



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

בפני כב' השופט אילן סלע

טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד מנחם טולצ'נסקי, אלעד מירחיס ושירה אפרתי המעוררת

נגד

מנהל מע"מ ירושלים  
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי),  
ע"י עוה"ד חגי דומברוביץ וניר סרי המשיב

### פסק דין

#### הרקע וטענות הצדדים

1. ערעור על שומת המשיב מיום 7.04.21 בה נקבע כי המערערת לא תוכל לנכות מס תשומות בו נשאה בגין הוצאותיה עבור מערך ההסעות שהיא מפעילה להסעת עובדי הייצור למפעליה השונים בישראל ובחזרה מהם (להלן: "מס התשומות", "מערך ההסעות") בתקופה שבין חודש מרץ 2016 עד דצמבר 2020. המשיב הסכים כי המערערת תוכל לנכות מס תשומות בגין הסעות עובדיה למפעלה ב"נאות חובב" ולמשמרות הלילה בכל מפעלי הייצור של המערערת. ביום 5.04.22 דחה המשיב את השגת המערערת על השומה (להלן: "ההחלטה"), ומכאן הערעור שבפני.

2. המחלוקת העיקרית מתמקדת בפרשנות תקנה 15 א לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "התקנות") הקובעת:

(א) בתקנה זו –

"תשומה", בשל עובד - נכס או שירות כגון ארוחה, דיור, מתנה או ביזור, 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 דעתו של המנהל, כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

כשירות, והמכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס שמחידן נקבע לפי הוראות סעיף 10 לחוק.

3. ובהחלטת מיסוי 2937/16 (להלן: "החלטת המיסוי") הקובעת את התנאים שרק בהתקיימם יכיר המשיב במס תשומות בגין הסעות עובדים למקום העבודה וחזרה. סעיף ג' להחלטת המיסוי קובע שלושה תנאים מצטברים להכרה בניכוי הוצאות מעסיק בגין מערך הסעות לעובדיו. לגבי התקיימות שניים מתוכם לא הייתה מחלוקת: (א) ההסעה מאורגנת על ידי המעביד; (ב) המעביד משלם במישרין עבור ההסעה. המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בתנאי השלישי הדורש ש"ההסעה הכרחית בשל תנאי העבודה". ביחס לתנאי זה – תנאי ההכרחיות, נקבע בהחלטת המיסוי כי הסעה תחשב הכרחית בהתקיים אחת מאלו:

1. אין שירות תחבורה סדיר ותדיר מבית העובד למקום העבודה.
2. שעות העבודה הן כאלה, שאין אפשרות להגיע לעבודה בתחבורה ציבורית סדירה או סיום העבודה הוא בשעה שאין תחבורה ציבורית סדירה באותה שעה.
3. תנאי עבודה מיוחדים מכתיבים הסעת עובדים במרוכז על ידי המעביד.

4. עיקר המחלוקת בין הצדדים היא בשני עניינים:

האחד, בשאלת התקיימות הסיבה השלישית, סעיף 3(ג)(3) להחלטת המיסוי, לאמור "תנאי עבודה מכתיבים הסעת עובדים במרוכז ע"י המעביד". טענת המערערת בעניין זה הייתה כי ארגון ההסעות לעובדים נעשה מתוך מטרה עסקית מובהקת של הבטחת רצף הייצור במפעליה ללא תקלות שעשויות היו לקרות לו ריכוז וקיבוץ עובדי הייצור שלה במשמרות השונות לא היה בשליטתה. לפיכך נטען, היא הנהגית העיקרית מהפעלת מערך ההסעות והתועלת שמפיקים מכך העובדים היא תועלת עקיפה בלבד. המשיב דחה טענה זו וקבע כי ברוב המקרים קיימת תחבורה ציבורית סדירה ורציפה, באמצעותה יכולים העובדים להגיע באופן עצמאי למפעלי המערערת השונים, ואין אפוא הכרחיות בקיום הסעה לעובדים. לדבריו, אין בהסעות צורך מיוחד למערערת והתועלת שהוא מפיק ממנה משנית לטובת ההנאה שמפיקים מכך העובדים.

השני, מתמקד בסיבה השנייה, ובשאלה מה דינה של הסעה מאורגנת לעובדים מביתם למקום העבודה ובחזרה, כאשר רק בכיוון אחד אין אפשרות לעשות שימוש בתחבורה ציבורית סדירה. לטענת המשיב, במקרה שכזה יש להכיר במס תשומות רק בגין הנסיעה בה אכן אין אפשרות נסיעה בתחבורה ציבורית, בעוד שהמערערת טוענת שבמקרה כזה יש להכיר בשתי הנסיעות, גם בזו



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

המתקיימת בשעה שיש בה תחבורה ציבורית. לאמור, במקרה בו העובדים יכולים להגיע למקום העבודה בתחבורה ציבורית, אך בסיום המשמרת לא קיימת תחבורה ציבורית סדירה – לשיטת המשיב יש להכיר במס תשומות רק בגין ההסעה מהמפעל לבתי העובדים ואילו המערערת סבורה כי במקרה שכזה יש להכיר במס תשומות לשתי הנסיעות – הלך וחזר.

וביתר פירוט.

5. טענת המערערת הייתה כי בהתאם להוראות חוק מע"מ, עוסק זכאי לנכות מס תשומות בגין הוצאות שהוצאו "לצרכי עסקו או לשימוש עסקו". נטען כי במקרה זה, התשומות שהוציאה טבע בגין מערך ההסעות, הן באופן מובהק הוצאות שנועדו לצרכי העסק של המערערת ולשימוש בעסקיה, מתוך מטרה מובהקת של הבטחת רצף הייצור במפעלי החברה ללא תקלות שעשויות היו לקרות לו ריכוז וקיבוץ עובדי הייצור במשמרות השונות לא היה בשליטתה.

6. המערערת טענה כי תקנה 15 א' לתקנות אינה שוללת ואינה מגבילה את זכותה של המערערת לנכות מס תשומות בגין הפעלת מערך ההסעות, זאת לפי התנאים הקבועים בתקנה והמבחנים שנקבעו בפסיקה לתחולתה: מבחן התועלת הישירה ומבחן ההנאה הדומיננטית (ראו: דנ"א 4340/03 קינטון 1992 בע"מ נ' מנהל מע"מ גבעתיים (19.10.03); ע"ש (מחוזי-ת"א) 1193/03 תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית בישראל בע"מ נ' מע"מ – מס קניה ומע"מ ת"א (27.03.08)). לשיטתה, אין מקום להידרש כלל להחלטת המיסוי, בין היתר בשל כך שתנאי ההכרחיות שנקבע בה, חורג מהלשון והתכלית של התקנה בהתאם למבחנים האמורים. מדובר בפרשנות של המשיב לצורך החלטותיו שאינה מחייבת את בית המשפט. לצד האמור נטען, כי גם תנאי ההכרחיות הנדרש לפי החלטת המיסוי, מתקיים במקרה זה.

7. לשם השכנוע בטענותיה ציינה המערערת את פריסת מפעליה בישראל, המשמשים אותה לפעילות התעשייתית במסגרת פועלה לייצור מחקר שיווק והפצה של תרופות ברחבי העולם, ובישראל. בשנים הרלוונטיות לערעור הפעילות התעשייתית של המערערת בוצעה ב-9 מפעלים המפוזרים ברחבי הארץ: בקרית שמונה, אשדוד, כפר סבא, נתניה, רמת חובב ו-2 מפעלים בירושלים. העובדים המועסקים במפעלים מגיעים מכל רחבי הארץ, וחלק משמעותי מהם מתגורר במקומות בהם אין תחבורה ציבורית סדירה שעליה הם יכולים להסתמך על מנת להגיע למפעלי הייצור. בחלק מהמקומות, אין תחבורה ציבורית זמינה עם סיום משמרת או בתחילתה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

8. עוד ציינה המערערת, כי תהליך ייצור התכשירים הפרמצבטיים המתבצע במפעליה, הוא תהליך מודולרי מורכב הכולל שורה של שלבים שונים, ואשר כלל הפונקציות והצוותים הנוטלים בו חלק חייבים לפעול "כמקשה אחת" ובהרמוניה, כך שצריך להתקיים קשר שלא יינתק בין המרכיבים השונים בכל שלב בייצור, ואף בין הצוותים עצמם במהלך המשמרות השונות. נטען כי כל סטייה מהוראות הייצור עלולה לפגום בתכשיר המיוצר ולעיתים אף להביא להשמדתו. אופי עבודה זה, נטען, דורש מהמערערת להבטיח רצף ייצור במפעליה. בקווי הייצור השונים קיים צורך קריטי בקשר בין הצוותים השונים ואף בתוך הצוותים עצמם, ולפיכך נוכחות מלאה בצוותים, כמו גם החלפת המשמרות בזמנים קבועים הוא מהותי ביותר לשמירת הרצף האמור.

9. משכך, נטען, כי להיעדרות או איחור למשמרת יש השלכות מהותיות על הליך הייצור: הראשונה השלכה מהותית על הצוות שממנו נעדר העובד ועל התפוקה של אותו צוות שנדרש לעמוד בתפוקה מלאה כדי לא לפגוע ברצף הייצור של התכשירים הרפואיים. ההשלכה השנייה היא על הצוותים האחרים לאורך קו הייצור שייתכן ולא יוכלו להתחיל לבצע את חלקם בהליך בשל עיכוב או פגיעה באחד השלבים שקדמו להם, מצב שעלול להוביל באופן ברור לפגיעה בשרשרת הליך הייצור.

10. בשל כך, טענה המערערת, כי בשונה מתחומי תעסוקה אחרים בהם הדגש הוא על מספר שעות העבודה, בתחום עיסוקה של המערערת החלק הקריטי הוא הזמנים הקשיחים בהם נדרשים העובדים להגיע למפעלים השונים ומשך המשמרות שהם נדרשים לעבוד בכל משמרת, וזאת על מנת לשמור על המסגרת ההרמונית הקריטית לתהליכי הייצור.

11. לטענת המערערת, לצורך שמירה על הרציפות שהוזכרה היא מקפידה על שני עקרונות בסיסיים: האחד, העבודה במפעלי הייצור מתבצעת במתכונת של שלוש משמרות הנפרשות על פני כל שעות היממה. לדוגמא במפעל בכפר סבא משמרת הבוקר היא בין השעות 07:00-16:00, משמרת הערב היא בין השעות 15:20-23:40, ומשמרת הלילה בין השעות 23:00-07:40. כאשר הנחת העבודה היא כי קווי ייצור לא עוצרים לרגע אחד. העיקרון השני הוא ההחלפה בין המשמרות נעשית כמקשה אחת, כלומר כל עובדי המשמרת הנכנסת מתקבצים ביחד, לאחר חפיפה שנעשית בין ראשי הצוותים במסגרתה מתעדכנים בנעשה במשמרת היוצאת ומעבירים תדריכים רלוונטיים לפעולות המשמרת הנכנסת. לאחר זאת, מחליפים את כל עובדי המשמרת היוצאת. במקרים של איחור או היעדרות נוצר צורך להעביר אנשי צוות בין הצוותים השונים לצורך מילוי מקום, פעולה



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

שבהכרח פוגעת באורגניות הצוותים, מחד ומאידך מחסור באיש צוות בהכרח פוגע בתקינות הליך הייצור. נשלחת אף הסעה מיוחדת להביא את המאחר.

12. טענת המערערת היא כי תהליך החלפת כל המשמרות כמקשה אחת הוא קריטי להבטחת רצף הייצור והוא שיקול עסקי טהור של המערערת. לשם כך, היא נדרשה להקים מערך הסעות מאורגנות לעובדי הייצור המתגוררים בכל רחבי הארץ, שיבטיח את הגעתם במרוכז בשעה הקשיחה שנקבעה לשם החלפת המשמרת היוצאת וזאת כאמור על מנת למנוע איחורים ועיכובים שיגרמו לתקלות שתפגענה בתהליך וברצף הייצור. המערערת הדגישה שוב ושוב, כי ההגעה במרוכז היא עניין קריטי שקשה להפריז בחשיבותו, וכי הגעתם המשותפת של עובדי הייצור ותומכי הייצור בשעות הקשיחות של תחילת המשמרת שלהם מתאפשרת אך ורק על ידי מערך ההסעות. לדבריה, לא ניתן להבטיח הגעה משותפת של העובדים האמורים ללא מערך זה. בשל כך, היא אינה מעמידה לעובדי הייצור כל חלופה להגעה למפעליה השונים, כך היא אינה מציעה להם רכבי ליסינג, היא אינה מאפשרת להם להחנות בחניוני המפעלים ואינה מעמידה להם כל הטבה אחרת. הכול - על מנת שכלל עובדי הייצור יעשו שימוש בהסעותיה, באופן שיבטיח את הגעתם ביחד ובזמן. עוד נטען, כי מפעליה של המערערת, כמפעלים חיוניים נדרשים להמשיך לפעול גם בעתות חירום ולכן נדרש באופן שוטף קיום חמינות של מערך הסעות.

13. בנסיבות אלו, מערך ההסעות שהיא מקיימת לעובדי הייצור במפעלים השונים שלה נעשתה מתוך מטרה עסקית מובהקת של הבטחת רצף הייצור במפעליה השונים ללא תקלות שהיו עלולות לקרות אילו ההסעות לא היו בשליטתה. המערערת ציינה כי מערך ההסעות מיועד רק לעובדי הייצור ותומכי הייצור בשל הטעם הנזכר, בעוד עובדי המטה של המערערת אינם זכאים להסעות. ככל שקיימים עובדים אחרים שמשתמשים בהסעות, מדובר בתופעה שולית וטפלה לשימוש העיקרי.

14. על כן כאמור, לשיטתה, יש לראות בתשומות שהוצאו על ידה בגין הסעות העובדים כתשומות שהוצאו לצרכיה העסקיים וכי החריג הקבוע בתקנה 15 א לא חל בעניינה. מבחן התועלת הישירה ומבחן ההנאה הדומיננטית, מתקיימים במקרה זה, מאחר והמערערת היא הנהנית העיקרית ממערך ההסעות שמבטיח את רצף הייצור במפעליה חו גם היא התועלת הישירה שהיא מפיקה מהסעות אלו. לדבריה, כאמור, אין לכלול לצורך עמידה בתנאי התקנה ב"תנאי ההכרחיות", ומכל מקום, גם תנאי זה מתקיים.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

15. מנגד המשיב ציין כי בהתאם לפסיקה אם מעסיק מפיק תועלת מסוימת ממתן טובת הנאה לעובדו אין בכך כדי לשלול את תחולתה של תקנה 15א בתקנות. בהתאם לתקנה, לא ניתן לנכות תשומות אם בנסיבות העניין צמחה לעובד טובת הנאה ישירה ודומיננטית גם אם המעסיק הפיק טובת הנאה כלשהי מהתשומה. במקרה זה, נטען, הנהגה הישיר והדומיננטי מההסעות שמארגנת המערערת לעובדיה, הם העובדים ולא המערערת. לשיטת המשיב, הגעת עובדי המערערת למפעליה אינה שונה מכל עובד אחר במשק שבוחר לעבוד במקום עבודה מרוחק מביתו ונאלץ לנסוע לעבודתו אף למעלה משעה ולעיתים במספר קווי תחבורה, וקיומה של הסעה מטיבה עמו בכך שהיא חוסכת לו זמן וטרחה. לשיטת המשיב אין ממש בטענת המערערת כי היא הנהגית העיקרית והדומיננטית ממערך ההסעות בשל ההכרח שלה להחליף את כלל העובדים בכל משמרת בבת אחת.

16. המשיב טען כי בהתאם להחלטת המיסוי, המשיב הכיר בהוצאות המערערת על הסעות למפעליה שאין אליהם תחבורה ציבורית תדירה וסדירה, ועל הסעות שהן בשעות שאין בהן תחבורה ציבורית. ואולם, לשיטת המשיב, העובדה כי יש צורך בהסעה לכיוון אחד (בתחילת משמרת או בסופה) בשל העדר תחבורה ציבורית תדירה באותן שעות, אין בה כדי להצדיק הכרה בהוצאות הסעה לכיוון השני שעה שבו יש תחבורה ציבורית תדירה וסדירה.

### עדותו של נציג המערערת – מר נועם שמיר

17. המערערת הצטיידה בתצהירו של מר נועם שמיר, מנהל שרשרת האספקה הגלובלי אצלה כיום, ובתקופה לגביה מתייחס הערעור שימש – עד שנת 2019 כמנהל מפעל הטבליות בירושלים, ולאחר מכן ועד שנת 2021 - כמנהל מפעל המערערת בכפר סבא. בתצהירו, עמד מר שמיר על המאפיינים המייחדים את המערערת כחברה גלובלית אשר העבודה במפעליה מבוצעת במשמרות, כמו גם על החובה לקיים תהליך ייצור רציף ותקין, אשר לשם כך נדרשת – גם על ידי ה-FDA המפקח על המפעל בכפר סבא - עמידה במועדים הקשיחים של החלפת המשמרות. לדבריו, חנאי העבודה המיוחדים אצל המערערת מחייבים את הסעת העובדים במרוכז, זאת גם בשל העובדה שאין בנמצא שירות תחבורה סדיר ותדיר מבתיהם של עובדי הייצור למפעלי המערערת השונים. על כן, מדובר במטרה עסקית מובהקת של הבטחת רצף הייצור במפעלי החברה השונים, ללא תקלות שעשויות לקרות לו ריכוז וקיבוץ עובדי הייצור במשמרות השונות לא היה בשליטת המערערת.

18. מר שמיר הוסיף בתצהירו כי בשל האופי "הקשיח" של הייצור, כל חריגה מההליך או מהרצף הנדרש עלול לגרום לכך שלא יהיה ניתן לעשות שימוש בתוצרים של אותו הליך. בשל כך, כל עובדי המשמרת הנכנסת מתקבצים יחדיו לחפיפה ומחליפים את כל עובדי המשמרת היוצאת.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

כאשר כל חוסר בעובד מצריך העברת אנשי צוות מצוותים אחרים, על מנת לא לפגוע בהליך. הוא הוסיף, כי כאשר עובד לא מגיע בהסעה, נשלחת הסעה מיוחדת להבאת העובד.

19. בעדותו בבית המשפט, שב מר שמיר ופרט את המאפיינים המייחדים את עבודת המערערת והוסיף כי צירוף פירוט המסלולים למפעל בכפר סבא שצרפה המערערת להודעת הערעור על החלטת מנהל מע"מ, נועד להראות כי על אף שיש אפשרות עקרונית להגיע בתחבורה ציבורית למפעל, מדובר באפשרות מאד מורכבת, ואצל עובדים רבים היא אינה ישירה (עמ' 8 לפרוטוקול שורה 22). הוא הוסיף כי זכור לו כי גם למפעל בירושלים יש קשיי הגעה. לדבריו, דוגמאות אלו לא נועדו להצגת קשיי העובדים בהגעה למפעלים, אלא את הקושי והצורך של המפעלים בהגעה מסודרת נוכח אופי העבודה והפיקוח עליה. הוא הוסיף גם לגבי הבאה במונית של עובד בעל ידע ייחודי מירושלים לכפר סבא, לאחר שהמפעל שבו עבד בירושלים, נסגר וללא ההסעה המוצעת הוא לא היה מגיע למפעל בכפר סבא.

20. לצד זאת, במענה לשאלה השיב מר שמיר כי אם עובד ייצור מסור וותיק היה בוחר להגיע עם רכבו למפעל בדיוק בשעה היעודה, היו מאשרים לו זאת, ואולם אם הוא היה מאחר היו מחייבים אותו להגיע בהסעה. מר שמיר גם אישר כי לפי נהלי המערערת, לא קיימת חובה לעובד להגיע למפעל בהסעה, וכי ההקפדה היא על כך שהוא יגיע בזמן, יהא זה ברכבו הפרטי או בתחבורה ציבורית. גם בהקשר זה הוא שב והדגיש שעובד שלא מגיע בזמן יוצר תקלה חמורה אשר גורמת לשיבוש בייצור גם בתחנת העבודה שלו וגם בתחנות נוספות, בשל הסנכרון הנדרש בעבודת כלל המערכת.

21. במענה לשאלה ציין מר שמיר כי כאשר עובד לא מגיע בזמן, קו הייצור שהוא עובד בו לא יתחיל בעבודה וכולם ימתינו להגעתו. בדרך כלל יוצל זמן ההמתנה לעובד המאחר למתן הדרגות לצוות שהוא חלק ממנו. לדבריו, רק במקרים מאד מסוימים ניתן להפעיל את הקו במתכונת מצומצמת, אך ככלל הדבר אינו אפשרי. לשאלה, האם ייתכן שעובד מהמשמרת שסיימה יחליף עובד מאחר השיב כי לעיתים הדבר אפשרי, בכפוף להוראות חוק שעות עבודה ומנוחה, ולערנותו של העובד, שכן עובד עיף יכול לגרום לשיבושים בעבודה ואף לתקלות בטיחות. מר שמיר הוסיף כי אכן ישנם זמנים בהם המערכת נעצרת, כך בעת החלפת משמרת או בהפסקות לארוחות, אך ישנם קווי ייצור קריטיים, בהם העבודה נמשכת כל הזמן, גם אם בקצב נמוך יותר.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

22. כאשר הוצג למר שמיר הסדר שנחתם דרך איגוד העובדים ומתייחס, בין היתר, להסעת עובדים לעבודה במחסן הלוגיסטי של המערערת לטובתם (עמ' 15 לפרוטוקול שורה 1 ואילך), הוא הסביר שמדובר במקרה פרטני נוכח העברת המחסן הלוגיסטי מנתניה לטובתם ובעובדים שאינם עובדי משמרות. הדבר אינו משקף את המתרחש במפעלי הייצור, שם לא היו מאפשרים לעובד להחליט על דעת עצמו אם הוא מגיע בהסעה או באופן עצמאי (עמ' 19 לפרוטוקול שורה 27).

### עדותו של נציג המשיב – מר דוד אסולין

23. מנגד, המשיב הצטייד בעדותו של מר דוד אסולין מנהל תחום ביקורת חשבונות במשיב. מר אסולין אישר כי בביקורת הניכויים שנערכו למערערת בעבר אכן אושר ניכוי בגין הסעות עובדים. ואולם, נוכח החלטת המיסוי, הוחלט לבחון את העניין מחדש והמסקנה הייתה כי יש לחייב את המערערת ולהכיל את החיוב טרואקטיבית על כל השנים שניתן לעשות זאת לפי החוק. לדבריו, החלטת המיסוי ביטלה כל הוראה אחרת בעניין התרת קיזוז המע"מ בשל הסעות לעובדים, וכפי שנפסק בעניין מובילאיי (ע"מ (מחוזי-י-ם) 10835-01-22 מובילאיי טכנולוגיות ראייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (27.05.25)), אך הסכים, כי ככל שנמצא שהסעה הכרחית נוכח תנאי העבודה, ניתן לקזח את המע"מ בגינה.

24. מר אסולין הבהיר כי כל עוד קיימים קווי נסיעה סדירים בשעות ידועות, גם אם זמן ההגעה של העובד בתחבורה ציבורית מגיע למספר שעות והוא נדרש לצאת מוקדם מאד מביתו, אין מקום להכיר בהוצאה בגין הסעה, שכן ההסעה אך מקצרת לעובד את זמן ההגעה והוא זה הנהנה ממנה. בהתאם לכך, ציין מר אסולין, כי חלק מהמע"מ בגין התשלום על ההסעות הותר בניכוי – ההסעה שמביאה את עובדי משמרת הלילה ועזיבתה, זאת בהתאם לתנאים שנקבעו בהחלטת המיסוי, שכן מדובר בפרקי זמן בהם אין תחבורה ציבורית (עמ' 26 לפרוטוקול שורה 3).

25. לדברי מר אסולין, הגעת העובדים ביחד למפעלי המערערת אינה ייחודית. וכי כל מעסיק וכל מקום עבודה, מייחס חשיבות להחלפת משמרות בזמן, יהא זה הגעת מורים לבית ספר או הגעת עובדים למסעדה. עם זאת, כאשר נשאל שוב האם בדקו באופן פרטני את החובה הנטענת להגעה משותפת וחשיבותה לתחילת עבודה במשמרת ביחד, השיב כי הנושא לא נבדק באופן ממשי.

### דין והכרעה

26. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") נועד להטיל מס עקיף ודב-שלבי, המושת על כל יחידה עסקית בשרשרת הייצור והשירות בגין "הערך המוסף" שנוצר בפעילותה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

מנגנון זה מבוסס על חיוב העוסק במס עסקאות בגין מכירת טובין או מתן שירותים, לצד הזכות לניכוי מס תשומות ששילם ברכישת תשומות המשמשות בפעילותו החייבת במס. ההפרש בין מס העסקאות למס התשומות משקף את חבות המס האפקטיבית של העוסק, ובכך מתממשת תכליתו הכלכלית של מס הערך המוסף – הטלת מס על הערך שנוצר בכל שלב, תוך הימנעות מכפל מס וביסוס גבייה עצמית יעילה.

27. בחוק נקבעו התנאים לניכוי מס תשומות, וכיניהם: התנאי כי התשומה שימשה "לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו" של העוסק (הגדרת "מס תשומות" בסעיף 1 לחוק), והתנאי לפיו "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס" (סעיף 41 לחוק). תנאי זה מגלם את אחד העקרונות שעומד בבסיס חוק מע"מ הוא עקרון ההקבלה, המחייב התאמה בין החיוב במס עסקאות לבין האפשרות לנכות מס תשומות. מכאן, בין היתר, החשיבות בשמירה על סימטריה בין ניכוי מס התשומות על ידי העוסק לבין החיוב במס בגין טובת הנאה המוענקת לעובדיו, מקום שבו ניתנת הטבה בעלת אופי צרכני לעובד – הוא "הצרכן הסופי".

28. על רקע זה הותקנה תקנה 15 א לתקנות. בעניין רוגוזין (ע"א 446/79 תעשיות רוגוזין בישראל בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד לד(4) 584 (1980)) קבע בית המשפט כי מעביד רשאי לנכות מס תשומות בגין אספקת ארוחות לעובדים, מבלי לדווח על כך כעסקה חייבת במס מצד המעביד. דבר זה יצר מצב לפיו עוסק יכול היה להעניק לעובדיו טובות הנאה בעין (למשל ארוחות, דיוור, מתנות או שירותי רווחה אחרים), ליהנות מניכוי מס תשומות מלא, מבלי לדווח על מתן ההטבה כעסקה חייבת במס לפי שווי שוק. לתיקון מצב זה הותקנה תקנה 15 א המבטיחה כי צריכה פרטית הנעשית באמצעות העסק – לרבות צריכה של העובד – תישא במס, כך שמנגנון ההקבלה יישמר: ניכוי תשומות יותר רק מקום שבו דווחה עסקת מכר/שירות לעובד ונשא המס בגינה (ראו: ע"א 2883/91 יצחק גרוס ובניו בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נב(1) 449 (1998)).

29. על פי תקנה 15 א, אף אם מדובר בתשומה בשל עובד – אין שלילה מוחלטת של ניכוי תשומות. בהתאם לתקנה ניתן לנכות תשומות מקום בו התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות; העסקה דווחה בדו"ח התקופתי כעסקה חייבת; ומחיר העסקה נקבע לפי סעיף 10 לחוק – שווי שוק מלא. מקום בו לא מתמלאים התנאים האמורים, נשלל ניכוי התשומות. מעתה אין הבדל בין עובד שמקבל את מלוא שכרו בכסף והוא צורך בו מוצרים ושירותים לעובד שחלק משכר עבודתו משולם בכסף וחלק אחר באמצעות מתן הטבות בעין.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

30. ואולם, מאחר ולא פעם טובת הנאה שמעסיק מעניק לעובדיו מצמיחה גם תועלת למעסיק, קבע בית המשפט, כי אין בתועלת זו של המעסיק כדי לשלול את תחולת התקנה. כדי להכריע בשאלה מתי תחשב טובת הנאה שניתנת לעובד ככזו שהתקנה חלה עליה גם אם יש בה גם תועלת למעסיק, ומתי יראו באותה טובת הנאה ככזו שמשרתת את המעסיק באופן שהתקנה לא תחול עליה, נקבע בפסיקה מבחן הנהגה הישיר והדומיננטי מהתשומה (ראו: דנ"א 4340/03 בעניין קינטון; ע"ש (מחוזי-ת"א) 1193/03 בעניין תנובה; ע"מ (מחוזי-ת"א) 9652-01-17 בטחון שירותים אבידר בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 3 (25.09.19)).

31. בהתאם לכך, אם התשומות שנרכשו הינן לטובת המעביד, כגון הסעות מאורגנות הבאות לענות על צרכיו המיוחדים של המעביד, אין הוראת תקנה 15 א' לתקנות חלה עליהן, והמעביד יוכל לנכות את מס התשומות גם מבלי שיהיה חייב למכור את הטובה לעובד ולשלם מע"מ עליה (אהרן נמדר, מע"מ על מתן הטבות לעובדים – ארוחות והלוואות מוזלות, רואה החשבון נ/1 (פברואר 2001) 25)).

ומהכלל אל הפרט.

### סוגיה ראשונה – הכרה בכלל ההסעות

32. כאמור, המחלוקת הראשונה עניינה בטענת המערערת כי ארגון ההסעות לעובדים נעשה מתוך מטרה עסקית מובהקת שלה, להבטחת רצף הייצור במפעליה, ועל כן היא הנהנית העיקרית מהפעלת מערך ההסעות והתועלת שמפיקים מכך העובדים היא תועלת עקיפה בלבד.

33. דא עקא, שלא עלה בידי המערערת להוכיח זאת. מר שמיר טען בעדותו כי המערערת בהיותה תעשייה פרמצבטית היא מאוד מפוקחת רגולטורית, והוסיף שבפרט המפעל בכפר סבא שהוא מפוקח על ידי ה-FDA ולכך "יש הרבה מאוד השלכות, לא רק הקפדה ועבודה על פי רגולציה אלא גם לתיעוד של העבודה ולכן מאד חשוב שהמשמרות תוחלפנה כמקשה אחת. זאת אומרת אי אפשר, ההחלפה היא לא פרסונלית של עובד מגיע ומחליף אלא צריכה להגיע קבוצה של עבודה מכיוון שיש סנכרון וקשר ביניהם והיא מחליפה קבוצה שלמה, לכן חשוב מאוד ההגעה ביחד" (עמ' 8 לפרוטוקול, שורה 14 ואילך). ואולם, לא הובאה כל אסמכתא לדרישה מעין זו של החלפה של כלל העובדים ביחד, של רשות פיקוח כלשהי, ואף לא הובאה אסמכתא כלשהי לכך שהמערערת נדרשת להראות תיעוד כלשהו בהקשר זה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

34. מה גם, שלמעשה, איחור של עובד אפשרי גם להסעה, וטענת המערערת כי איחור של עובד מעכב את הליך הייצור כולו ופוגע בפעילות המערערת, ככל שהדבר היה מתברר כנכון, וכאמור לא עלה בידי המערערת לשכנע בכך, התוצאה היא תוצאה כאשר העובד מאחר להסעה. אדרבה, כאשר עובד מגיע בתחבורה ציבורית ויש עיכוב בדרך בשל המרחק והחלפת קווי התחבורה, האיחור יהיה קטן יותר, מאשר עובד שאיחר להסעה ליד ביתו ורק אז הוא יחל את דרכו בתחבורה ציבורית אל המפעל.

35. גרסת מר שמיר בדיון כי ככל שעובד אינו מגיע למשמרת, הדבר משבית את עבודת המשמרת כולה, או אפילו חלקה, טענה שהועלתה לראשונה רק במסגרת עדותו מבלי שזכתה לאזכור בכתב הערעור או אפילו בתצהיר של מר שמיר, התבררה כלא נכונה. המשיב הצביע על הודעת דוא"ל שנתקבלה אצלו מרו"ח ששון המל מזרחי ששימש כמנהל תחום המס של המערערת בישראל שבתשובה לשאלת פקיד השומה "מה דינו של עובד שמודיע בהפתעה כי הוא חולה? האם כל המשמרת של כלל העובדים מבוטלת? אבקש לקבל הוראה רשמית של החברה בנושא" השיב כי "כמידה ועובד לא מגיע למשמרת עקב מחלה לא כל המשמרת מתבטלת ולא כל עבודת המפעל נעצרת. במידה וניתן להקפיץ כונן, כונן יוקפיץ כמחליף". רו"ח מזרחי אף ציין כי לא קיימת לעובדי המערערת חובה להגיע לעבודה בהסעה, וככל שעובד אינו מגיע בזמן, עובד של משמרת קודמת ימשיך את עבודתו עד להגעתו של העובד המאחר (המסמך הוגש על ידי המשיבה ביום 14.09.25).

36. המערערת ויתרה על עדותו של רו"ח מזרחי, גם לאחר הגשת המסמך האמור, ועל כן אין היא יכולה לטעון כנגד דבריו של רו"ח מזרחי. גם הטענה שהעלתה המערערת בסיכומיה כי רו"ח מזרחי התייחס למקרה של היעדרות עובד בודד בעוד מר שמיר התייחס לנזק הפוטנציאלי המשמעותי שעשוי לנבוע מאיחור של עובדים, ואילו נשאל רו"ח מזרחי אודות איחור של חמשה עובדים תשובתו הייתה כי במקרה זה יושבת כל קו הייצור - דינה להידחות משעה שהמערערת ויתרה על עדותו של רו"ח מזרחי, ובפרט כשמר שמיר התייחס באופן מפורש ביותר גם לאיחור של עובד אחד בלבד או אי הגעה שלו בשל מחלה פתאומית (ראו: עמ' 13 לפרוטוקול, שורה 25 ואילך), ותשובתו שהייתה שונה לחלוטין מתשובת רו"ח מזרחי בכתב, לא הותירה רושם מהימן.

37. זאת ועוד. כפי שהתברר מעדותו של מר שמיר, ובניגוד לטענות המערערת, המערערת אינה מחייבת את עובדיה להגיע באמצעות ההסעות. עובד יכול להגיע לעבודה בכל דרך שייבחר, רכב פרטי, תחבורה ציבורית או באמצעות ההסעה, ובלבד שיגיע בזמן. "נוהל הסעות אתרים בישראל" שצרפה המערערת לתצהירו של מר שמיר מלמד כי הוא אינו מטיל חובה על עובד כלשהו להגיע



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

בהסעה. אדרבה הכותרת שנחנה המערערת עצמה במסגרת הנוהל היא "הגדרת זכאות להסעות" ותחתיה נכתב כי "המנויים להלן יהיו זכאים להשתמש במערך ההסעות על פי נוהל זה" (ההדגשות אינן במקור). הנה כי כן, לא זו בלבד שאין בנוהל אזכור לכך שההסעות נועדו למעשה לשמירה על הרצף התפעולי, אלא שהמערערת עצמה רואה בשימוש בהסעות זכות ולא חובה.

38. כפי שציינה המערערת בסיכומיה (סעיף 90) ההגעה לעבודה "באמצעות תחבורה ציבורית מצריכה נסיעה ארוכה באופן בלתי סביר ושימוש במספר כלי תחבורה ציבורית". ואולם, לא זו בלבד שטענות אלו נטענו בעלמא, שכן מר שמיר ציין בין היתר כי התחבורה הציבורית למפעל ב"הר חוצבים" בירושלים היא לא סדירה, כאשר כל המתגורר בירושלים יודע כי "הר חוצבים" היא אחד המקומות שהתחבורה הציבורית המגיע אליו רבה במיוחד (השוו: ע"מ (מחוזי-י-ם) 10835-01-22 בעניין מובילאיי), ובדומה אחד המסלולים של ההסעה שמארגנת המערערת למפעל בכפר סבא הוא מסלול נסיעה בתוך כפר סבא שאוסף 45 עובדים; אלא שהדין הוא כי מקום שבו קיימת תחבורה ציבורית סבירה, גם אם כרוכה בהחלפות – ההסעה תיחשב לטובת העובד. משמעות טענת המערערת הנזכרת היא כי ההסעה חוסכת לעובדים זמן וטרחה לעבור בין מספר קווי תחבורה, ומכאן כי הם הנהנים העיקריים מההסעה (ראו: ע"מ (מחוזי-י-ם) 10835-01-22 בעניין מובילאיי). ייתכן וכשל המרחק והצורך במעבר בין מספר קווי תחבורה, נדרש העובד לצאת זמן מה קודם המביא בחשבון גם את העיכובים בדרך על מנת לעמוד בתנאי העבודה הדורשים הגעה בזמן. ואולם, כך הוא בכל מקום עבודה, בו נדרש עובד להגיע בזמן ועליו להיערך לכך תוך חישוב זמן הנסיעה כולל עיכובים צפויים. הגעת עובדי המערערת למקום העבודה אינה שונה מכל עובד אחר במשק אשר בוחר לעבוד במקום עבודה המרחק מביתו ונאלץ לנסוע בדרכים, לעיתים זמן רב ובמספר קווי תחבורה, או מעובד הבוחר להגיע למקום העבודה ברכבו הפרטי. בצדק נטען על ידי המשיב כי "דמם של עובדי המערערת אינו סמוק יותר משאר העובדים במשק אשר להם אין הסעה מאורגנת".

39. גם העובדה שההסעה מסייעת לגיוס עובדים איכותיים מחזקת את המסקנה שמדובר בהטבה לעובד, וכפי שאישר מר שמיר בעדותו בהתייחס לגיוס עובדים שנמנעים מלהגיע בשל המרחק, כי "כל דבר בסוף אפשר להחליף בכסף" לאמור להעלות את שכרו, אלא שהמערערת סבורה "שהסידור הנכון ביותר היה לדאוג לו להסעה ולהביא אותו" (עמ' 10 לפרוטוקול, שורה 1 ואילך). ואולם, העובדה שהמערערת סבורה כי זה הסידור הנכון, אינו הופך את ההוצאה לכזו המותרת בניכוי, שכן מדובר בטובת הנאה שניתן היה באותה מידה לאמירה בתוספת שכר, באופן שהעובד ישלם על המונית שתקח אותו למפעל. רק כאשר ההסעה היא אמצעי חיוני להגעת העובדים למקום העבודה,



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

למשל בהיעדר תחבורה סדירה לעבודה, בתחילתה או בסיומה – עשויה ההוצאה להיחשב ככזו המשמשת את העסק עצמו (השור: ע"מ (מחוזי-י-ם) 10835-01-22 בעניין מובילאיי).

40. כאמור, השאלה איננה אם העסק נהנה מההסעה, אלא אם העובד הוא הנהנה הדומיננטי. רק כשהתועלת לעסק עולה בבירור ובמהות על טובת העובד - ניתן להכיר בהוצאה כניכוי. במקרה זה, לא הוכח כי ההסעה שמספקת המערערת לעובדיה שונה במטרתה מכלל ההסעות שמארגנים מעסיקים לעובדיהם מביתם למקום העבודה וחזרה, הסעות שמטרתם העיקרית חיסכון בזמן וטרחה מהעבודה, ומדובר בטובת הנאה של ממש שהיא המטרה הדומיננטית. אדרבה, עלה כי ההסעה שמארגנת המערערת לעובדיה היא טובת הנאה של העובד שכן היא משמשת אותו חלף השימוש ברכב פרטי או בתחבורה ציבורית ובכך לחסוך זמן, טרחה והוצאה כספית. מכל מקום, גם אם יש בקיום ההסעה שיקול עסקי של המערערת, מדובר בשיקול משני כשהנאה המשמעותית והדומיננטית היא של עובדיה.

41. הרצון של המערערת שעובדיה יגיעו בזמן למשמרת הוא מובן, אך הוא אינו שונה ממעסיקים רבים אחרים שמעסיקים עובדים במשמרות, ומעדיפים כי כלל העובדים בכל משמרת יגיעו בזמן. כך בגופים המעניקים שירות לציבור, וכך במפעלי יצור. כך, למשל, בית חולים מעדיף שכל הצוותים בכל משמרת יחלפו כאחד, אך הוא מוצא פתרון למקרה שעובד מאחר, אם בדרך של הותרת עובד ממשרת קודמת על להגעת העובד המחליף ואם בכל דרך אחרת. לא עלה כי עניינה של המערערת שונה בעניין זה, בוודאי לא באופן מהותי, ההופך את השימוש בהסעות כאינטרס דומיננטי של המערערת.

42. ואכן, כפי שעלה, גם עובדי המערערת שאינם עובדים במפעלי ייצור זוכים לשירות ההסעות. כך, באתר בשוהם שאינו מפעל ייצור כי אם מחסן לוגיסטי (עדותו של מר שמיר – עמ' 15 לפרוטוקול, שורה 24 ואילך). מעדותו של מר שמיר עלה כי לשיטת המערערת, די בכך כי עובדיה עובדים במשמרות כדי להצדיק הכרה בהוצאה על הסעה לעובדים, אך כאמור הדין אינו כן.

43. המסקנה היא אפוא כי ההסעות שהמערערת מספקת לעובדיה, אינן ממלאות אחר התנאים שנקבעו בהחלטת מיסוי להכרה במס תשומות בגין הסעות עובדים, שכן אין מדובר בהסעה הכרחית ואין אצל המערערת תנאי עבודה מיוחדים המכתיבים הסעת עובדים במרוכז על ידי המעביד.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

44. אכן, כפי שטענה המערערת, על אף שבית המשפט יתן משקל מסוים לעמדה המוצעת על ידי רשות מנהלית בהקשר לפרשנות דבר חקיקה שעל ביצועו היא אמונה, כאשר ישנן מספר פרשנויות אפשריות, אין ליתן לעמדתה משקל מכריע (השוו: דנ"א 4960/18 וליגמן נ' הפניקס חברה לביטוח בע"מ (4.07.21)), ועל כן החלטת המיסוי, שהיא למעשה אך פרשנות של המשיב שהוא עורך לצורך קבלת החלטותיו, אינה מחייבת את בית המשפט בבואו להכריע בשאלה העומדת לדין (ראו: עמ"ש (מחוזי-ת"א) 223/96 מירון נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור ת"א (28.12.98); ע"מ (מחוזי-חי') 71455-12-18 בית חוסן בע"מ נ' פקיד שומה עכו (1.11.20)).

45. ואולם, במקרה זה, כפי שעלה, ההסעות שמספקת המערערת לעובדיה גם אינן ממלאות אחר התנאים שנקבעו בפסיקה - מבחן הישירות והדומיננטיות. לא עלה בידי המערערת להוכיח כי היא הנהנית הישירה והדומיננטית מההסעות, ושמטרת הסעות למפעליה שונה מהסעות שמפעילים מעסיקים אחרים שההנאה הישירה והדומיננטית היא של העובדים שמגיעים לעבודה במפעלים, מהר יותר ובטוחה מופחתת. כאמור, מדובר בעובדים שאין כל מניעה שהם יגיעו לעבודה בתחבורה ציבורית או ברכב פרטי. לכן, גם אם המערערת אף היא נהנית מכך במידה כלשהי, כאמור כמו כל מעסיק ששמח בכך שכלל עובדיו מגיעים בזמן לעבודה, בכלל או כזו הנעשית המשמות בפרט, אין לאפשר הכרה במס השומות בגין ההסעות.

46. בשולי הדברים יצוין, כי על כל האמור נטען על ידי המערערת שיש לבטל את החלטת המשיב מכוח מניעות והשתק. בעניין זה נטען כי במשך שנים הכיר המשיב בהוצאות ההסעה שהוציאה המערערת, והיא בוודאי אינה יכולה להחיל מדיניות חדשה ושונה באופן רטרואקטיבי. צוין, כי טרם פרסום החלטת המיסוי, ואורך שנים ארוכות, נהג המשיב לפרש את הדין בכל הנוגע לניכוי תשומות בגין הפעלת הסעות, לפי התאמ"ו (תדריכי אגף המכס ומע"מ), במסגרתו צוינו התנאים שבהתקיימם יותר ניכוי מס תשומות. ככלל הוראות החלטת המיסוי זהות בעיקרן להוראות התאמ"ו, אך המערערת הצביעה על שינוי אחד שרלוונטי לעניינה. מדובר בהוראה שקבעה כי הכרה בהסעה תהא כאשר:

מקום העבודה מרוחק מבית העובדים והנסיעה אליו בתחבורה ציבורית מצריכה נסיעה ביותר משני קווי אוטובוס, או שהנסיעה בקו אחד היא למרחק של 15 ק"מ או יותר.

בהחלטת המיסוי בוטלה הוראה זו, כך שריחוק מקום העבודה מבית העובדים באופן שמצריך שני קווי אוטובוס או נסיעה למרחק של למעלה מ-15 ק"מ לא יהווה עוד הצדקה להתרת ניסוי מס תשומות. בשים לב לשינוי זה נטען, כי מאחר והמערערת הפעילה את מערך ההסעות במשך שנים



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

תניכתה את הוצאותיה מבלי המשיב אסר ואף לא השיג על כך, הוא מנוע היה מלעשות כן בשנת 2021 ביחס לשומות לשנים 2016 עד 2020. בפרט, כשהמשיב מעולם לא הבהיר מהי תחבורה תדירה וסדירה המצדיקה קיומו של מערך הסעות, והמערערת לא הייתה צריכה לסבור שנערך שינוי בגישת המשיב בעניין זה, גם לאחר פרסום החלטת המיסוי. בוודאי שלא היה מקום להחיל את הוראות החלטת המיסוי שפורסמה בחודש נובמבר 2016 דטרואקטיבית מתחילת 2016.

47. בעניין זה מקובלת עלי עמדת המשיב לפיה על המערערת הטוענת להסתמכות, היה להציג קיומו של מצג, הסתמכות על המצג, תום לב וסבירות בהסתמכות על המצג, ושינוי מצב לרעה בעקבות ההסתמכות (ע"א 1609/16 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה (1.11.18); ע"מ (מחוזי-מרכז) 57133-01-15 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים (26.10.21); ע"מ (מחוזי-חי') 49880-06-15 עופר נכסי רעננה נ' פקיד שומה חיפה (2.11.17); ע"א 1073/20 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' שטיין (14.11.22)). כל אלו לא הוכחו במקרה זה, שעה שהמערערת לא העלתה טענה זו להסתמכות בכתב הערעור, ואף בתצהיר מטעמה לא הועלתה טענה זו להסתמכות על הודאת התאמ"ו. גם לא הוכח שינוי לרעה, והראיה – שהמערערת המשיכה לספק הסעות לעובדיה גם לאחר שבוטלה הודאת התאמ"ו.

יש אפוא לדחות את טענת המערערת להכיר בכלל הוצאותיה בגין ההסעות למפעליה.

### סוגיה שנייה – הכרה בהסעות כשאין תחבורה ציבורית לכיוון אחד בלבד

48. באשר לסוגיה השנייה שהייתה במחלוקת – האם יש להכיר בהסעה מאורגנת לעובדים מביתם למקום העבודה ובחזרה, כאשר רק בכיוון אחד אין אפשרות לעשות שימוש בתחבורה ציבורית סדירה.

49. הנה כי כן, המשיב לא חייב את המערערת במס תשומות בגין הסעות למקומות בהם לא קיימת תחבורה ציבורית סדירה או שיש קושי בהגעה באמצעות תחבורה ציבורית סדירה, דוגמת המפעל ברמת חובב. הוא גם לא חייב את המערערת בגין הסעות למפעלים הפועלות בשעות בהן לא ניתן להגיע למפעלים בתחבורה ציבורית סדירה. לכן, המשיב לא חייב את המערערת בגין ההסעות לעובדים המגיעים למשמרות בשבתות וחגים כשאין תחבורה ציבורית וכן לא חייב אותה בגין ההסעות למשמרת לילה בשעת לילה מאוחרת, ולחוזרים ממשמרת אחר הצהריים והערב באותה שעה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

50. הטעם לכך הוא, כי בכל עת שעובד אינו יכול להגיע לעבודה בתחבורה ציבורית סדירה, הפעלת הסעה הכרחית מצד המעסיק שאם לא כן איש לא יהא מוכן להיות מועסק אצלו, או למצער הדבר עלול לפגוע בהעסקת עובדים איכותיים. בנסיבות שכאלו נכון לראות בהסעה כצורך ממשי של המעסיק. לעומת זאת, מקום בו ניתן להגיע לעבודה בתחבורה ציבורית סדירה, קיומה של הסעה המקלה על העובד את ההגעה לעבודה, היא טובת הנאה של העובד והוא הנהנה הישיר והדומיננטי ממנה.

51. משכך, צודק המשיב כי את הכרחיותה של ההסעה יש לבחון לכל נסיעה ונסיעה באופן ספציפי. במידה וקיימת תחבורה ציבורית בכיוון נסיעה אחד (בהגעה למשמרת או בחזרה ממנה) אין הצדקה להכיר בהוצאה זו של המעסיק לצורך ניכוי תשומות. העובדה שבכיוון הנסיעה השני אין תחבורה ציבורית סדירה ועל כן העובד הגיע בהסעה, אינה גוררת אחריה את הכרחיות ההסעה בכיוון השני, שכן באותה עת יכול העובד לנסוע בתחבורה ציבורית וההסעה מהווה אפוא טובת הנאה אצלו.

52. הנה כי כן, גם אם היה מקום לפרש את החלטת המיסוי מבחינה לשונית באופן שהסעה של עובדים הכוונה להסעה הלוך וָחזור, והמשמעות היא כי בהתקיים אחת החלופות (אין אפשרות להגיע לעבודה בתחבורה ציבורית סדירה או שאין אפשרות חזרה מהעבודה בתחבורה ציבורית סדירה), אזי כאמור, הפרשנות התכליתית, לפיה יותר בניכוי מע"מ התשומות בגין הסעת עובדים רק כאשר אין למקום העבודה או ממנו תחבורה ציבורית סדירה, אינה תומכת בפרשנות זו ואין מקום לקבלה.

לכן גם טענת המערערת בעניין זה, נדחית.

### סוגיות נוספות שבמחלוקת

לצד שתי הסוגיות האמורות, המערערת העלתה עוד מספר טענות כנגד השומה.

53. המערערת טענה כי אין די בהכרת המשיב בהסעות שהפעילה המערערת בחודשים מרץ עד מאי בשנת 2020 בשל מגפת הקורונה, והיה עליה להכיר מאותו נימוק בהסעות שהפעילה בכל שנת 2020, שכן גם ביתר התקופה שלאחר שלושת החודשים שהוכרו, התחבורה הציבורית פעלה בתדירות של 50% בלבד.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 50845-06-22 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

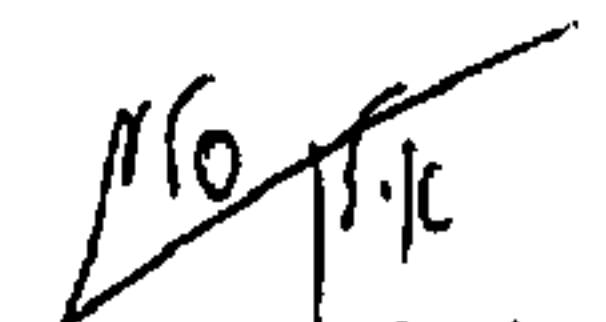
54. ברם, בצדק נטען כי מדובר בטענה שלא הועלתה בהשגה ולא בכתב הערעור, ודי בכך כדי לדחות טענה זו. בנוסף, בצדק נטען כי המערערת לא הוכיחה כי במסלולי הנסיעה למפעליה חלה ירידה בתדירות שמנעה הגעה סדירה של העובדים. יש אפוא, לדחות גם טענה זו. להשלמת התמנה יצוין כי המשיב נאות להכיר בהוצאות בגין ההסעות בתקופת הסגר השני (מיום 18.09.20 עד ליום 17.10.20) ובתקופת הסגר השלישי (החל מיום 27.12.20 ועד סיומו במהלך חודש ינואר 2021).

55. בדומה גם הטענה כי היה על המשיב להכיר בהוצאות ההסעה שהוציאה המערערת להסעת עובדים למפעל בחבל מודיעין, סמוך לשוהם, מאותו נימוק בגינו הכיר המשיב בהוצאות ההסעות למפעל ברמת חובב בשל העדר תחבורה סדירה ותדירה למקום, מהווה הרחבת חזית ודינה להידחות.

סופו של יום, הערעור נדחה, למעט בחינה מחודשת שיערוך המשיב לתקופה שמחודש מרץ 2016 עד ליום פרסום החלטת המיסוי (7.11.16), לאחר שהמערערת תציג ראיות ותוכיח כי היו לה עובדים שעמדו בתנאים שהיו בהוראת התאמ"ו ובוטלו בהחלטת המיסוי.

המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 50,000 ₪.

ניתן היום, י' שבט תשפ"ו, 28 ינואר 2026, בהעדר הצדדים.

  
אילון סלע, שופט