

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

כאשר המחוקק אומר "ארוחה" למה הוא מתכוון

לעניין "תשומה בשל עובד" לצרכי תקנה 15א

לתקנות מע"מ?

פתח דבר

לאחרונה דחה בית המשפט העליון (ע"א 2180/21) את הערעור אשר הגישה רשות המסים בעניין **אמדוקס**, אשר עסק בפרשנות המונח "ארוחה" בהגדרת "תשומה" בשל עובד כמשמעותה בתקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "התקנות"). בכך אישר בית המשפט העליון את פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין **אמדוקס ישראל בע"מ** (ע"מ 17-09-22467) בראשות כב' השופט ש. **בורנשטיין** מיום 17 בספטמבר 2020 (להלן: "עניין **אמדוקס**"). כפי שיפורט להלן, במסגרת פסק דינו קיבל כבוד השופט **בורנשטיין** את ערעורה של המערערת וקבע באופן תקדימי, בניגוד לעמדת רשות המיסים, כי במקומות עבודה שבהם מעמידים לטובת העובדים מתחם ייעודי לצריכת מזון, הרי שהמונח "ארוחה" אינו כולל גם את דמי השכירות היחסיים - וכן עלויות תפעוליות שוטפות כגון: מים, חשמל, דמי ניהול וארנונה - אשר ניתן לייחס לאותו מתחם.

טרם שנביא בהרחבה מקביעותיו של בית המשפט לעניין זה, נציג תחילה את הוראות המסגרת הרלוונטיים לדיוננו, נסקור בקצרה את הרקע לחקיקת תקנה 15א לתקנות ונביא בקצרה את עמדת הפסיקה לאחר חקיקת התקנה כאמור.

הוראות מסגרת

סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "חוק מע"מ") הקובע את בסיס המס והמהווה את ההוראה המרכזית לחוק, קובע כדלקמן:

"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין...".

בסעיף 1 לחוק מע"מ, סעיף ההגדרות, מוגדרת "עסקה", כהאי לשנא:

"עסקה" – כל אחת מאלה:

- (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;
- (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;
- (3) עסקת אקראי."

הגדרת "שירות" באותו הסעיף קובעת כי:

"שירות" – כל עשיה למען הזולת שאינה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף, ובחבר בני אדם - גם עשיה כאמור למען חבריו, אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו".

סעיף 38(א) לחוק קובע כי:

השני, ניתן שנתיים מאוחר יותר בעניינה של חברת כלל סחר בע"מ (להלן: "כלל סחר").

עניין תעשיות רוגוזין (ע"א 446/79)

בעניין רוגוזין (המערערת הראשונה) דובר במפעל תעשייתי באשדוד אשר בחצרו הוקמה מסעדה שהופעלה על ידי אנשים שאינם עובדי תעשיות רוגוזין ואשר סיפקה ארוחות בוקר וצהרים לעובדי המפעל. הפעלת המסעדה נעשתה על פי הסכם בין מפעליה לבין תעשיות רוגוזין. בהתאם להסכם התחייבו מפעלי המסעדה לספק ולהגיש את הארוחות לעובדי המפעל לפי תפריטים ומחירים שנקבעו בהסכם. מנגד, התחייבה תעשיות רוגוזין להעמיד מקום מתאים במפעל לרשות בעלי המסעדה, וכן לספק הריהוט והציוד הנדרש להקמתה ולשאת בהוצאות השוטפות מהפעלתה.

באופן דומה, בעניין נתיבי אוויר (המערערת השנייה) דובר בחברת אל - על אשר הקימה חברת בת כדי שזו תספק לעובדיה של אל - על ארוחות ללא כל תשלום במסעדה שהוקמה בשטח אל - על תוך שהיא נושאת בכל תקציבה של חברת הבת.

מנהל מע"מ סירב להתיר למערערות את ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות שהוציאו בעלי המסעדות בכל אחד משני המפעלים למערערות בהתאמה.

בית המשפט העליון מפי כב' השופט ח. כהן קבע, כי השירות שהמסעדות נותנות, קרי, אספקת הארוחות, הוא שירות אשר ניתן למפעלים, כטענת המערערות, ולא שירות לעובדים, כטענתן של רשויות מע"מ. כן

"38(א) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין.....".

המונחים "עוסק" ו-"מס תשומות" מוגדרים בסעיף 1 בהתאמה, כדלקמן:

"עוסק" – מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי;

"מס תשומות" – מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו;

וסעיף 41 לחוק קובע כי:

"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".

הנה כי כן, משילוב ההוראות כאמור, יוצא כי עוסק רשאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות אשר שימש לעסקה חייבת במס.

הרקע לחקיקת תקנה 15א לתקנות

תקנה 15א לתקנות חוקקה על רקע שני פסקי דין שיצאו מבית מדרשו של בית המשפט העליון. הראשון, ניתן במרץ 1980 בעניין של "תעשיות רוגוזין בישראל בע"מ" (להלן: "רוגוזין") ו-"אל-על נתיבי אוויר לישראל" (להלן: "נתיבי אוויר") אשר נדונו ביחד, וניתן בהם פסק דין אחד לאור זהות השאלה המשפטית (להלן: "תעשיות רוגוזין").

תשומות. המערערת ביקשה לקבל את הערעור תוך שהיא מסתמכת על הכרעתו של בית המשפט העליון בעניין **רוגוזין**.

מנהל מע"מ הודה שהלכת **רוגוזין** חלה במישרין על העניין כאמור אך באותה נשימה הסתייג וציין, על יסוד טענתו החלופית בערכאה דלמטה, כי המערערת תוכל לנכות את מס התשומות ובלבד שהיא תשלם מע"מ עבור השירות שהיא נותנת לעובדיה.

בית המשפט קיבל את הערעור תוך שהוא מבהיר לעניין זה כי השאלה אם רשאית המערערת לנכות את המס הכלול בחשבוניות אשר הוצאו על ידי בעל המסעדה הוכרעה בעניין תעשיות **רוגוזין** וכי בנסיבות אשר הובאו בפניו, לא נמצא כל טעם לסטות מהלכה ז.

כפועל יוצא מכך ובמטרה לסכור את את הפירצה הלגיטימית בהוראות חוק מע"מ, התקין שר האוצר את תקנה 15א שכותרתה "מס תשומות על טובות הנאה", וזו לשונה:

"בתקנה זו –

"תשומה", בשל עובד - נכס או שירות כגון ארוחה, דיור, מתנה או בידור, המיועדים להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובד או של בן-משפחתו";

"עובד" - לרבות אדם שיש לו חלק בבעלות בעסק או אחד ממנהליו.

(ב) מס תשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה בשל עובדו אינו ניתן לניכוי אלא אם הוכח, להנחת

קבע בית המשפט, כי הנכסים או השירותים סופקו או ניתנו בהתאמה למפעלים לצרכי עסקיהם, ולפיכך הם מהווים "תשומות" כהגדרתן בסעיף 1 לחוק, והמס בגינם ניתן לניכוי מהמס בו חייב העוסק כקבוע בסעיף 38(א) לחוק.

עניין כלל סחר בע"מ (ע"א 528/79)

באותו עניין דובר בחברת כלל סחר בע"מ (המערערת) אשר בחצריה הופעלה מסעדה על ידי קבלן פרטי. המסעדה סיפקה ארוחות לעובדי המערערת וזאת תמורת סכומי כסף אשר שילמה המערערת לבעל המסעדה.

מנהל מע"מ סירב להתיר למערערת לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות שהוציא בעל המסעדה. ראשית, נטען על ידי המנהל כי סכומי הכסף המשתלמים על ידי המערערת למסעדה עבור הארוחות אינן שירות הניתן על ידי המסעדה למערערת אלא הם בגין שירות אותו מקבלים עובדי המערערת. לחילופין, צוין כי אפשר לראות בתשלומים שהמערערת משלמת לבעל המסעדה כתשלום עבור שירות שלמעשה המערערת נותנת לעובד כמתנה או כמתנה הניתנת לו, ובמקרה כזה הרי שעל המערערת לשלם מס ערך מוסף.

בית המשפט דחה את הערעור בקבעו כי מס הערך המוסף המשתלם על ידי המערערת לבעל המסעדה אינו ניתן לניכוי כמס תשומות. המערערת אשר לא השלימה עם פסק דין הגישה ערעור לבית המשפט העליון אותו ריכזה בשאלה האם המע"מ הכלול בחשבוניות שהוציא בעל המסעדה ניתן לניכוי כמס

שלמענה הוצאה אותה תשומה, והוא אשר יקבע אם יש רלבנטיות לתקנה כאמור, אם לאו.

שאלת ניכוי מס התשומות בגין ארוחות לעובדים לאחר חקיקת תקנה 15א לתקנות

במהלך השנים, הגיעו לבתי המשפט מקרים נוספים אשר עסקו בשאלת ניכוי מס התשומות בגין אספקת ארוחות לעובדים. הפעם הם נדרשו לבחון את שאלת ניכוי מס התשומות כאמור בהתאם לתקנה 15א לתקנות.

כך למשל, בעניין **התעשייה האווירית** (ע"א 155/89), המערערת סיפקה ארוחות חינם לעובדיה, ללא חיובם של האחרונים במע"מ בגין הארוחות. הארוחות ניתנו על ידי קבלן עצמאי אשר הפעיל מסעדה בתחומי מפעלה של המערערת. המערערת שילמה לקבלן את מחירן המלא של הארוחות, ומנגד, הוציא הקבלן חשבוניות מס למערערת בהתאם. רשויות מע"מ סירבו להתיר את ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות כאמור מהמס בו חייבת המערערת.

בית המשפט העליון אימץ במלואו את פסק הדין בערכאה קמא, תוך שהוא מדגיש את הכלל המנחה בדבר ההקבלה הנדרשת בין המס על העסקאות לבין מס התשומות בשאלה זו, בעקבות התקנת תקנה 15א לתקנות, ובלשונו: "אמור מעתה, כי בעקבות תקנה זו יש לומר כי מס תשומות על ארוחות הניתנות לעובדים לא יהיה ניתן לניכוי, אלא אם כן המעביד מדווח מצידו על אספקת הארוחות

דעתו של המנהל, כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות, והמכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס שמחירן נקבע לפי הוראות סעיף.."

משמע, התקנה קובעת כי מס תשומות שנתחייב בו עוסק על תשומות שרכש בשל עובדו אינו ניתן לניכוי אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של המנהל כי התשומות נמכרו או ניתנו לכשירות לעובד (ראו למשל ע"א 459/09). יודגש כי תקנה 15א לתקנות חלה על סוגים שונים של הטבות הניתנות לעובדים והמיועדים להנאתם, לתועלתם לרווחתם או לטובתם של העובד או של בן משפחתו. ואולם, אם התשומות שנרכשו הינן לטובת המעביד, דוגמת הסעות מאורגנות, השתלמויות וימי עיון, התקנת אמצעי בטיחות וכיו"ב, כי אז אין הוראות התקנה חלה עליהן והמעביד יוכל לנכות את מס התשומות גם מבלי שיהיה חייב למכור את ההטבה לעובד ולשלם בגינה מע"מ.

דומה כי הבחנה זו מקובלת גם על רשויות מע"מ, אשר קובעות בנוהל מע"מ (תאמ"ו) 66.712 שכותרתו - "שירותי רווחה לעובדים", כדלקמן:

"712.3 להלן מובהר באילו מקרים יידרש העוסק לדווח על עסקאות בגין מתן שירותי רווחה לעובדים, ובאילו מקרים לא יחויב העוסק במס, ומאידך יהיה רשאי לנכות את מס התשומות.

712.4 ההבחנה העיקרית היא אם עיקר התועלת הוא לטובת העובד או לטובת המפעל."

נמצא אם כן, כי שאלת תחולת תקנה 15א לתקנות תעשה על רקע הפעלת מבחן המטרה הדומיננטית

שטחים לטובת חדרי אוכל לעובדיה. בנוסף, הקצתה המערערת שטחים למטבחים, מכונות לשטיפת כלים, חדרי אחסון וקירור. הארוחות לעובדים ברעננה ושדרות סופקו על ידי על-ידי חברת קייטרינג חיצונית (להלן: "חברות הקייטרינג").

המערערת לא ניכתה את מס התשומות הכלול בחשבוניות שהוצאו לה על-ידי חברות הקייטרינג, וזאת בהתאם לתקנה 15א דלעיל. המערערת אף לא ניכתה את מס התשומות בגין הציוד שרכשה לצורך המטבחים המשמשים להכנת הארוחות ובכלל זאת התנורים, המקררים, מכונות שטיפת הכלים, שולחנות וכסאות האוכל. לעומת זאת, המערערת ניכתה את מס התשומות הגלום בחשבוניות שהוצאו לה על ידי הצדדים השלישיים שהשכירו לה את הבניינים למשרדיה וכן ניכתה את מס התשומות בגין התשומות הקשורות בהפעלת משרדיה שבבניינים האמורים, כגון: חשמל ודמי ניהול.

המשיב (מנהל מע"מ נתניה) הוציא למערערת שומת תשומות בסך של כ-5 מיליון ש"ח (קרון) בגין החלק היחסי של התשומות הנ"ל, וזאת כיחס שטחי חדרי האוכל, המטבחים וחדרי האחסון והקירור להלן: **"מתחמי ההסעדה"** וקבע כי תשומות אלו (להלן: **"התשומות שבמחלוקת"**) הינן בגדר **"הטבה לעובד"** ונכללות כחלק מ"ארוחה" כמשמעותה בתקנה 15א לתקנות.

בית המשפט

בראשית הדברים, ציין השופט **בורנשטיין**, כי בהיעדר מחלוקת על כך שהמערערת אינה זכאית לנכות מס

כעסקאות חייבות במס. התוצאה המעשית היא שאם כך ינהג המעביד, הרי שמצד אחד יהיה רשאי בניכוי מס התשומות, אולם, מצד שני, יצטרך לשלם מע"מ על הארוחות שהוא מספק לעובדים בחינם ולדווח על כך. המשמעות היא שדרך כלל התשלום והניכוי יקזזו זה את זה."

להשלמת התמונה בנקודה זו יצוין כי בית המשפט מוצא חיזוק להכרעתו כאמור, ובהתאמה לקביעת המצב המשפטי הנכון לאחר חקיקת תקנה 15א לתקנות, בפסק הדין שניתן בעניין **אתא** (ע"א 364/81), בו עסק בית המשפט העליון בשאלת חבות מע"מ עסקאות בגין מתן ארוחות לעובדים. בית המשפט קבע כי הואיל והספקת הארוחות על ידי המשיבות נעשתה כנגד תמורה מצד העובדים, הרי שמדובר בפעולת "מכר" אשר נעשתה ב"מהלך העסקים" ולפיכך המדובר ב"עסקה" לצרכי חוק מע"מ החייבות בתשלום מע"מ. כן מבאר בית המשפט העליון כי ניתן לראות בהספקת הארוחות גם כ"שירות" לצרכי חוק מע"מ ומשכך, וגם במקרה כזה נעשתה "עסקה" במובן החוק.

עניין אמדוקס מחוזי ועליון

העובדות

כאמור לעיל בעניין **אמדוקס** נדרש בית המשפט לשאלת פרשנות התיבה **"ארוחה"** בהגדרת "תשומה" כמשמעותה בתקנה 15א לתקנות. באותו מקרה, הקצתה המערערת בקומפלקס הבניינים אותו שכרה ברעננה וכן בבניין אותו שכרה בשדרות,

מעמידים לטובת העובדים פינת ישיבה, פינות הסבה, מזנונים וכיו"ב מתחמים – מצומצמים בהרבה ממתחמי ההסעדה רחבי היקף אצל המערערת – המשמשים לעובדים לצורך מאכל ומשתה; ואף מתחמים נוספים המצויים במקומות העבודה שאינם מיועדים לארוחות - אך גם לא לביצוע העבודה עצמה - כגון: מנוחה או העשרה.

לאור האמור, בית המשפט מחדד כי מתקין התקנות לא התכוון לייחס מתוך כלל דמי השכירות חלק כלשהו לתשומות "בשל עובד" ביחס למקומות שבהם מתבצעת פעילות שאינה עבודה ממש.

שלישית, השופט **בורנשטיין** דחה את טענת המשיב לפיה יש לערוך הקבלה בין ארוחה שאוכל עובד בחדר אוכל במקום העבודה לבין עובד הסועד במסעדה חיצונית הגם שברור כי מחיר הארוחה במסעדה מגלם את כלל העלויות לרבות דמי השכירות תוך שהוא מבאר לעניין זה כי השאלה בנדון דידן היא לא מהי "ארוחה" במסעדה אלא מהי ארוחה לצרכי הוראת תקנה 15 לתקנות, וכדבריו: **"אין דינה של ארוחה במסעדה כדין ארוחה במקום העסק. צא וראה כי אף המשיב אינו סבור כי מקום שבו מספק המעביד לעובדיו תלושים לרכישת אוכל במסעדות ובתי קפה בשירות "טייק אווי", ואלה חוזרים לאחר רכישת האוכל למקום העבודה וצורכים אותו שם, כי יש להוסיף לתשומות שאינן מותרות בניכוי גם חלק יחסי מדמי השכירות, החשמל, המים והארנונה, של מקום העבודה. משמע, כי אם כבר נדרשת איזו השוואה, הרי שהיא אינה בין מתחמי ההסעדה של המערערת לארוחה**

תשומות בגין החשבונות אותן היא מקבלת מחברות הקייטרינג או בגין הציוד שרכשה למטבחים או הריהוט בחדר האוכל, הרי שהשאלה הדורשת הכרעה היא האם במקומות עבודה שבהם מעמידים לטובת העובדים מתחם ייעודי לשם צריכת מזון ומשקה, לאו דווקא בדרך ובסדרי הגודל המאפיינים את המערערת, כולל המונח **"ארוחה"** גם את דמי השכירות היחסיים שניתן לייחס לאותו מתחם ועלויות נוספות כגון: חשמל, מים, דמי ניהול וכו". בית המשפט משיב על כך בשלילה.

ראשית, מציין בית המשפט כי יש להחיל את תקנה 15 על תשומות הקשורות באופן מובהק ובלעדי לארוחה, כגון: חומרי גלם ועבודה וכדברי בית המשפט: **"לגישתי, יש להחיל את תקנה 15 על תשומות הקשורות באופן מובהק ובלעדי לארוחה. כך, חומרי הגלם והעבודה (ובמקרה דנן - התשלום לחברות הקייטרינג), הציוד והריהוט, הן תשומות בשל העובד ואין לנכות מס תשומות בגינן. לעומת זאת, התשומות היחסיות הקשורות למקום שהוקצה על ידי המעביד, מתוך מבנה המפעל או המשרדים, לשם הכנתה וצריכתה של הארוחה, דהיינו החלק היחסי מתוך דמי השכירות, החשמל, המים, הארנונה ודמי הניהול, אין מקום לראותן כתשומות בשל העובד."**

שנית, ביאר כב' השופט **בורנשטיין** כי, היות שהמונח "ארוחה" בתקנה 15 לתקנות הינו אך דוגמה לטובת הנאה של העובד שאין לנכות בגינה מס תשומות, הרי שהכרעה בשאלה שבמחלוקת מחייבת אותו לשוות לנגד עיניו גם מקומות עבודה שבהם

למרכיביה, ואין לומר כי היא מעניקה לעובדיה שתי הטבות נפרדות (פריטי המזון ומקום הישיבה), אלא הטבה אחת - שהיא הארוחה. דומני כי המשיב מניח בעניין זה את המבוקש; לגישתי, המקום שבו המעביד מספק לעובד את הארוחה (או טובת הנאה אחרת) אינו הטבה במובנה של תקנה 15א, כשם ששטחים נוספים המצויים במקום העבודה, שאינם משמשים לצורך עבודה ממש (למשל פינת המנוחה, או חדר הכושר המצוי במקום העבודה), אינם הטבה שראוי לשלול בגינה את ניכוי מס התשומות."

שביעית, לא ניתן להתעלם לדידו של בית המשפט מהסכם שומה ביחס לעוסק אחר אשר קיבל תוקף של פסק דין וקבע כי אין לכלול בגדר המושג "ארוחה" את החלק היחסי מהתשומות שהוציא המעביד עבור המקום המשמש כחדר אוכל של העובדים בתחומי המפעל. בית המשפט התקשה לעניין זה לקבל טענת "טעות" בכריתת הסכם שומה כנימוק למצב של איפה ואיפה בין נישומים שעניינם דומה וציין כי ראוי היה שהמשיב, טרם שחותם על הסכם שומה, ועוד במסגרת של ערעור מס, ייתן דעתו להשלכות רחביות שעלולות להיות לו.

להשלמת התמונה יצוין כי לאור הניתוח האמור, לא ראה השופט מקום להידרש לשאלה האם העובדה שהמערער העמידה לטובת העובדים חדר אוכל מצויד היטב היא בבחינת הכרח (לפי טענת המשיב). או שנעשה בחדר האוכל שימוש מעורב (כטענת המערער).

במסעדה, אלא בין מתחמי ההסעדה של המערער למעביד אחר המספק לעובדיו אך ורק מקום לאכול את מזונם."

רביעית, ובהתייחסו לטענת המשיב כי התכלית המונחת ביסוד תקנה 15א ביקשה למנוע עקיפה של עקרון ההקבלה, מבאר המשפט כי השאלה בנדון דידן אינה אם העובד הוא הצרכן הסופי של הארוחה אלא מה נכלל במסגרת אותה הארוחה לצורך התקנה, תוך שהוא מציין לעניין זה כי המקום שמקצה המעביד לטובת העובדים על מנת שיאכלו את ארוחתם אינו מהווה "חלק מהארוחה".

חמישית, בית המשפט דחה את ניסיונו של המשיב למצוא תימוכין לעמדתו בפסק הדין בעניין **מכתשים** (ע"ש 5/89), שם נקבע כי שירותי ניקיון של חדרי אוכל שהפעיל עוסק לצורך הספקת ארוחות לעובדיו, מהווים חלק בלתי נפרד מ"ארוחה" הניתנת לעובד. אדרבה, בית המשפט מוסיף ומציין לעניין זה כי בעניין מכתשים כאמור מנהל מע"מ לא אסר בניכוי חלק יחסי שניתן לייחס לשטח חדר האוכל.

שישית, בית המשפט דחה אף את ניסיונו של המשיב להשוות בין המקרה דנן לבין המקרה שנדון במספר פסקי דין בעניין מארזי הפירות ותקנה 8 לתקנות (ראו למשל ע"מ 30285-04-16), שם נקבע כי יש לבחון את ה"מכלול" ולא את מרכיביו. בהתייחסו לכך מציין בית המשפט כדלקמן: **"כאמור, לדידי "המכלול" הוא מה שמשמש אך ורק לצורך הארוחה, להבדיל מדמי השכירות. המשיב סבור כי המערער אינה רשאית לפצל את עסקת אספקת "הארוחה"**

בהמשך, נוכחנו לראות כי בעניין **אמדוקס**, בצדק לטעמנו, דחה בית המשפט את ניסיונה של רשות המיסים למתוח את גבולות המונח "ארוחה" לצרכי תקנה 15א לתקנות תוך שהוא קובע כי המקום שמקצה המעביד לטובת העובדים על מנת שיאכלו את ארוחתם, אינו חלק מהמונח "ארוחה".

בבסיס פרשנותה של רשות המיסים למונח "ארוחה" בעניין **אמדוקס** כאמור עמדה הטענה ולפיה לעובד נוצרה הנאה במידה מסוימת.

ישאל השואל: אם מעביד הרוכש, למשל, מזגנים על מנת לצנן את החום באולם הייצור, או וילונות למשרד על מנת להציל את חדרי העובדים, אינו יכול לנכות את מס התשומות הכרוך ברכישה? האם במקרים אלו ובדומים להם נרכש נכס להנאת ו/או לטובת ו/או לרווחת ו/או לתועלת העובד?

התשובה לשאלות אלו היא בשלילה, קרי, ברי שהמעביד יכול לנכות את מס התשומות הנ"ל. תשובה זו נובעת, בראש ובראשונה, מהתכלית אותה ביקשה תקנה 15א לתקנות להשיג והיא מניעת הסבת חלק משכר העובד מתשלום במזומן למתן שווה כסף, על מנת שהמעביד יוכל לקזז תשומות, ניכוי שלא ניתן היה לבצע בעת תשלום במזומן לעובד לאור ההחרגה של עבודת עובד מהגדרת "שירות". לפיכך, אם מעביד רוכש תשומות אשר משרתות אותו בראש ובראשונה, הרי שגם אם העובד נהנה מכך אגב אורחא - אין בכך בכדי להחיל את תקנה 15א לתקנות.

על רקע האמור, קיבל בית המשפט את ערעור המערערת.

בית המשפט העליון בפסק דין תמציתי מפי כב' השופטת ד. ב. ארז אימץ את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, בציינו כדלקמן: "**התרשמותנו הייתה שפסק דינו של בית המשפט המחוזי נדרש לסוגיה זו באופן נרחב, המבוסס על הדין והעובדות ועל כן המלצנו למערערת לחזור בה מערעורה. לאחר שנטלה שהות לצורך כך המערערת הודיעה כי היא עומדת על ערעורה, בהסבירה כי היא עושה כן בין השאר מטעמים שעניינם הבהרת המצב המשפטי. בשלב זה ולאחר שחזרנו ושקלנו את הדברים לא נותר לנו אלא לאמץ את פסק דינו של בית המשפט המחוזי. פסק דינו מבוסס על פרשנות התקנה שבפנינו ואיננו נוקטים כל עמדה באשר לאפשרות של שינוי המצב המשפטי על דרך תיקונה, ככל שהמערערת תבקש לקדם שינוי בכיוון זה.**"

לאור האמור, דחה בית המשפט את ערעור המשיב.

סיכומו של דבר

ברשימה זו ביקשנו לעמוד על קביעותיהם של בתי המשפט בעניין **אמדוקס** באשר לשאלה מהי "ארוחה" לצרכי תקנה 15א לתקנות. לשם כך, הבאנו, תחילה את הוראות המסגרת הרלוונטיות ועמדנו על הרקע לחקיקת התקנה כאמור.

לסיכום, הפרשנות של רשות המיסים למונח "ארוחה" כפי שבאה לכלל ביטוי בעניין **אמדוקס** אינה מתיישבת עם הלשון הפשוטה של התקנה ואף אינה עולה עם תכליתה. התנהלות רשות המיסים בעניין **אמדוקס** מהווה דוגמה נוספת לניסיונה לעיתים למתוח את גבולות המילה והלשון בהוראות החוק השונות עד למחוזות בהן מתאינת כוונת המחוקק. לאור דבריו של בית המשפט העליון בעניין **אמדוקס**, מעניין יהיה לראות אם רשות המסים, תפעל לשינוי תקנת 15א לתקנות.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות- צוות המשרד: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הדר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק, (משפטן) איציק אירים ויועץ המשרד לענייני מיסוי ישראל ומענקי קורונה רו"ח אפי לבקוביץ. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.