הישנים במסגרת עסקאות רכישת הרכבים החדשים, כאשר המחיר בגין רכישת הרכב הישן משולם על ידי טרייד מוביל ישירות לידי היבואן, ובמקביל ניתן לטרייד מוביל 'סבסוד' עבור כל רכב ישן שרכשה..."

(מתוך סעיפים 18 ו-19 לסיכומי המערערת)

23. מלבד זאת, וכטענה חלופית, טוענת המערערת כי במסגרת יישום סעיף 5(א) לחוק יש לחשב את סך הרווחים וההפסדים ממכירת רכבי טרייד-אין מכל יבואן כמקשה אחת, כלומר בחישוב מצרפי. לטענתה, היא מתחייבת כלפי היבואן לרכוש את כל הרכבים המופנים אליה, והיא מכלכלת את צעדיה לגבי כלל הרכישות מאותו יבואן, בהתחשב

בכך שחלקן יהיה בהפסד. עריכת תחשיב מצרפי כאמור תאפשר קיזוז הפסד שנוצר ממכירת רכב פלוני כנגד רווח שנוצר ממכירת רכב אלמוני, כחלק מחישוב "ההפרש" החייב במס לפי סעיף 5(א) לחוק.

24. בעניין אפשרות עריכת חישוב מצרפי לפי סעיף 5(א), טוען המשיב כי לשון החוק מחייבת בחינת ההפרש לגבי כל כלי רכב בנפרד. כמו כן, משמעות המונח "הפרש" בהקשר זה הוא הפרש חיובי - רווח - ולא הפסד. בין היתר, תקנה 2 הנ"ל מתיחסת למכירת "רכב פרטי משומש" (בלשון יחיד), והמס שיש לשלם מחושב על ההפרש בין מחיר "הרכב" בעת המכירה "למחירו" בעת הרכישה. לדעת המשיב, אין עיגון בדין לתחשיב המצרפי המוצע.

25. כמו כן, הצדדים חלוקים לגבי נפקות החלטת מיסוי 5587/14, שתוכנה יתואר בהמשך, למקרה הנדון.

26. על כן, הדיון להלן יחולק לשלושה חלקים: (א) המחלוקת לגבי תקינות טכניקת הודעת הזיכוי לספרים שנקטה המערערת; (ב) בהמשך לכך, המחלוקת בדבר השלכות החלטת מיסוי 5587/14 לענייננו; (ג) המחלוקת על אפשרות עריכת תחשיב מצרפי אגב יישום סעיף 5(א) לחוק מע"מ.

#### ד. שיטת הודעות הזיכוי לספרים

27. כמסבר לעיל, המערערת פעלה באופן שהביא לתחשיב משולב של הערך המוסף שנצמח מקבלת התקבול (העמלה/הסבסוד) מצד אחד, ושל הערך המוסף שהופק ממכירת הרכב הישן, מצד שני. כאמור, התוצאה המשולבת הושגה באמצעות "הוצאת הודעת זיכוי לספרים", כאשר הדבר נדרש בעיני המערערת על מנת לשקף את הערך המוסף האמיתי ממכלול העסקאות.

28. להמחשת הנושא, ניטול את הדוגמה הבאה: היבואן מעוניין לשווק דגם מכונית חדשה שמחירו הרגיל הוא 150,000 ש"ח. לשם כך היבואן עורך מבצע טרייד-אין שלפיו רוכש מכונית חדשה כאמור ויכול לקבל עבור הרכב הישן שלו מחיר מחירון בתוספת 10%. יונח כי מחיר המחירון של רכבו הישן של לקוח פלוני הוא 60,000 ש"ח. לפיכך, על פי תנאי המבצע, הלקוח יכול לקבל זיכוי בגובה 66,000 ש"ח כנגד רכישת המכונית החדשה (אשר תעלה לו, למעשה, 144,000 ש"ח בלבד; סכום זה ישולם על ידי הלקוח בדרך של מסירת רכבו הישן והוספת 84,000 שקלים חדשים במזומן). עוד יונח כי לפי ההסכם בין המערערת ובין היבואן, בשל דגם זה של מכונית חדשה שתימכר, זכאית המערערת לתקבול בשיעור 5% ממחיר המכונית החדשה, דהיינו, סך של 7,500 ש"ח על פי הדוגמה ( $150,000 \times 5\% = 7,500$ ); יוער כי בחלק מהמקרים התקבול אכן חושב כשיעור (אחוז) ממחיר המכונית החדשה ואילו במקרים אחרים נקבע התקבול כסכום כסף נקוב בקשר לדגם המכונית החדשה).

29. כמו כן, נניח כי המערערת - אשר מחויבת לרכוש את הרכב הישן תמורת 66,000 ש"ח כאמור - מצליחה למכור אותו במחיר של 62,000 ש"ח לקונה צד שלישי. במצב זה ההפרש שיחושב לפי סעיף 5(א) לחוק בקשר למכירת הרכב הישן יהיה שלילי: -4,000 ש"ח (62,000 פחות 66,000). על פי גישת המערערת, וכך היא נהגה הלכה למעשה, במקרה זה היא רשאית לרשום "זיכוי לספרים" על סך 4,000 ש"ח כך שהערך המוסף שנצמח מקבלת התקבול מידי היבואן יוקטן מ-7,500 ש"ח לכדי 3,500 ש"ח בלבד. לגישת המערערת, סכום אחרון זה (3,500 ש"ח) הוא הרווח האמיתי משילוב העסקאות, ורק עליו אמור להיות מוטל מס ערך מוסף. דהיינו, בדרך זו מקטינה המערערת את היקף מס העסקאות שעשוי לחול על התקבול מן היבואן, וזאת בשל ההפסד שנגרם לה (ככל שנגרם לה) במכירת הרכב הישן.

30. במישור המהותי המערערת מצדיקה את השימוש בשיטת התחשיב הנ"ל בשני נימוקים עיקריים: האחד, כי "... מטרתו העליונה של חוק מע"מ... היא להטיל מע"מ על הערך המוסף בלבד דהיינו אך ורק על תוספת ערך שתורמת היחידה המשקית בפעילותה" (מתוך סעיף 68 לסיכומי המערערת). לדעתה, עקרון מיסוי הערך המוסף בלבד "נגזר מאחד מעקרונות העל בדיני המס בכללותם - הטלת מס אמת" (סעיף 72, שם). הנימוק השני, הקשור לראשון, הוא "העדפת המהות הכלכלית האמיתית של עסקה" (וראו סיכומי המערערת מסעיף 138 ואילך).

המערערת מתארת את הנסיבות הקונקרטיות של המקרה הנדון כדלקמן:

"... שלבי העסקה הם כדלקמן: רכישת הרכב החדש על ידי הלקוח; מתן הנחה על ידי היבואן באמצעות הפנייה לביצוע טרייד אין על ידי המערערת במחיר העולה על מחיר המחירון; רכישת הרכב המשומש מהלקוח על ידי המערערת - כל השלבים הללו הם חלק מ'מעגל סגור', המהווה עסקה אחת - אשר יש לבחון אותה כמכלול.

אין ממש בטענת המשיב לפיה המערערת עורכת שתי עסקאות נפרדות - עסקת שירות ועסקת מכר. שהלא, אילו לא הייתה מבוצעת עסקת השירות, עסקת המכר לא הייתה יכולה להיוולד אל העולם. כל מהותה של עסקת המכר תלויה בעסקת השירות. ללא עסקת השירות ממילא לא תהיה עסקת מכר. ממילא אין לעסקת המכר זכות קיום בפני עצמה. המערערת על הייתה נכנסת אל עסקת המכר ללא שהיה מובטח לה כי תקבל סבסוד על ידי יבואני הרכב...."

(מתוך סעיפים 139 ו-140 לסיכומי המערערת)

על הכריכה בין שתי העסקאות - העסקה כלפי היבואן מחד והעסקה מול קונה הרכב הישן מאידך - לומדת המערערת, בין היתר, מכך:

**"שמן הרגע שניתן סבסוד למערערת לגבי רכב ספציפי, מחויבת המערערת למכרו במסגרת עסקת טרייד אין.**

...

כבר במסגרת הסכם ההזמנה של הרכב החדש מובהר כי תהיה התקשרות המערערת לבין הרוכש, כאשר מוסכם כבר במסגרת הסכם ההזמנה של הרכב החדש מה יהיה מחיר הרכישה של הרכב המשומש במסגרת הטרייד אין.

...

**קבלת הסבסוד מהיבואן נועדה לשפות את המערערת במחיר הגבוה ששולם על ידה מעל מחיר השוק."**  
(מתוך סעיפים 140 ו-149 לסיכומי המערערת)

31. בתצהיר העדות הראשית של גב' ליאת וינקלשטיין, סמנכ"לית הכספים במערערת, נאמר (בסעיפים 13 ו-16)<sup>[1]</sup>:

**"... ההפרשים השליליים שבגינם הוצאו הודעות הזיכוי, בד בבד עם הדיווחים על הסבסודים שהתקבלו מהיבואנים, נותנים תמונה מלאה, המראה את הערך המוסף האמיתי על מכלול המכירות.**

...

הפער בין שווי השוק האמיתי של הרכב... לבין המחיר המקורי בו נרכש הרכב... מהווה את ההנחה שהתקבלה בגין רכישת הרכב החדש ואין מקום לחייב את טרייד מוביל בתשלום מע"מ גם על סכום זה, שעה שלא היה לה כל רווח כלכלי ולא נוצר לה כל ערך מוסף בסכום זה. הערך המוסף היחיד שנוצר לה... הוא ההפרש בין מחיר הרכישה של הרכב הישן לאחר הסבסוד לבין מחיר המכירה שלו לצד ג', מכאן, שטרייד מוביל שילמה מע"מ על כל הערך הכלכלי שנוצר לה בגין עסקת המכירה."

המערערת מסכמת וגורסת כי:

**"ללא קבלת הסבסוד, הרי שכל עסקת הטרייד אין לא הייתה מתרחשת מלכתחילה ולא הייתה יוצאת אל הפועל. על כן, פיצול ההעסקה למרכיביה השונים חוטאת למהות הכלכלית האמיתית שלה. שהלא - במקרה של פיצול העסקה כלל לא הייתה יוצאת אל הפועל. לעסקה יש היתכנות כלכלית אך ורק בשל קבלת הסבסוד [מיד] יבואני הרכב. משכך, לא ניתן לנתק את העסקה למרכיביה."**  
(סעיף 149, שם)

32. על פניהן, טענות אלה הן אכן כבדות משקל. עם זאת, לאחר שקילת הטענות ובחינת המקרה על היבטיו השונים, הגעתי למסקנה כי לא ניתן על פי דין לאמץ את שיטת המערערת, הכורכת את שתי העסקאות האמורות באמצעות הוצאת "הודעת זיכוי לספרים".

33. ראשית, במישור הטכני יותר, דומה כי אין כל עיגון בחוק לטכניקת "הוצאת הודעת זיכוי לספרים" שהנהיגה המערערת על דעת עצמה (ואף יש לומר כי בסופו של דבר המערערת הגנה על השימוש בהודעות זיכוי כאמור בשפה רפה בלבד).

הרי, בהתאם לסעיף 49 לחוק ("עסקה שלא יצאה לפועל או בוטלה"):

**"הוצאה חשבונית לגבי עסקה החייבת במס והעסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או נתבטלה או חלה טעות בחשבונית - ישולם המס לפי החשבונית כל עוד לא בוטלה או תוקנה כפי שקבע שר האוצר."**

העילות המנויות בסעיף 49, לפיהן ניתן שלא לשלם את מלוא מס העסקאות על פי החשבונית המקורית, אינן מתקיימות כאן לגבי העסקה בין המערערת ובין היבואן: עסקה זו (אשר לאופייה נשוב בהמשך) כן יצאה לפועל בשלמותה והיא כלל לא בוטלה, ואף לא חלה לגביה "טעות בחשבונית".

34. כידוע, מוסד הודעת הזיכוי נועד למקרים של ביטול עסקה (ביטול מלא או חלקי) או שינוי התנאים הכספיים של העסקה באופן המשפיע על הערך המוסף המופק ממנה.

אין בסיס לומר כי רציונל זה מתקיים כאן ביחסים בין המערערת ובין היבואן.

והנה מכוח סעיף 49 לחוק הותקנה תקנה 23א לתקנות ניהול הפנקסים, שמסדירה את נושא "הודעת הזיכוי" בתקנות משנה (2) ו-(3). כפי שמדגיש המשיב דנן, תנאי התקנה האמורה **לא קיימו**, ובפרט "הודעת הזיכוי" כלל לא "הוצאה ללקוח", קרי, לידי היבואן.

35. ואשר ליבואן, יש להזכיר לגביו את הוראות סעיף 43 לחוק, הקובע לאמור:

**"בוטלה עסקה או שונו תנאיה באופן המקטין את המס לאחר שהקונה ניכה את המס עליה כמס תשומות, יפחית הקונה בסכום ההפרש את מס התשומות שבדו"ח התקופתי שלאחר מכן או ישלם את ההפרש כפי שקבע שר האוצר."**

נושב להיבט ניכוי מס התשומות בסעיף 41 להלן.

36. שנית, במישור המהותי, אינני יכול לקבל את טענת המערערת לפיה יש מקום לכרוך יחד את העסקה עם היבואן עם עסקת מכירת הרכב הישן.

להבנתי התקבול משתלם על ידי היבואן לידי המערערת כתמורה בגין **מתן שירות** על ידי המערערת.

המושג "שירות" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"**עשייה בתמורה למען הזולת**". לטעמי, תיבה זו מתארת היטב את פועלה של המערערת: היא מסייעת בידי היבואן לשווק מכוניות חדשות, וזאת באמצעות נכונותה להשתתף במבצעי הטרייד-אין ולרכוש מידי הלקוחות כלי רכב משומשים. בכך היבואן נעזר במערערת ובמומחיותה בתחום הרכבים יד שנייה. המערערת מצדה זוכה במקור טוב להשגת כלי רכב רבים לשם העמדתם למכירה במגרשיה.

37. בהקשר זה יש לחדד מספר נקודות:

- גובה התקבול מידי היבואן נקבע בינו ובין המערערת בהתאם לדגם ולמחיר **המכונית החדשה** הנמכרת ללקוח, **ולא** ביחס למחיר המכירון של הרכב הישן שמביא הלקוח למבצע או המחיר שמשלמת המערערת ללקוח בפועל עבור הרכב הישן;
- כמו כן, גובה התקבול **איננו** נגזר מן המחיר שמשיגה המערערת במכירת הרכב הישן לידי קונה צד שלישי (ויוזכר כי מכירה זו היא מושא הפעלתו של סעיף 5(א) לחוק);
- התקבול משתלם למערערת **ללא** תלות בהצלחתה למכור את הרכב הישן יד שנייה - אף אם היא לא תצליח, היא זכאית לתקבול בשל נכונותה לרכוש את הרכב הישן;
- היבואן כלל **איננו** צד למכירת הרכב הישן לקונה צד שלישי ודבר זה מודגש היטב בהסכמים בין המערערת ובין היבואנים (ראו סעיף 13 לעיל). דהיינו, קיימת **הפרדה משפטית מוחלטת** בין העסקאות.

עוד יוער כי בהסכמים עם היבואנים לא מדובר על "סבסוד", כלשון המערערת, ובחלק מהם התקבול מכוונה במפורש "עמלה", כלשון המשיב (נוסיף ונציין כי בהליך זה המערערת **לא** ניסתה לטעון כי התקבול הנדון אמור להיווסף למחיר הרכב הישן **בעת מכירתו** לצד שלישי, כלומר כ"סובסידיה" שבאה בגדר סעיף 12 לחוק שעניינו "**תרומה, תמיכה או סיוע אחר**").

כאמור, נוסח ההסכמים נוטה יותר לתמוך בגישת המשיב מאשר בגישת המערערת.

38. המערערת בהגינותה איננה מכחישה כי:

**"... אין קשר חד-חד ערכי בין כל סבסוד ובין התאמת שווי השוק של הרכב הישן הספציפי לתמורה המשולמת בגינו, אלא נבנה מנגנון של סבסוד 'מקורב' להתאמה זו, כך שיכולים להיות מקרים בהם הסבסוד יעלה (בקצת או בהרבה) על ההפרש בין שווי השוק לתמורה ויש מקרים בהם הסבסוד יפחת מההפרש הנ"ל. אולם, בממוצע, וככל שמבוצעות יותר עסקאות אזי מתמטית הסבסוד וההפרש הנ"ל מתכנסים."**  
(מתוך סעיף 28 לסיכומי המערערת)

כלומר, על פי נטען, קיימת זיקה כלכלית בין התקבולים (עמלות או סבסוד, לפי לשון הצדדים) ובין ההפסדים שנוחלת המערערת ממכירת חלק מהרכבים הישנים.

אולם לדעתי אין די בזיקה כזו, ככל שהיא קיימת, כדי לחייב את המסקנה המשפטית-מיסוית כי מדובר **באותה עסקה**, כמשמעות המונח "עסקה" בחוק מס ערך מוסף. נוסף כאן כי גם כאשר מכירת הרכב לצד שלישי

מסתיימת **ברוח** עבור המערערת, היא עדיין זכאית לתקבול האמור מידי היבואן, בשל ההצלחה בשיווק המוכנית החדשה ללקוח.

39. ניתן כמובן לקבל את אמירת המערערת לפיה אלמלא קבלת התקבול בידיה היא לא הייתה מסכימה להתקשר עם לקוחות היבואנים ולרכוש מידיהם את הרכבים הישנים במחירים שעולים על מחירי המחירון שלהם. ללא תשלום התקבול, כך נטען, ההסדר לא היה כלכלי עבורה. מצג זה אכן נראה הגיוני. אולם לדעתי אין בו כדי להצדיק, במישור המיסוי, את הכריכה בין העסקאות שעושה המערערת. בעולם המסחר והעסקים, ייתכנו מצבים בהם פירמה תסכים לערוך עסקה הפסדית (או מסוכנת) כלשהי על מנת לזכות בהזדמנות להתקשר בעסקה אחרת, שמבטיחה רווחיות גבוהה. אולם החלטה עסקית כזו, המבוססת על שיקולי כדאיות מסחרית, איננה בהכרח הופכת את שתי העסקאות למקשה אחת, ודאי לא מבחינה משפטית, ואף לא מבחינה פיסקלית. אמנם תיתכן עסקה (אחת) הטומנת בחובה פעולות שונות בעלות אופי שונה - כפי שמתואר בסעיף 8 לחוק ("**במכר ושירות יחד**") - אך לטעמי המקרה הנוכחי איננו דומה לכך.

כזכור, בסעיף 16 לעיל הוסבר כיצד נערכים כחלק מהמבצע חוזים מסוגים שונים הנכרתים בין צדדים שונים, כאשר אין תלות בין הזכאות לתקבול על פי חוזה אחד למכר הרכב הישן על פי חוזה אחר.

40. אני נוטה אפוא להסכים עם המשיב כי המערערת נותנת שירות ליבואן (בדמות רכישת הרכב הישן), ובאופן מופרד מוכרת את הרכב הישן לצד שלישי. במובן המסחרי העסקאות קשורות, אולם לא שוכנעתי כי הן **אותה עסקה** לצורך המיסוי העקיף.

מכיוון שכך, אינני סבור כי המערערת הייתה רשאית להקטין, באופן חד צדדי, את הערך המוסף המדווח מקבלת התקבול מידי היבואן, בסכום ההפרש השלילי (ככל שהיה כזה) הנובע ממכירת הרכב הישן לצד שלישי.

41. יתרה מזו: קשה לקבל את טיעון המערערת, המושתת, במידה רבה, על עקרון גביית מס אמת, כאשר שיטתה איננה מביאה בחשבון כי **מלוא** מס התשומות הכלול בחשבונות שהיא הוציאה **ליבואנים** בגין **התקבולים** (העמלות) ככל הנראה **נוכה** על ידי היבואנים (לא הובאה כל ראיה לכך שהיבואנים, שהם עוסקים מורשים וצרכו את שירותי המערערת במהלך עסקיהם, נמנעו מניכוי זה).

דהיינו, מצד אחד המערערת נהגה להפחית את הערך המוסף הגלום בחשבונות אלה באופן המתואר לעיל, אך מצד שני **השאירה** בידי היבואנים את חשבונות המס המקוריות שמזכות את היבואנים בניכוי מס התשומות בסכומם **המלא**.

תוצאה כזו כמובן איננה מוצדקת מבחינה כלכלית או פיסקלית, וחוטאת לעקרון "מס האמת". לטעמי, די בפגם מהותי זה כדי לשלול את שיטת המערערת.

42. ולבסוף, נעיר כי אף מועדי החיוב במס בגין שתי העסקאות - השירות ליבואן ומכירת הרכב הישן - אינם תלויים זה בזה ועשויים לחול בתקופות דיווח שונות ובפער זמן ניכר (וראו בעניין זה הוראות פרק ו' לחוק בנושא "מועד החיוב במס").

43. על כן, הטענה העיקרית בדבר כריכת העסקאות והזכות לקזז את הערכים המוספים ביניהן - נדחתה.

#### ה. החלטת מיסוי 5587/14

44. על מנת להראות שהשימוש ב"זיכוי לספרים", כפי שנרשם על ידיה, הוא פתרון קביל ומוכר, המערערת הפנתה להחלטת מיסוי 5587/14 שהוצאה על ידי רשות המסים. לדעת המערערת, הסדר המע"מ שאושר בהחלטת המיסוי האמורה דומה במהותו לשיטת הזיכוי לספרים שהיא אימצה, וכי בשומות שנערכו לה היא הופלתה לרעה לעומת יבואנית הרכב אשר פנתה וקיבלה את החלטת המיסוי.

45. אף אם אניח לצורך הדיון כאן כי רשות המסים אכן הייתה מוסמכת לתת את החלטת המיסוי האמורה וכי תוכן ההחלטה תואם את הדין, אינני יכול להסכים עם טיעון המערערת שיש בהחלטת המיסוי מענה מחייב גם לנסיבות שלה.

אמנם, כפי שמיד ניווכח, יש דמיון כללי בין הנשאים (זה שנדון בהחלטת המיסוי וזה שנדון בערעור זה), אולם לדעתי החלטת המיסוי **איננה** מספקת תשובה לסוגיה שנדונה כאן.

46. בתמצית, החלטת המיסוי נועדה להעניק פתרון ליבואן רכב אשר מוכר מכוניות חדשות אגב מבצע טרייד-אין ונוהג להוציא ללקוחותיו חשבונות בהתאם למחיר **המלא** של המכונית החדשה - למרות שבאופן עקיף ניתנת הנחה בדמות רכישת הרכב הישן של הלקוח במחיר גבוה משווי השוק שלו. דהיינו, העניין היחיד שניצב במוקד



החלטת המיסוי הוא היקף מס העסקאות בו מתחייב היבואן בגין עסקת מכירת המכונה החדשה לידי הלקוח - בהתאם למחיר המלא, או שמא בהתאם למחיר המוזל כפועל יוצא ממבצע הטרייד-אין.

ואכן הפתרון המוצע בהחלטת המיסוי הוא רישום "הודעת זיכוי פנימית" על ידי היבואן בגובה ההנחה (העקיפה) הניתנת ללקוח. רישום זה יביא לתשלום מס עסקאות על ידי היבואן לפי המחיר בפועל של המכונה החדשה ולא לפי מחירה המלא.

47. אמנם גם בתיק הנוכחי היבואן מוציא ללקוח חשבונית מס לפי המחיר המלא של המכונה החדשה, אולם כאן בעיית עודף מס העסקאות אצל היבואן **מקבלת טיפול** דרך ניכוי מס התשומות הגלום בחשבונית שהמערערת מוציאה ליבואן בגין התקבול (העמלה).

48. יתרה מזו, וכפי שמדגיש המשיב, הסדר "הודעת הזיכוי הפנימית" המוצע בהחלטת המיסוי מלווה בשורה של תנאים ודרישות, כמפורט שם. המערערת דן **לא** עמדה בתנאים אלה בעסקאותיה ומכיוון שכך, גם אם ההחלטה הייתה רלבנטית למערערת, היא איננה זכאית ליהנות ממנה, בשל אי קיום הדרישות.

49. מעבר לדרישות הגילוי הנוגעות לנוסח ההסכם למכירת המכונה החדשה ולחשבונית הניתנת ללקוח, מתווה החלטת המיסוי מורכב, בין השאר, מיסודות אלה:

- בגין המחיר המלא של המכונה החדשה היבואן יוצא ללקוח **חשבונית עסקה בלבד** - ולא חשבונית מס. כידוע, הוצאת חשבונית עסקה **איננה** מאפשרת ניכוי מס תשומות בידי מקבלה (סעיף 1(ד) להסדר; והשוו סעיפים 45 עד 47 לחוק).

- ההסדר האמור כלל איננו חל כאשר המכונה החדשה נרכשת לצורך עסקיו של הלקוח והוא "עוסק" לפי החוק, הזכאי לנכות מס תשומות בקשר לרכישה (סעיף 3 להסדר).

- במכירת הרכב הישן (על ידי היבואן או על ידי גוף קשור), ולצורך יישום סעיף 5(א) לחוק מע"מ, "מחיר הרכב בעת הרכישה" יהיה **שווי השוק של הרכב הישן בלבד**, ולא הסכום הגבוה יותר בו זוכה הלקוח על ידי היבואן. אם נשוב לדוגמה שניתנה בסעיף 28 לעיל, אזי לפי החלטת המיסוי, ההפרש על פי סעיף 5(א) לחוק יחושב על בסיס מחיר רכישה של 60,000 ש"ח בלבד (ולא 66,000 ש"ח) - דבר שמביא להפרש גבוה יותר שנתון למיסוי (או להפסד קטן יותר) (סעיף 1(ז) להסדר החלטת המיסוי).

- במסגרת יישום סעיף 5(א) לחוק לגבי מכירת כלי הרכב הישנים לצדדים שלישיים, אם ייווצר הפסד ממכירת רכב ישן כלשהו, ההפסד **"לא יוכר"** (סעיף 1(ז)(2) להסדר).

50. המערערת דן כלל לא עמדה בתנאים השונים המפורטים בהחלטת המיסוי, אולם מעבר לכך, לדידי החלטת המיסוי אף איננה רלבנטית לענייננו, וזאת משלוש סיבות עיקריות:

(א) החלטת המיסוי נועדה לפתור בעיה שונה - קלה יותר - מזו שלכאורה מתעוררת בערעור הנוכחי. ככלות הכל, החלטת המיסוי מביאה להתאמת מיסוי היבואן על **עסקת מכירת המכונה החדשה**, בהתחשב במחיר המוזל שהתקבל בפועל מן הלקוח במסגרת המבצע הטרייד-אין, במקום המחיר הקטלוגי של המכונה החדשה.

בערעור זה, לעומת זאת, מנסה המערערת לגשר על תוצאות המיסוי בשתי עסקאות שונות משני סוגים שונים - עסקת מתן שירות ליבואן מחד, ועסקת מכר הרכב הישן, מאידך - וזאת באמצעות "זיכוי לספרים". כאמור, המערערת מבססת גישה זו על שורה של מצגים לגבי מידת ההשתלבות בין שתי העסקאות הנ"ל. וכמנומק לעיל, לא שוכנעתי בנסיבות העניין כי מבחינה משפטית ופיסקלית יש בסיס מוצק לאימוץ הפתרון האמור, וזאת מעבר לאי עמידתו של הפתרון בדרישות החוק בעניין הוצאת הודעת זיכוי. "הודעת הזיכוי הפנימית" הנהוגה בהחלטת המיסוי באה כדי לפתור בעיה פשוטה, במסגרת עסקה אחת, ואילו "הזיכוי לספרים" שהנהיגה/המציאה המערערת באה כדי לפתור כביכול בעיה מורכבת בהרבה, ולכרוך כאמור בין שתי עסקאות שונות.

(ב) כמתואר לעיל, החלטת המיסוי מחייבת חישוב **אחר** בהתאם לסעיף 5(א) לחוק, לפיו סכום רכישת הרכב הישן לצורך קביעת ה"הפרש" הוא לא המחיר ששולם בפועל ללקוח במסגרת המבצע, אלא רק סכום השווי האמיתי של הרכב הישן - סכום קטן יותר, המוביל להפרש **גבוה** יותר לפי סעיף 5(א) לחוק. בערעור, נקודת המוצא היא שסעיף 5(א) מיושם על סמך המחיר (הגבוה) ששולם ללקוח בהתאם למבצע - מה שמביא להפרש **קטן** יותר או אף להפסד ואי חבות במס על פי סעיף 5(א).

(ג) ואולי חשוב מכל, החלטת המיסוי מקפידה לקבוע כי השימוש בהודעת הזיכוי הפנימית **לא** יותיר בידי מקבלי החשבוניות אפשרות לנכות סכום כמס תשומות אם הוא לא שולם כמס עסקאות בידי היבואן. כאמור, תוצאה זו מושגת באמצעות סעיפים 1(ד), 2 ו-3 להחלטת המיסוי. במובן זה החלטת המיסוי היא ניטרלית בהיבט המיסוי העקיף.

כמוסבר בסעיף 41 לעיל, **לא** כך לגבי עמדת המערערת דנן: היא מבקשת לרשום "זיכוי לספרים" על מנת להגיע, להשקפתה, לתוצאה הכלכלית הנכונה, אך שיטתה מותירה בידי היבואן את חשבונית המס

(המקורית) בקשר לתקבול (עמלה), בה גלום מס תשומות שהוא לכאורה בר ניכוי אצל היבואן. יש בכך חוסר איזון (חוסר הקבלה) במישור המיסוי העקיף של עסקת השירות הנערכת בין המערערת ובין היבואן.

51. על כן, אינני מקבל את טענת המערערת כי יש בקיומה של החלטת המיסוי כדי להשליך על עניינה, ולפיכך אין צורך להידרש ליתר המשמעויות של טענת האפליה המועלית על ידיה.

#### 1. תחשיב מצרפי במסגרת סעיף 5(א) לחוק

52. בפי המערערת טענה חלופית (וראו סיכומיה מסעיף 85 ואילך): אף אם לא ניתן לכרוך את העסקאות באופן המתואר לעיל וכפי שהיא נהגה לעשות במהלך השנים, אזי כן יש מקום ליישם את סעיף 5(א) לחוק באופן מצרפי, ולא ברמה של כלי הרכב הבודד<sup>[2]</sup>.

53. במה הדברים אמורים? נניח כי רכב משומש א' נרכש על ידי המערערת בתמורה לתשלום של 60,000 ש"ח לבעליו הקודמים. לימים, רכב א' נמכר על ידי המערערת תמורת 63,000 ש"ח. גם רכב משומש ב' נרכש בסכום של 60,000 ש"ח אולם הוא נמכר תמורת 58,000 ש"ח בלבד.

אם ייושמו סעיף 5(א) לחוק ותקנה 2(א) לתקנות לגבי כל רכב משומש בנפרד, לכאורה תידרש המערערת לשלם מס ערך מוסף על הפרש חיובי של 3,000 ש"ח (בגין רכב א') ואילו הגרעון של 2,000 ש"ח הקשור לרכב ב' כלל לא יובא בחשבון. לפי עמדתה החלופית של המערערת, במצב כגון זה היא רשאית לשלם מס ערך מוסף על ההפרש המצרפי של שתי העסקאות הנ"ל בסך 1,000 ש"ח בלבד.

54. המערערת מצדיקה את התפיסה המצרפית בנסיבות המקרה דנן לאור אופי הפעילות שלה בתחום מבצעי הטרייד-אין:

"... התוכנית העסקית של המערערת... בנויה על רכישת רכבים בכמויות גדולות בהתאם להפניות המתקבלות מיבואני הרכב... . כאמור המערערת מחויבת לרכוש את כל הרכבים המופנים אליה כמקשה אחת. במסגרת זו, המערערת לוקחת בחשבון כי יש מקרים בהם תיאלץ לרכוש רכבים אשר יימכרו בעתיד במחיר נמוך ממחיר הרכישה שלהם.

...

על כן, יש לבחון את התנהלות המערערת בראיה של מכלול העסקאות ולא בראיה של עסקה אחת. ודוק: הפעילות העסקית של המערערת נשוא ערעור זה אינו עסק ספורדי לרכישת ומכירת רכבים משומשים העומדים כל אחד בפני עצמו...

...

הנה כי כן, בחינת המהות הכלכלית של עסקה של המערערת... מלמדת כי יש להתייחס לעסק שלה באופן שבו אין להפריד כל עסקת טרייד אין בפני עצמה, אלא שיש להתייחס לכל העסקאות שנעשות עם אותו יבואן כמכלול, כאשר כאמור לעיל, לאורך זמן, המערערת מסיימת ברווח. שכן, כאמור, כל העסק של המערערת בנוי על קיומן של 'מסות' רכישה ומכירה. המערערת לא בודקת כל רכב באופן ספציפי, אלא מתייחסת לצבר הרכבים כמכלול..." (מתוך סעיפים 85, 87 ו-94 לסיכומי המערערת)

יצוין כי ניתנה עדות על רכישת אלפי כלי רכב משומשים במסגרת מבצעי הטרייד-אין מדי שנה (פרוטוקול הדיון, עמוד 56, שורה 1 עד שורה 9).

55. המשיב מתנגד למתן פרשנות כזו להוראות החוק<sup>[3]</sup> והוא גורס כי סעיף 5(א) לחוק דן אך ורק בהפרש חיובי (כלומר, רווח), תוך שהוא מסכים באופן כללי כי בהקשר חקיקתי מתאים המונח "הפרש" עשוי לכלול סכום כספי שלילי, אך לא בהקשר הנוכחי:

"... חוק מס ערך מוסף מבקש למסות רק את הערך המוסף שנוצר אצל העוסק וליתר דיוק, את תוספת הערך של העוסק לשרשרת הייצור. מכאן, שככל שהעוסק לא תרם ערך מוסף כלשהו, אין מקום למסות אותו בהתאם להוראות החוק.

...

כך, ברגיל, הערך המוסף שתורם העוסק לשרשרת הייצור נמדד לפי החוק על ידי ניכוי מס התשומות ששילם העוסק ממס העסקאות שבו הוא חב ואותו הוא גבה. אילו סך העסקאות של העסק עולה על סך התשומות המותרות לו בניכוי, הוא יהיה חייב בתשלום מס ערך מוסף. כך, החוק מטיל מס רק על החלק העודף - על תוספת הערך שיצר העוסק. אחרת, אילו לא נוצר ערך מוסף על ידי העוסק, יהיה זכאי העוסק רק להחזר מס התשומות ששילם בפועל.

ואילו בענייננו, ביחס למסחר בכלי רכב, השיטה למדידת הערך המוסף נקבעה בחוק באופן אחר - באמצעות ה'הפרש', כאשר המטרה נשארה אותה מטרה - למסות רק את תוספת הערך שהוסיף העוסק לשרשרת הייצור... במצב דברים שכזה, הרי שפרשנות הוראות החוק והמונח 'הפרש' צריכה להיעשות בהתאם להקשר הדברים ותכלית החוק."

(מתוך סעיפים 51, 52 ו-53 לסיכומי המשיב)

ואשר לאופן ניסוח הוראות החוק, מעיר המשיב:

"הוראות תקנה 2 לתקנות, הן שמחילות את הוראות סעיף 5(א) לחוק על 'מכירת רכב פרטי' כסוג של נכסים משומשים, וממשיכה התקנה וקובעת כי המס ישולם על ההפרש שבין 'מחיר הרכב' בעת המכירה לבין מחירו בעת הרכישה'. כך שהתקנה נוקטת באופן מפורש בלשון יחיד על מנת להבהיר את אופן המיסוי של העסקה. ודוק, המחוקק יכול היה לרשום בתקנות רק 'על מכירת רכב משומש יחולו הוראות סעיף 5(א) לחוק', והוא לא היה צריך להמשיך ולבאר את כוונתו. חזקה על המחוקק שהוא לא משחית את מילותיו לריק, וגם משום כך יש לדחות את טיעונה של המערערת בעניין זה."

(סעיף 66, שם; קווי ההדגשה מופיעים במקור)

56. לדעתי, יש להעדיף את פרשנות המערערת בסוגיה זו אף אם עמדת המשיב איננה משוללת יסוד. אנמק.

בדברי ההסבר לחקיקת סעיף 5(א) לחוק נאמר:

"לגבי דברי אמנות ונכסים משומשים מסויימים, תהא סמכות לשר האוצר לקבוע שהמס עליהם ייגבה לא על בסיס מחירם אלא על בסיס ההפרש שבין מחיר רכישתם למחיר מכירתם..."

כך יעשה בנכסים הנקנים, כרגיל, מידי אדם שאינו 'עוסק' - כגון רכב משומש - ונמכרים בידי עוסק במכירת נכסים כאלה, שאם תוטל עליהם החובה הרגילה לתשלום מס לפי המחיר, לא יוכלו לעמוד בתחרות עם מוכרים שאינם עוסקים, אף תהא התוצאה למעשה שהמס ייגבה על הערך המלא ולא על הערך המוסף. על כן נקבע שהמס, אם יוטל, ישולם רק על ההפרש האמור."

(הצעות חוק 1178, עמוד 243, מיום 28.4.1975)

מהסבר זה עולים ארבעה דגשים אלה:

- המחוקק חשש מתוצאה של מיסוי יתר, אם המס על מכירת הנכסים המשומשים יוטל "לפי המחיר" בהתאם ל"חובה הרגילה", ולא על ה"הפרש" בלבד. המחוקק חפץ להשית מס על הערך המוסף בלבד, ולא "על הערך המלא";
- המחוקק הבין כי השיטה הרגילה - לפיה מנוכה מס התשומות ממס העסקאות כדי להגיע למיסוי הערך המוסף בלבד - איננה מתאימה לענף כלכלי בו העוסקים נוהגים לרכוש מלאי מידי גורמים שאינם עוסקים;
- המחוקק התכוון לייחד את ההוראה האמורה למי ש"עוסק במכירת נכסים כאלה". כלומר, לסוחרים שקונים ומוכרים באותם ענפים ייחודיים במהלך עסקיהם הרגילים;
- כבר אז, בשנת 1975, המחוקק זיהה את ענף הרכב המשומש כמאפיין שוק שבו נדרש יישום ההוראה המיוחדת.<sup>[4]</sup>

57. לדעתי, אם בעוסקים (בלבד) עסקין, ואם שאיפת סעיף 5(א) לחוק היא להשוות את מיסויים של העוסקים בענפים הייחודיים האמורים למיסוי הערך המוסף של כלל העוסקים במשק על פי השיטה הרגילה, אזי לפחות בנסיבות הנדונות כאן, יש מקום להתיר יישום סעיף 5 על בסיס מצרפי כאמור, ולא לחייב את יישומו על בסיס הפריט (הנכס) הבודד - מה שעלול להביא לעיוות פיסקלי והעדר השוואה לעוסקים רגילים. בהגדרה מדובר בסוחרים (עוסקים) אשר מטבע הדברים מבצעים עסקאות רבות בנכסים רבים, ואינם מתעסקים בפריטים מעטים בלבד, כפי שאדם פרטי היה עושה.

58. ודוק, לפי סעיף 5(א) רישא, משנקבע על ידי שר האוצר "סוג" של נכסים משומשים שעל מכירתם יחולו הוראות הסעיף, אין עוד חשיבות למעמדו של בעל הנכס המקורי במקרה פלוני: אם, למשל, נרכש רכב משומש דווקא מידי עוסק, עדיין יחולו על הסוחר סעיף 5 ותקנה 2(א) לכשימכר הרכב לצד שלישי (וזאת בכפוף לאמור בתקנה 2(ב) לתקנות). משום כך, בשנת 1979 הוספו לסעיף 5(א) מילים אלה: "קבע שר האוצר כאמור לא ינוכה מס התשומות שהוטל על מכירתם לעוסק או על יבואם בידיו".<sup>[5]</sup>

59. אינני מוצא בלשון סעיף 5(א) עיגון לסברה כי הוראותיו ישימות אך ורק במישור הנכס הבודד. נוסח הסעיף מרבה דווקא בשימוש בלשון רבים: "נכסים משומשים"; "כשהם נמכרים"; "מכירת נכסים כאלה"; "ממכרים"; "שבין

מחירים... לבין מחירים"; "הוטל על מכירתם"; "או על יבואם".

והנה לשונה של תקנה 2(א) שונה במובן זה ששם מחוקק המשנה הרבה להשתמש בלשון יחיד: "רכב פרטי משומש"; "רכב משומש ומכירתו"; "שבין מחיר הרכב... לבין מחירו".

לדעתי, אופן הניסוח של תקנה 2(א) איננו אמור לצמצם את מרחב הפרשנות האפשרי של הסעיף המסמך, סעיף 5(א) לחוק. ויודגש: שיטת המיסוי החלופית **נקבעת כבר בסעיף 5(א) עצמו**. ההסמכה **היחידה** שניתנת לשר האוצר על פי סעיף 5(א) רישה היא **לקבוע סוגים** של נכסים משומשים, הא ותו לא. השר איננו מוסמך, בתקנות שיתקין, לסטות משיטת המיסוי שנקבעת בהמשכו של סעיף 5(א). על כן, אם מתבקשת פרשנות לפיה סעיף 5(א) לחוק מתיר חישוב על בסיס הפרש מצרפי, אין בכוחה של תקנה 2(א) כדי לגרוע ממסקנה זו (ולעומת זאת, אם פרשנות כאמור איננה מתבקשת - כפי שטוען המשיב - אזי אופן ניסוח תקנה 2(א) איננו מעלה או מוריד). על רקע זה, אינני סבור כי יש בלשון היחיד המופיעה בתקנה 2(א) כדי לבאר את המשמעות של סעיף 5(א) לחוק, וככל שקיימת לכאורה סתירה בין שתי ההוראות, ברי כי ידו של סעיף 5(א) - כחקיקה ראשית - תהיה על העליונה (ובהקשר זה ראו גם את סעיף 5 לחוק הפרשנות, תמ"א-1981: **"האמור בלשון יחיד - אף לשון רבים במשמע, וכן להיפך"**).

60. בסעיף 68 לסיכומיו, המשיב מפנה לתקנות מס ערך מוסף (מכירת רהיטים משומשים), התשל"ט-1979 (**"תקנות הרהיטים"**). תקנות אלה חלות על עוסק שסוחר אך ורק ב"**רהיטים וחפצי בית משומשים**". המשיב מדגיש כי על פי תקנה 3(א) רישה לאותן תקנות, **"העוסק ינהל בפנקסי חשבונותיו רישום נפרד לכל רהיט"**. אין בכוונתי לקבוע דבר לגבי מיסוי הערך המוסף בענף הרהיטים המשומשים - תחום שכלל לא נדון בערעור הנוכחי. זאת, כן אעיר שתי הערות אלה:

ראשית, לפי תקנה 2 לתקנות הרהיטים, **"המס על מכירת רהיטים בידי עוסק שעסקו במכירת רהיטים בלבד ישולם על ההפרש שבין מחיר רכישתם לבין מחיר מכירתם, אם נתקיימו כל הוראות תקנות אלה"**. הוראה זו מנוסחת בלשון רבים, והנוסח תואם את תוכנו של סעיף 5(א) לחוק. בכך אין כל תימוכין לעמדת המשיב.

61. שנית, תקנות אלה הותקנו לא רק מכוח סעיף 5(א) לחוק אלא גם מכוח סעיף 66 לחוק. סעיף 66, שכותרתו **"ניהול פנקסים ורשומות"**, קובע לאמור: **"חייב במס ינהל פנקסים ורשומות בצורה ובדרך שקבע שר האוצר, דרך כלל או לסוגי עוסקים או חייבי מס"**. והנה עניינה של תקנה 3 לתקנות הרהיטים המשומשים הוא **"ניהול רישומים"** ותקנה זו כולה עוסקת באופן רישום פריטי הרהיטים בפנקסי הסוחר.

בהקשר אחרון זה נאמר בתקנה 3(א) רישה כי **"העוסק ינהל בפנקסי חשבונותיו רישום נפרד לכל רהיט ובו יציין פרטים אלה..."** (וכאן יוער כי נושא ניהול פנקסי חשבונות על ידי "סוחר רכב ומתווכי רכב" ממילא מוסדר בתוספת י' לתקנות ניהול הפנקסים הנ"ל). כלומר, תקנה 3 לתקנות הרהיטים עוסקת באופן ניהול הפנקסים, מכוח סעיף 66 לחוק, ואין היא עוסקת בשיטת הטלת המס (עניין שמוסדר כאמור בתקנה 2 לאותן תקנות). יתרה מזו, אין בתקנה 3 דבר הסותר לכאורה את האפשרות שחישוב המס ייעשה על בסיס מצרפי. אולם כאמור אינני נדרש למיסוי ענף אחר זה, וייתכן שהשיקולים לגבי שונים מאלה שתקפים לגבי שוק כלי הרכב יד שניה.<sup>[6]</sup> אמר רק כי לדעתי אין בתקנות הרהיטים כל רמז נוסף השולל את האפשרות של עריכת תחשיב מצרפי לפי סעיף 5(א) לחוק בענף כלי הרכב המשומשים.

62. יתרה מזו, אני נוטה להסכים עם המערערת כי ניתן למצוא תמיכה לטענתה בהוראות סעיף 9(ב) לחוק. הסעיף האמור משלים את הוראותיו של סעיף 19(ב) לחוק, שעניינו אופן המיסוי של **"עוסק שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים"**.

גם לפי סעיף 19(ב) לחוק, כמו בסעיף 5(א), מספק המחוקק חלופה לשיטת המיסוי הרגילה (חבות במס עסקאות/ניכוי מס תשומות)<sup>[7]</sup>. ואכן על פי סעיף 9(ב) לחוק, **"מחירן של עסקאות שרואים אותן על פי סעיף 19(ב) כמתן שירות הוא ההפרש בין סך כל מחיר הרכישה של ניירות הערך... לבין סך כל מחיר מכירתם"** - דהיינו, בפנינו תחשיב **"מצרפי"** מובהק. קשה לראות מדוע המותר לפי סעיף 9(ב) יהיה פסול לפי סעיף 5(א).

63. אוסיף כי להבנתי אין בתולדות החקיקה של סעיף 5(א) אינדיקציה לכך שהמחוקק התכוון להתיר עריכת חישוב ההפרש על בסיס רכב בודד בלבד. כבר הבאנו בסעיף 56 לעיל את דברי ההסבר לחקיקת הסעיף שהופיעו בהצעת החוק. במסגרת אותה הצעת חוק, בדברי ההסבר לסעיף 42 המוצע (אשר לימים נחקק כסעיף 5(א) סיפא, כמוסבר לעיל), נאמר עוד:

**"עוסקים בטובין משומשים, כגון רכב משומש, המשלמים מס על פי שיטה מיוחדת, לא יהיו זכאים לנכות את המס עליהם. על שירותים שניתנו לעוסקים כאלה, כגון צביעת הרכב שבידם, שירותי משרד וכדו', וכן**

## על טובין אחרים שרכשו, יהיו זכאים לניכוי רגיל."

ניתן למצוא בדברים אלה חיזוק בשתי נקודות: (א) כי סעיף 5(א) נועד לחול על גורמים שעוסקים בתחום בהיקף מסחרי ועל בסיס מקצועי, כך שמדידת הערך המוסף הנוצר אצלם אמורה להיות על סמך כלל תוצאות המכר; (ב) כי יש להשוות את המיסוי העקיף של אותם סוחרים, ככל שניתן, למיסוי עוסקים "רגילים" שמשלמים מע"מ לפי השיטה הרגילה.

64. כאשר הצעת החוק נדונה בוועדת הכספים של הכנסת בישיבתה מיום 16.11.1975, מר ברקת, שהשתתף מטעם משרד האוצר (ולמים היה מנהל אגף המכס ומע"מ) שב והסביר:

**"הכנסנו סעיף 4 [סעיף 5 בנוסח הסופי - ה"ק] כדי לכסות שטחים בהם המסחר מתנהל ע"י עסקים מיוחדים והדוגמא הקלאסית היא מכונות משומשות. במכונות משומשות המס ייגבה רק על ההפרש בין הקנייה והמכירה."**

והנה, כעבור כשנה, כאשר ועדת הכספים של הכנסת דנה בהצעת תיקון מס' 3 לחוק המע"מ הטרי, מר ברקת חזר על הדברים ואף ניתנה לו הזדמנות במהלך הדיון להבהיר כי החישוב על פי סעיף 5 חייב להיות על בסיס רכב בודד (פרוטוקול הישיבה מיום 26.12.1976). אז נדונה ההצעה להוסיף את הסיפא לסעיף 5(א), בנושא שלילת האפשרות לנכות מס תשומות בגין רכישת הנכס המשומש. מר ברקת הסביר (שוב):

**"בסעיף 5 לחוק ניתנה לשר האוצר הסמכות לקבוע כי בעסקות של סחורות משומשות מסוימות ישולם מס ערך מוסף רק על ההפרש שבין מחיר הקניה לבין מחיר המכירה."**

הכוונה היתה לאותם ענפים בהם התפתח סחר של סחורות משומשות, כמו רכב משומש, או ענף הרהיטים או מדליונים של אספנים וכדומה. אנו מבקשים לקבוע בחוק כי אדם שאושר על-ידי שר האוצר לצורך סעיף זה לא יוכל לקזז מס תשומות על קניותיו. אם עוסק מבקש לפעול לפי סעיף 5 ולשלם מס רק על ההפרש בין הקניה והמכירה, הוא לא יהיה רשאי לקזז מס תשומות, בין אם יש בידיו חשבונית מס או לא. בדרך זו אנו מבטיחים שאדם לא יוכל ליהנות משני העולמות."

והנה, בעקבות דבריו של מר ברקת על "אדם שאושר על ידי שר האוצר לצורך סעיף זה", שאל חבר הכנסת ח. קופמן: **"האם האישור חל על עסקה מסוימת או לאורך כל השנה?"**

מר ברקת, שיכול היה להסביר (אם היה חושב כך) כי חישוב ההפרש הוא תמיד לכל עסקה בפני עצמה, השיב כדלקמן: **"אדם צריך להחליט אם הוא רוצה להיכלל בקטגוריה הזו."**

65. על כן, ככל שניתן ללמוד על משמעות החוק מתולדות חקיקתו, למצער יש לומר כי הליכי החקיקה של סעיף 5(א) אינם מגלים כוונה (סובייקטיבית) לשלול חישוב הפרש מצרפי כאשר הנסיבות מצדיקות זאת.

66. בשולי הדברים אציין עוד טיעון שהיה בפי המשיב בנושא זה:

**"אימוץ פרשנות המערערת לעניין חישוב המס באופן מצרפי, יביא למצב שבו המערערת לא תעביר לקופת המדינה כספים שגלגלה וגבתה מהצרכנים הסופיים על חשבון מס הערך המוסף הגלום בחשבוניות אשר הוציאה בעת קיומו של הפרש חיובי, וכספים אלו יוותרו בידה."**  
(מתוך סעיף 71 לסיכומי המשיב)

אולם מצב זה אינו שונה ממקרה בו מס עסקאות, הנגבה על ידי **עוסק רגיל** מלקוחותיו, "נותר בידיו" בשל ניכוי מס תשומות מנגד. כמוסבר, מנגנון סעיף 5(א) אמור "לדמות" תוצאה זו.

67. לפיכך, שוכנעתי כי יש הצדקה ואפשרות, לפחות בנסיבות הנדונות, להתיר תחשיב מצרפי כלשהו.

68. כאן יובהר כי המערערת דן הציעה, בחלופה זו, כי התחשיב המצרפי ייעשה **"על כל הרכבים המופנים מאותו יבואן כמכלול"** (ראו, בין היתר, כותרת הנושא המופיעה לפני סעיף 85 לסיכומיה). והנה לשיטת המערערת:

**"... יש להתייחס לכל העסקאות שנעשות עם אותו יבואן כמכלול, כאשר כאמור לעיל, לאורך זמן, המערערת מסיימת ברווח. שכן, כאמור, כל העסק של המערערת בנוי על קיומן של 'מסות' רכישה ומכירה. המערערת לא בודקת כל רכב באופן ספציפי, אלא מתייחסת לצבר הרכבים כמכלול..."**

במצב דברים זה, כאשר המערערת מסתכלת על רכישה של הרכבים כמכלול, יש לבצע חישוב מצרפי, בהתאם לסעיף 5(א) לחוק מע"מ, כלומר חישוב המתבסס על עלות הרכישה של כלל הרכבים אותם מחויבת המערערת לרכוש **מיבואן ספציפי** לבין המכירות של אותם רכבים."  
(מתוך סעיפים 94 ו-95 לסיכומי המערערת; קווי ההדגשה אינם במקור)

לאור עמדה זו של המערערת עצמה, אינני נדרש לאפשרות של עריכת חישוב מצרפי לגבי כלל היבואנים יחד, כמאגר אחד.

69. אימוץ אפשרות עריכת תחשיב מצרפי מעלה שאלה נוספת: מהו **משך התקופה** שיובא בחשבון לצורך עריכת תחשיב הפרש מצרפי? האם רווח מעסקה ברכב פלוני בתקופה פלונית ינוטרל בשל הפסד מעסקה ברכב אלמוני בתקופה אחרת (קודמת או מאוחרת)? לדעתי התשובה לשאלה זו מצויה בסעיף 67(א) לחוק:

**"חייב במס יגיש למנהל בדרך שקבע שר האוצר דו"ח לכל תקופה שקבע שר האוצר כתקופת דו"ח לחייבי מס דרך כלל או לסוגים (להלן - דו"ח תקופתי), ובלבד שמוסד כספי יגיש דו"חות נפרדים לגבי השכר ששילם ולגבי הרינוח שהפיק, ותקופת הדו"ח לגבי הרינוח תהיה שנת מס."**

תקנה 20(ב) לתקנות המע"מ המשלימה את הוראות סעיף 67(א) הנ"ל:

**"תקופת דו"ח של עוסק לענין סעיף 67 לחוק תהא בת חודש ותחילתה באחד בחודש."**

דהיינו, תקופת הדיווח הבסיסית על פי חוק מס ערך מוסף היא **חודש**. כלל זה חולש, לכאורה, גם על עוסק שהמס שלו מחושב בהתאם לסעיף 5(א) לחוק.

70. אמנם לגבי עוסק שממוסה לפי השיטה הרגילה (ניכוי מס תשומות כנגד מס עסקאות) סעיף 38(א) מאפשר ניכוי מס התשומות הגלום בחשבונית מס מסוימת בתוך שישה חודשים מיום הוצאת החשבונית (ואף קיימת אפשרות הארכת מועד זה לפי סעיף 116(א) לחוק). אולם לטעמי שיקולי פשטות, יעילות וודאות מחייבים שיטה סגורה יותר ליישום סעיף 5(א) על בסיס מצרפי. אמנם מצאנו עיגון בלשון החוק לתחשיב המצרפי עצמו (בניגוד לתחשיב על בסיס כל רכב משומש בודד), אולם לא נמצא בסיס כלשהו לקיזוזים כאמור על פני ציר הזמן, בין חודש אחד למשנהו (אחורה או קדימה). לדעתי, "ההפרש" המחושב לפי הסעיף האחרון חייב להיות חודשי, בהתאם לתקופת הדיווח הנהוגה כאמור. דהיינו, יסוכם תוצאות המכירות שהתרחשו באותו חודש (ללא קשר למועדי הרכישה של כלי הרכב הנמכרים). אם התוצאה המצרפית מפעילות המסחר בכלי רכב משומשים בחודש פלוני מול יבואן מסוים תהיה חיובית, אזי העוסק ישלם את המס בהתאם להפרש הכולל. ואם התוצאה תהיה שלילית, הרי לא ישולם מס בגין אותו חודש, אולם תוצאה שלילית זו לא תשפיע על החשבון בגין כל חודש אחר, מוקדם יותר או מאוחר יותר. לדעתי, זו תוצאה ראויה, ישימה ומבוססת בהוראות החוק.

71. תימוכין לפתרון זה ניתן אף למצוא בסעיף 9(ב) לחוק שצוטט לעיל: בנושא מסחר בניירות ערך, נאמר שם במפורש כי ה"הפרש" הוא בין סך כל מחיר הרכישה **"בתקופת דו"ח פלונית"** לבין סך כל מחיר מכירתם **"באותה תקופת דו"ח"**.

72. על כן, על רקע מכלול הנסיבות המסוימות של המקרה הנדון, אני מקבל את הטעון החלופי של המערערת בנושא התחשיב המצרפי במובן המתואר לעיל.

## ז. סיכום

73. בהתאם לאמור לעיל, המנהל יערוך שומות מס עסקאות חדשות לתקופות הנדונות. בשומות אלה: (א) לא יובאו בחשבון הודעות הזיכוי לספרים שרשמה המערערת; (ב) כן יותר תחשיב מצרפי חודשי בנוגע לכל יבואן בנפרד, כמסובר לעיל (וללא קיזוז בין חודש לחודש).

74. לנוכח התוצאה המעורבת, אין צו להוצאות.

75. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, כ"ב אלול תשפ"ה, 15 ספטמבר 2025, בהעדר הצדדים.

( - ) שופט

[1] בנוסף, העידו מטעם המערערת מר מנשה ברק, שכינה כמנכ"ל החברה, ומר גבריאל ג'רד, סמנכ"ל הסחר. מטעם המשיב העיד מר הוגו פרייברג, מנהל תחום ביקורת.

[2] טיעון בעניין זה הועלה הן בסעיפים 9.15 עד 9.19 להשגת המערערת מיום 1.11.2018 על השומה לפי מיטב השפיטה, והן בסעיפים 57 עד 60 לכתב הערעור בהליך דנן.

- [3] יצוין כי ביום 18.5.2020 רשות המסים הוציאה הוראת פרשנות 1/2020 בנושא "אופן הטיפול בעסקאות תיווך או מכירת רכב פרטי, אופנוע או טרקטורון משומש". שם, בסעיף 3(ב)2, אגב מתן הוראה לגבי החלת סעיף 5(א) לחוק ותקנה 2(א) הנ"ל, הוטעם כי "האמור... לעיל לפיה החבות במס תהיה על ההפרש שבין מחיר הרכב בעת המכירה לבין מחירו בעת הרכישה **יחול לגבי כל רכב משומש בנפרד**" (קו ההדגשה איננו במקור). דא עקא, ההליך דן נפתח לראשונה בחודש ספטמבר 2019 וכתב הערעור הוגש בחודש פברואר 2020. דהיינו, בעת פרסום הוראת הפרשנות, נושא המחלוקת כבר היה מונח בפני בית המשפט, אך עובדה זו לא מצאה ביטוי בהוראת הפרשנות.
- [4] יש מקום לשער, למעלה מן הנדרש, כי במגרש מצוי של מסחר בכלי רכב משומשים, מירב העסקאות (רכישה מפלוני ומכירה לאלמוני) מסתיימות ברווח, כך שבאותם מקרים רבים אין נפקות של ממש לסוגיה הנוכחית.
- [5] הוראה דומה לסיפא האמורה הייתה כלולה בהצעת החוק משנת 1975 כסעיף 42 המוצע, אך ההוראה המוצעת נמחקה בנוסח החוק הסופי. כעבור ארבע שנים תוקן סעיף 5(א) והוספה הסיפא.
- [6] באותו אופן אינני נדרש כאן לפרשנות תקנות מס ערך מוסף (מכירת מטבעות, מדליות ומטילי זהב), התשנ"ב-1994, בהן מצויות הוראות דומות מאוד לתקנות הרהיטים.
- [7] בחוק מס ערך מוסף מצויים הסדרים, לרבות בסעיפים 17 ו-19, לפיהם רואים אדם שעוסק לכאורה ברכישה ובמכירה של ממכר, כאילו היה מתווך שעשייתו הוא מתן שירות. כך לגבי שלוח הפועל בשליחות גלויה (סעיף 17(א)), וכך לגבי "מוכר בולים, אסימונים, שטרות, ניירות ערך וכיוצ"ב" על פי סעיף 19(א) ו-19(ב). באותם מקרים, העסקה המבוצעת היא מתן שירות והעוסק האמור איננו נתפס כמי שמוכר דבר. לעומת זאת, סעיף 5(א) לחוק איננו מתיימר לשנות את סיווג העסקה ממכר לסוג אחר. סעיף 2 לחוק קובע את העקרון הכללי כי מס ערך מוסף יוטל "בשיעור אחד ממחיר העסקה". סעיף 5(א) יוצר חריג לעניין זה וקובע כי בנסיבות מסוימות הטלת המס לא יהיה "ממחירם המלא" של הנכסים הנמכרים אלא מן "ההפרש" כמוגדר שם. עם זאת, הן על פי סעיף 5(א) והן על פי סעיף 19(ב) מנגנון המיסוי אמור לדמות את התוצאה שהייתה מתקבלת לפי השיטה הרגילה, אילו ניתן היה לנכות מס תשומות.