

בית המשפט המחוזי בירושלים

27 מאי 2025

ע"מ 10835-01-22 מובילאיי טכנולוגיות ראייה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערת:

מובילאיי טכנולוגיות ראייה בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד שלומי ואקנין ועו"ד אריאל אפשטין

נגד

המשיב:

מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ',
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

ספרות:

אבי פרידמן **מס ערך מוסף: החוק וההלכה** (2018))
אהרן נמדר **מס ערך מוסף**

חקיקה שאוזכרה:

תקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976: סע' 14, 15, א15 (ב)
חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975: סע' 1, 10, 38

תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח-2008: סע' 2(א)(1)

מיני-רציו:

* נדון ערעור על החלטת מנהל המע"מ, אשר הוציא לחברת אמדוקס שומות תשומות לפי תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף, בטענה כי מדובר בתשומות לטובת עובדי החברה; נקבע, כי תקנה 15א נועדה לשמר את עקרונות היסוד של שיטת המע"מ, להבטיח גביית מס בגין צריכה פרטית הנעשית באמצעות העסק, ולמנוע תכנוני מס הנעשים במסווה של שכר בעין; במישור הפרטני נקבע, כי חלק מהרכיבים בגינם הוצאה השומה (ארגון הסעות ויעוץ פנסיוני) אכן מדובר בהטבות לעובדים שאין לנכות את התשומות בגינן, ואילו לגבי רכיבים נוספים (בניית חללים המיועדים לחדר כושר, חדר מוסיקה ומתחם ספא במבנה החדש וכן ההוצאות למשרד רואה החשבון) יש לקבל את הערעור.

* מסים – מס ערך מוסף – ערעור

* מסים – מס ערך מוסף – השגה

* מסים – מס ערך מוסף – מס תשומות

* פרשנות – דין – חוק מס ערך מוסף

ערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומת תשומות שהוציא המשיב למערערת, לתקופה 06/2015-05/2020. המערערת היא חברה פרטית, המערערת עוסקת בפיתוח ושיווק, מערכות סיוע למניעת תאונות דרכים, והיא חברה בת בבעלות מלאה של חברת מובילאיי בי.וי, אשר מניותיה נסחרו בבורסת NYSE שבניו יורק. בשנת נחתם הסכם, במסגרתו נמכרו מניות חברת האם לחברת הטכנולוגיה העולמית אינטל. לאורך השנים מספר העובדים אצל המערערת גדל באופן משמעותי. בשלהי שנת 2023, העתיקה המערערת את משרדיה ופעילותה למתחם המצוי במקרקעין אותם היא רכשה בהר חוצבים בירושלים, ועליה היא בנתה והקימה משרדים ומרכז פעילות חדשים; בנוסף לכך, בשנים האחרונות פתחה המערערת סניפים בערים נוספות, אולם מוקד הפעילות של המערערת הינו בהר חוצבים בירושלים. המשיב ערך ביקורת בדיווחי המערערת והוצאו לה שומות תשומות, הכוללות מספר רכיבים. המכנה המשותף למרבית רכיבי החיוב, היא הטענה כי מדובר בתשומות לטובת העובדים בהתבסס על תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976. התשומות הן, בין היתר, העמדת הסעות לעובדים; הוצאות שכירות ותחזוקה של חדרי האוכל; תשומות רכישת קרקע ובנייה, המיוחסות על ידי המשיב לשטחים לרווחת העובדים; הוצאות הסדר פנסיוני לעובדים; וכן תשלומים למשרד רואי חשבון בגין שירות במסגרת בדיקת נאותות, שבוצעה טרם רכישה של המערערת על ידי חברת אינטל. המערערת הגישה השגה על השומות. המשיב קיבל את טענות המערערת בנוגע להוצאות השכירות; כן הפחית המשיב מסך החיוב במס את הוצאות רכישת המקרקעין והבנייה שייחס לשטח חדרי האוכל, והותיר רכיב חיוב זה רק ביחס לחדר הכושר ושטחי פנאי נוספים. לטענת המערערת, לצורך שמירה על מצוינותה המקצועית היא נדרשת לגייס עובדים רבים מחוץ לירושלים ולשם כך, היא מעמידה לרשותם הסעות מאורגנות מאזורים מרוחקים; לגישה, מדובר באמצעי הכרחי להפעלת העסק – ולא בהטבה לעובד – ולכן תקנה 15א אינה חלה בעניינה ויש להתיר את ניכוי מס התשומות. עוד טענה המערערת, כי שגה המשיב בקביעתו כי תשומות רכישת הקרקע והוצאות הבנייה המיוחסות לשטחים שהוקצו בבניין החדש לרווחת העובדים, וכן הוצאות הביטוח הפנסיוני, מהוות "תשומה בשל עובד" כהגדרתה בתקנה 15א. אשר לחיוב שהוסיף המשיב בגין חשבונות שסווגו על ידו כשירותי "בדיקת נאותות", טענה המערערת כי מדובר בטעות עובדתית. מנגד, טען המשיב, כי מערך ההסעות שמארגנת המערערת נועד בראש ובראשונה לנוחות העובדים; כמו כן, תשומות רכישת הקרקע והוצאות הבנייה המיוחסות לשטחים המוקצים בבניין החדש לרווחת העובדים והוצאות הביטוח הפנסיוני גם הן בבחינת "תשומה בשל עובד", עליהן חלה תקנה 15א. לטענת המשיב, החשבונות שהופקו למערערת על ידי משרד רואי החשבון בגין שירותי בדיקת נאותות שבוצעו לקראת רכישת מניותיה על ידי חברת אינטל, נוגעות לעסקה שאינה חייבת במס לפי חוק מע"מ.

בית המשפט דחה את הערעור באופן חלקי, קיבל אותו באופן חלקי ופסק כדלקמן:

חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, נועד להשית מס עקיף ורב-שלבי על כל יחידה עסקית המשתתפת בשרשרת הייצור של נכס או שירות. בהתאם למנגנון שנקבע בחוק, כל עוסק חייב במס עסקאות בגין מכירת טובין או מתן שירותים, ומנגד – זכאי לנכות את מס התשומות ששילם בעת רכישת תשומות לצורך עסקו. כך נוצר מבנה מס שבו כל שלב משרשרת הייצור מחויב במס על הערך המוסף שהוא מוסיף. ההפרש בין מס העסקאות לבין מס התשומות הוא למעשה חבות המס בפועל של העוסק. על פי סעיף 38 לחוק, תנאי מהותי לניכוי מס תשומות הוא כי התשומה שימשה "לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו" של העוסק, וכי היא נועדה לעסקאות החייבות במס. תנאי זה משקף את עקרון ההקבלה – עיקרון יסודי בדני מע"מ – שלפיו ניכוי מס תשומות מותר רק כאשר קיימת זיקה ישירה בין ההוצאה לבין פעילותו החייבת במס של העוסק. בהגדרת המונח "שירות" בסעיף 1 לחוק נקבע, בין היתר, כי "עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו", לפיכך המעסיק אינו זכאי לנכות מס תשומות מהשכר ששילם לעובד בעבור שירותיו. ברם, בית המשפט העליון קבע כי מעסיקים רשאים לנכות מס תשומות בשל הטבה שהעניקו לעובדיהם

בדמות תשלום ששילמו לבעלי מסעדות שסיפקו ארוחות לעובדים במפעלי המעסיקים. קביעה זו עלולה הייתה להוביל למניפולציות ולתכנוני מס שבמסגרתם היו משלמים לעובדיהם שכר באמצעות מתן הטבות בעין, תוך ניכוי מס תשומות בגין ההטבות ללא תשלום מס עסקאות בעת קבלתן על ידי העובד כצרכן סופי. המענה לכך בא בדמות תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף, אשר נועדה לסתום את הפרצה שנוצרה בפסיקה. התקנה נועדה לעגן את העיקרון שלפיו תשומות אשר מטרתן העיקרית היא להיטיב עם העובד – לא יותרו בניכוי, אלא אם כן דווח עליהן כעסקאות עצמאיות, תוך חישוב שווי שוק ושילוב העסקה בדו"ח התקופתי של העוסק. בכך ביקשה התקנה לשמר את עקרון ההקבלה ולמנוע פגיעה בקופה הציבורית.

התקנה מבחינה במפורש בין תשומות ששימשו את העסק לבין תשומות שייעודן "הנאתם, תועלתם, רווחתם או טובתם של העובד או בן משפחתו". סעיף 15א(ב) קובע כי מס התשומות לא ינוכה אלא אם הוכח, להנחת דעתו של מנהל מע"מ, כי הטובה ניתנה לעובד במסגרת עסקה חייבת במס שמחירה חושב לפי סעיף 10 לחוק – דהיינו, לפי שווי שוק. כך נוצרת סימטריה נורמטיבית: אם טובת ההנאה מהווה "צריכה" מצד העובד, עליה לשאת במס עסקאות, ורק אז תותר בניכוי כ"תשומה". לשון התקנה מלמדת כי יש לבחון את המהות הכלכלית של ההוצאה. ההכרעה אינה נעשית לפי אופן הרישום החשבונאי או כותרת ההוצאה אלא לפי זהות הנהנה הישיר והדומיננטי מההטבה. מבחן זה אומץ באופן עקבי בפסיקה, ולפיו ניכוי מס התשומות יוגבל מקום שבו מדובר בתשומה שבמרכזה עומד העובד כנהנה עיקרי. גם כאשר קיימת תועלת מסוימת למעביד – אין בכך כדי לבטל את תחולתה של התקנה, אם ההטבה נועדה בעיקרה לעובד. תקנה 15א נועדה אפוא לשמר את עקרונות היסוד של שיטת המע"מ, להבטיח גביית מס בגין צריכה פרטית הנעשית באמצעות העסק, ולמנוע תכנוני מס הנעשים במסווה של שכר בעין. בהעדר דיווח על עסקה עם העובד, ובלא חיוב במס עסקאות לפי שווי שוק, לא ניתן לנכות את מס התשומות. בכך נשמרת הרציונליות הפיסקלית של החוק, ונמנעת עקיפה של החבות במס בגין צריכה פרטית, אשר ביסודו של דבר מהווה את מושא המס על פי חוק מע"מ.

במקרה דנן, בביקורת שערך המשיב עלה כי המערערת מנכה מס תשומות בגין הוצאות הסעה של עובדים מאזורים מרוחקים, אל משרדי החברה באזור התעשייה הר חוצבים בירושלים – מקום פעילותה העיקרי. כך, למשל, יוצאות הסעות מרמת גן, גבעתיים, רמת השרון, כפר סבא, רעננה, אשדוד ותל אביב. מתצהיריהם ומחקירותיהם של עובדי המערערת עולה כי ההסעה שמארגנת המערערת נועדה למען הנוחות שלהם, על מנת לקצר את משך הנסיעה לעבודה ונועדה להקל עליהם בהגעה לעבודה ובחזרה לביתם. בהתאם לפסיקה, מדובר בהטבה לעובדים שכן העובדים הם הנהנים הישירים והדומיננטיים מההסעות שמארגנת המערערת. ודוק: אחת מטענות המערערת הייתה כי הסעת העובדים מקצרת את משך ההגעה למקום העבודה, בהשוואה לשימוש בתחבורה הציבורית. ברם, טענה זו דווקא מחזקת את המסקנה שמדובר בהטבה הניתנת לעובדים לשם נוחותם האישית, ולא באמצעי הכרחי לצורכי העסק – ועל כן אינה מצדיקה התרת ניכוי מס תשומות. גם טענת המערערת שלפיה מערך ההסעות מהווה תמריץ משמעותי לגיוס עובדים איכותיים מהמרכז, גם אם נכונה, מחזקת דווקא את מסקנת המשיב: מדובר בהטבה שניתנת לעובד לשם רווחתו ונוחותו – בדומה למענק גיוס – ולא באמצעי תפעולי הכרחי של המעסיק. משמעות הדברים הינה, כי המערערת לא הרימה את נטל ההוכחה המוטל עליה להראות כי היא, כמעסיקה, נהנית הנאה ישירה ודומיננטית ממערך ההסעות. היא לא הצביעה על טעם מהותי המבדיל בינה לבין שאר המעסיקים במשק, שעובדיהם עושים שימוש יומיומי בתחבורה ציבורית לצורך הגעה למקום העבודה. לפיכך, שוכנעתי כי הוצאות ההסעה המאורגנת מהוות תשומה לטובת העובדים, שאינן מותרות בניכוי בהתאם לתקנה 15א לתקנות מע"מ.

אף לגבי תשומות בגין הוצאות ההסדר הפנסיוני – מקובלת טענת המשיב כי השירותים אינם חלק מהניהול השוטף של ההפקדות הפנסיוניות – שעליהן חלה חובה סטטוטורית ואשר התשומות בגינן

עשויות להיות מותרות בניכוי – אלא מהווים שירות ייעוץ אישי לעובדים. ממילא, מדובר בתשומה אשר ההנאה העיקרית ממנה היא של העובד, ועל כן חלה עליה תקנה 15 לתקנות מע"מ.

אשר לתשומות בגין בניית מרחבים לרווחת העובדים – בעניין זה המשיב טעה בקביעותו. המשיב השווה את החיוב שהטיל על המערערת, בגין תשומות רכישת המקרקעין והקמת הבניין, המיוחסות על ידו לשטחי הפנאי במשרדי המערערת, לתשומות בגין רכישת מנוי בחדר כושר עבור העובדים. ברם, במקרה דנן אין תשומות ייחודיות בהן נשאה המערערת לצורך רכישת שטחי הפנאי או בנייתם. המשיב הטיל את החיוב על בסיס תוכניות הבנייה, ללא בחינה של הביצוע בפועל; ברם, טענתו כי השטחים ובנייתם, נועדו לטובת העובדים, שגויה בהקשר הנבחן כעת. אין חולק כי בניית השטחים שתוכננו עבור חדרי הכושר, המוסיקה והספא נועדה לצורך העמדתם לשימוש העובדים ורווחתם בתוך משרדי החברה. אולם, התשומות בגין התבקש הניכוי הן כלל לא עבור השימוש – אלא מיוחסות לחלק היחסי בתכנון הבנייה של הבניין החדש, ואין לאסור את ניכוי התשומות הקשורות להקמת אותם שטחים במבנה. זאת ועוד, לו חללים אלו מוגדרים בתוכניות הבנייה כשטחי הפנאי, היו מוגדרים בתוכניות כחללים פתוחים או שטחי מעבר, המשיב לא היה שולל את ניכוי התשומות. התוצאה הישירה מעמדת המשיב היא, כי במקרה דנן, כתנאי לניכוי מס התשומות, נדרשת המערערת לחייב את העובד בהוצאות רכישת הקרקע והבנייה בגין שטחי הפנאי, ולדווח על כך כעסקה החייבת במס. עמדה זאת לא מתקבלת – אין ברכישת הקרקע ובניית הבניין החדש, כל תשומה שנמכרה לעובדים, עליה יש לדווח כעסקה החייבת במס. על כן, התשומות שניכתה המערערת בגין הקמת ובנייתם של החללים שיועדו לשימוש כחדרי הכושר, הספא והמוסיקה מותרות בניכוי.

אשר לתשומות בגין הוצאה למשרד רואי החשבון – המשיב נתפס לכלל טעות גם בסוגיה זו. במקרה דנן, הגוף שערך בדיקות נאותות הוא חברת אינטל – החברה הרוכשת. זו ביקשה לעבור על ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר של המערערת במסגרת בדיקת הנאותות מטעמה. לשם כך, התבקש משרד רואי החשבון, הנותן שירותים למערערת, לבצע עבודה למען הלקוח (המערערת) ועל כן, חויבה המערערת בתשלום שכר טרחתו של רואה החשבון שלה. המשיב לא הבחין בין בדיקה הנעשית עבור הרוכשת לצורך רכישת המניות, לבין עבודת רואה החשבון המבקר, שהתבקש להבהיר לבקשת הלקוח שלו (המערערת) היבטים שנדרשו ע"י הרוכשת, הנוגעים לעבודתו השוטפת, במסגרת הביקורת. בנסיבות אלו, יש לקבל את הסברי המערערת בסוגיה זו ויש להתיר למערערת לנכות את מס התשומות שנכלל בחשבונות של משרד רואי החשבון.

לאור האמור, הערעור נדחה באופן חלקי ומתקבל באופן חלקי. בסוגיית ארגון הסעות לעובדים ובסוגיית התשומות בגין יעוץ פנסיוני לעובדים, הערעור נדחה; לעומת זאת, בסוגיית התשומות בגין בניית חללים המיועדים לחדר כושר, חדר מוסיקה ומתחם ספא במבנה החדש וכן בסוגיית ההוצאות למשרד רואה החשבון, הערעור מתקבל.

פסק דין

1. לפניי ערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומת תשומות מיום 4.8.2020 שהוציא המשיב למערערת, לתקופה 06/2015-05/2020 (להלן: "**ההחלטה בהשגה**"). המחלוקת במרכז הערעור נוגעת לתחולת **תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף**, תשל"ו-1976 (להלן: "**תקנה 15א**" ו- "**תקנות מע"מ**").

תשתית עובדתית

2. המערערת היא חברה פרטית הרשומה כ"עוסק מורשה" לעניין [חוק מע"מ](#), והיא חברה בת בבעלות מלאה של חברת מובילאיי בי.וי, אשר מניותיה נסחרו בבורסת NYSE שבניו יורק (להלן: "חברת האם"). ביום 12.3.2017 נחתם הסכם בין חברת הטכנולוגיה העולמית Intel Corporation (להלן: "חברת אינטל"), במסגרתו נמכרו מניות חברת האם לחברת אינטל. המערערת עוסקת בפיתוח ושיווק, מערכות סיוע למניעת תאונות דרכים.
3. לאורך השנים מספר העובדים אצל המערערת גדל באופן משמעותי. כך, בשנת 2015 העסיקה המערערת כ-540 עובדים, נכון לחודש יוני 2020 העסיקה כ-1,450 עובדים, וכיום מעסיקה המערערת קרוב ל-3,000 עובדים. לאורך השנים, ניהלה המערערת את פעילותה ממבנה משרדים ראשי וממבנים נוספים אשר היא שכרה בהר חוצבים ירושלים (להלן: "משרדי המערערת" או "מקום העבודה"). בשלהי שנת 2023, העתיקה המערערת את משרדה ופעילותה למתחם המצוי במקרקעין אותם היא רכשה בהר חוצבים, ועליה היא בנתה והקימה משרדים ומרכז פעילות חדשים (להלן: "הבניין החדש"). בנוסף לכך, בשנים האחרונות פתחה המערערת סניפים בתל אביב, רמת גן, פתח תקווה וחיפה. ברם, מוקד הפעילות של המערערת הינו בהר חוצבים בירושלים.
4. המשיב ערך ביקורת בדיווחי המערערת וביום 4.8.2020 הוצאו למערערת שומות תשומות (להלן יקראו יחד: "השומות") הכוללות מספר רכיבים. המכנה המשותף למרבית רכיבי החיוב, היא הטענה כי מדובר בתשומות לטובת העובדים בהתבסס על [תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף](#), ואלו הם:
- א. רכישת אוכל לעובדים- חיוב בסך של 61,797 ₪ (קרן מס). סכום שאינו שנוי במחלוקת ושולם.
- ב. העמדת הסעות לעובדים (להלן: "הסעות העובדים") - חיוב בסך של 933,367 ₪ (קרן מס);
- ג. שכירות ותחזוקה של חדרי האוכל (להלן: "הוצאות השכירות") - חיוב בסך של 205,269 ₪ (קרן מס);
- ד. תשומות רכישת קרקע ובנייה, המיוחסות על ידי המשיב לשטחים לרווחת העובדים (להלן: "בניית מרחבים לרווחת העובדים") - חיוב בסך של 1,834,123 ₪ (קרן מס);
- ה. הסדר פנסיוני לעובדים (להלן: "הוצאות ההסדר הפנסיוני") - חיוב בסך של 462,868 ₪ (קרן מס).
5. ביום 16.9.2020 הגישה המערערת השגה על השומות, וביום 30.8.2021 ניתנה ההחלטה בהשגה מושא הערעור, במסגרתה דחה המשיב את טענות המערערת בנוגע להוצאות רכישת הקרקע והבנייה, הסעות העובדים והוצאות ההסדר הפנסיוני, אך קיבל את טענות המערערת בנוגע להוצאות השכירות. בנוסף לכך, בהחלטה בהשגה הוסיף המשיב לחיוב שתי חשבוניות על שם רו"ח קסלמן וקסלמן (להלן: "משרד רו"ח"), בסך מצטבר של

467,839 ₪. לדברי המשיב, חשבוניות אלו ניתנו בגין שירות במסגרת בדיקת נאותות, שבוצעה על המערערת טרם רכישתה על ידי חברת אינטל. מכאן הערעור שלפנינו.

6. יצוין, כי לאחר הגשת הערעור ולאור פסיקת בית המשפט העליון בע"א [2180/21 מנהל מס ערך מוסף נתניה נ' אמדוקס ישראל בע"מ](#) [נבו] (30.1.2023) (להלן: "עניין אמדוקס"), הפחית המשיב מסך החיוב במס את הוצאות רכישת המקרקעין והבנייה שייחס לשטח חדרי האוכל, והותיר רכיב חיוב זה רק ביחס לחדר הכושר ושטחי פנאי נוספים. זאת כאמור בסעיף 16 לתצהיר המשיב ובהודעה שהוגשה מטעמו לבית המשפט, במסגרתה פורטו רכיבי החיוב העדכניים. כפי שהבהיר ב"כ המשיב בפתיחת דיון ההוכחות ביום 13.3.2024, בהודעה האמורה נפלה טעות וסכום החיוב במס העדכני והנכון בגין הוצאו רכישת הקרקע והבנייה הוא 218,000 ₪ (קרן מס) (עמ' 2 לפרוטוקול, שו' 12-23).

טענות הצדדים בתמצית

טענות המערערת

7. לטענת המערערת, לצורך שמירה על מצוינותה המקצועית היא נדרשת לגייס עובדים רבים מחוץ לירושלים – כ-58% מעובדיה מתגוררים מחוץ לעיר. לשם כך, היא מעמידה לרשותם הסעות מאורגנות מאזורים מרוחקים כמו רמת גן, גבעתיים, כפר סבא ואשדוד. לשיטתה, הנסיעה בתחבורה הציבורית ארוכה, כרוכה בהחלפת קווים ובהליכה ממושכת, בעוד ההסעות מקצרות את זמן ההגעה באופן ניכר. המערערת טוענת כי מדובר באמצעי הכרחי להפעלת העסק – ולא בהטבה לעובד – ולכן [תקנה 15א](#) אינה חלה בעניינה ויש להתיר את ניכוי מס התשומות.

8. לטענת המערערת, שגה המשיב בקביעתו כי תשומות רכישת הקרקע והוצאות הבנייה המיוחסות לשטחים שהוקצו בבניין החדש לרווחת העובדים, וכן הוצאות הביטוח הפנסיוני, מהוות "תשומה בשל עובד" כהגדרתה [בתקנה 15א](#) לתקנות מע"מ. המערערת טוענת כי לא ניתן לבסס חיוב במע"מ על סמך תכניות אדריכליות משלב התכנון בלבד, שעה שטרם הוכח כי השטחים יועדו בפועל או הוקצו לשימוש העובדים. בנוסף, בכל הנוגע להוצאות הביטוח הפנסיוני, טוענת המערערת כי יישום מבחני הפסיקה מעלה באופן מובהק כי לא ניתן לסיווגן כתשומה "בשל עובד" לצורכי [תקנה 15א](#).

9. אשר לחיוב שהוסיף המשיב בגין חשבוניות שסווגו על ידו כשירותי "בדיקת נאותות", טוענת המערערת כי מדובר בטעות עובדתית. לדבריה, השירותים נשוא החשבוניות סופקו על ידי משרד רואי החשבון של החברה, בתפקידו כרו"ח מבקר ובהקשר להכנת הדוחות הכספיים של המערערת – וזאת כחלק מהליך בדיקת הנאותות שבוצע על ידי חברת אינטל.

טענות המשיב

10. לטענת המשיב, מתצהירי עובדי המערערת ומחקירותיהם עולה כי מערך ההסעות שמארגנת המערערת נועד בראש ובראשונה לנוחות העובדים. נטען כי, בהתאם לפסיקה, כאשר העובד הוא הנהנה הישיר והדומיננטי מן השירות – מדובר בהטבה לעובד, ולא בתשומה לצורכי העסק. משכך, ההסעות אינן מזכות בניכוי מס תשומות, וחלה עליהן תחולת [תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף](#).

11. כמו כן, לטענת המשיב, תשומות רכישת הקרקע והוצאות הבנייה המיוחסות לשטחים המוקצים בבניין החדש לרווחת העובדים והוצאות הביטוח הפנסיוני הן בבחינת "תשומה בשל עובד", עליהן חלה [תקנה 15א](#). מרחבי הפנאי המצויים בבניין כמו הייעוץ הפנסיוני נועדו להנאתם וטובתם של העובדים, והם הנהנים העיקריים מטובות הנאה אלו.

12. לטענת המשיב, החשבוניות שהופקו למערערת על ידי משרד רואי החשבון בגין שירותי בדיקת נאותות שבוצעו לקראת רכישת מניותיה על ידי חברת אינטל, נוגעות לעסקה שאינה חייבת במס לפי [חוק מע"מ](#). לפיכך, מדובר בתשומות שלא שימשו לצורך ביצוע פעילות חייבת במס, ועל כן אין למערערת זכות לנכות את מס התשומות בגינן.

דיון והכרעההמסגרת הנורמטיבית

13. [חוק מס ערך מוסף](#), התשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "[חוק המע"מ](#)") נועד להשית מס עקיף ורב-שלבי על כל יחידה עסקית המשתתפת בשרשרת הייצור של נכס או שירות. בהתאם למנגנון שנקבע בחוק, כל עוסק חייב במס עסקאות בגין מכירת טובין או מתן שירותים, ומנגד – זכאי לנכות את מס התשומות ששילם בעת רכישת תשומות לצורך עסקו. כך נוצר מבנה מס שבו כל שלב משרשרת הייצור מחויב במס על הערך המוסף שהוא מוסיף. ההפרש בין מס העסקאות לבין מס התשומות הוא למעשה חבות המס בפועל של העוסק (ראו דברי ההסבר הצעת [חוק מס ערך מוסף](#), התשל"ה-1975, ה"ח 1178, בעמ' 235 [להלן: "[הצעת חוק מע"מ](#)"]; א' נמדר [מס ערך מוסף](#) כרך א', 36-37, (מהדורה חמישית, 2013) [להלן: "[נמדר](#)"]).

14. על פי [סעיף 38](#) לחוק, תנאי מהותי לניכוי מס תשומות הוא כי התשומה שימשה "[לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו](#)" של העוסק, וכי היא נועדה לעסקאות החייבות במס. תנאי זה משקף את עקרון ההקבלה – עיקרון יסודי בדיני מע"מ – שלפיו ניכוי מס תשומות מותר רק כאשר קיימת זיקה ישירה בין ההוצאה לבין פעילותו החייבת במס של העוסק ([ע"א 9142/02 מנהל מס ערך מוסף עכו נ' החברה לפיתוח כפר ורדים בע"מ](#) [נבו] (30.1.2006); נמדר, בעמ' 40).

15. בהגדרת המונח "שירות" [בסעיף 1](#) לחוק נקבע, בין היתר, כי "עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו", לפיכך המעסיק אינו זכאי לנכות מס תשומות מהשכר ששילם לעובד

בעבור שירותיו (ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה לטקסטיל בע"מ, לז(2) 744(1983)). ברם, בית המשפט העליון קבע כי מעסיקים רשאים לנכות מס תשומות בשל הטבה שהעניקו לעובדיהם בדמות תשלום ששילמו לבעלי מסעדות שסיפקו ארוחות לעובדים במפעלי המעסיקים (ע"א 446/79 תעשיות רוגוזין בישראל בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, לד(4) 584(1980) (להלן: "עניין רוגוזין"). קביעה זו עלולה הייתה להוביל למניפולציות ולתכנוני מס שבמסגרתם היו משלמים לעובדיהם שכר באמצעות מתן הטבות בעין, תוך ניכוי מס תשומות בגין ההטבות ללא תשלום מס עסקאות בעת קבלתן על ידי העובד כצרכן סופי.

16. חשש זה עמד ברקע דבריו של בית המשפט העליון בעניין רוגוזין, שקרא למחוקק המשנה להתערב וליצור הסדרה ברורה של גבולות הניכוי (שם, פסקה 6 לפסק הדין). המענה לקריאה זו בא בדמות תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף, אשר נועדה לסתום את הפרצה שנוצרה בפסיקה (ראו פרוטוקול מספר 114 מישיבת ועדת הכספים מתאריך 17.5.1982 עמודים 4-5, ופרוטוקול מספר 116 מישיבת ועדת הכספים מתאריך 18.5.1982 עמוד 3 (הכנסת העשירית)), וזו לשונה:

"(א) 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 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 10 לחוק."

17. התקנה נועדה לעגן את העיקרון שלפיו תשומות אשר מטרתן העיקרית היא להיטיב עם העובד – לא יותרו בניכוי, אלא אם כן דווח עליהן כעסקאות עצמאיות, תוך חישוב שווי שוק ושילוב העסקה בדו"ח התקופתי של העוסק. בכך ביקשה התקנה לשמר את עקרון ההקבלה ולמנוע פגיעה בקופה הציבורית.

18. התקנה מבחינה במפורש בין תשומות ששימשו את העסק לבין תשומות שיעודן "הנאתם, תועלתם, רווחתם או טובתם של העובד או בן משפחתו". סעיף 15א(ב) קובע כי מס התשומות לא ינוכה אלא אם הוכח, להנחת דעתו של מנהל מע"מ, כי הטובה ניתנה לעובד במסגרת עסקה חייבת במס שמחירה חושב לפי סעיף 10 לחוק – דהיינו, לפי שווי שוק. כך נוצרת סימטריה נורמטיבית: אם טובת ההנאה מהווה "צריכה" מצד העובד, עליה לשאת במס עסקאות, ורק אז תותר בניכוי כ"תשומה".

19. לשון התקנה מלמדת כי יש לבחון את המהות הכלכלית של ההוצאה. ההכרעה אינה נעשית לפי אופן הרישום החשבונאי או כותרת ההוצאה אלא לפי **זהות הנהנה הישיר**

והדומיננטי מההטבה. מבחן זה אומץ באופן עקבי בפסיקה (ראו למשל: [ע"ש \(מחוזי ת"א\) 1082/05 ווינשרפ ישראל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א](#) [נבו] (14.12.2006), פסי 3(א); [ע"א 4591/09 אחים עובדיה שרותי ניקיון ושמירה בע"מ נ' מנהל מע"מ פתח תקוה](#), פסי 5 [נבו] (20.3.2011); [ע"מ \(מחוזי ת"א\) 9652-01-17 בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 3](#) [נבו] (25.9.2019)), ולפיו ניכוי מס התשומות יוגבל מקום שבו מדובר בתשומה שבמרכזה עומד העובד כנהנה עיקרי. גם כאשר קיימת תועלת מסוימת למעביד – אין בכך כדי לבטל את תחולתה של התקנה, אם ההטבה נועדה בעיקרה לעובד.

20. עמדה זו עולה בקנה אחד עם עמדת רשות המסים והספרות המקצועית, ולפיה יש לבחון כל מקרה לגופו, תוך איזון בין מידת ההנאה של העובד לבין התרומה לעסק. עמד על כך המלומד אבי פרידמן בספרו:

"על פי ההלכות ופרשנות בתי המשפט, יש לבחון כל מקרה לגופו ולהגיע למסקנות באשר לתועלת שנצמחה לעובד מהתשומה, כמו גם באשר למידת התועלת וההנאה שהפיק המעביד. עמדת רשות המסים בנדון פורסמה בקדמת דנא בהוראות הפרשנות שלה ויחד עם פרשנות והלכות בתי המשפט, הרי ששאלת הסיווג תוכרע, לדעתנו, בהתאם לזהות הנהנה הישיר מהתשומה ורמת הדומיננטיות של אותה הנאה" (אבי פרידמן מס ערך מוסף: [החוק](#) וההלכה 728 (מהדורה שלישית, 2018)).

21. [תקנה 15א](#) נועדה אפוא לשמר את עקרונות היסוד של שיטת המע"מ, להבטיח גביית מס בגין צריכה פרטית הנעשית באמצעות העסק, ולמנוע תכנוני מס הנעשים במסווה של שכר בעין. בהעדר דיווח על עסקה עם העובד, ובלא חיוב במס עסקאות לפי שווי שוק, לא ניתן לנכות את מס התשומות. בכך נשמרת הרציונליות הפיסקלית של החוק, ונמנעת עקיפה של החבות במס בגין צריכה פרטית, אשר ביסודו של דבר מהווה את מושא המס על פי [חוק מע"מ](#).

תשומות בגין הסעות לעובדים

22. בביקורת שערך המשיב עלה כי המערערת מנכה מס תשומות בגין הוצאות הסעה של עובדים מאזורים מרוחקים, אל משרדי החברה באזור התעשייה הר חוצבים בירושלים – מקום פעילותה העיקרי. כך, למשל, יוצאות הסעות מרמת גן, גבעתיים, רמת השרון, כפר סבא, רעננה, אשדוד ותל אביב. נבחן להלן את טענות המערערת לאור עקרונות הפסיקה, ובפרט נדון בשאלה האם מדובר בתשומות לצורכי העסק – או שמא בתשומות לטובת העובד.

23. מכלל עדויות ותצהירי המערערת עולה כי "הנהנה העיקרי והדומיננטי מהטבה זו הם העובדים. כלל המצהירים לא הכחישו כי קיים מערך תחבורה ציבורית סדיר ותדיר מכל המקומות בהן המערערת מפעילה את הסעותיה למשרדה, אלא שהנסיעה דורשת

החלפות של קווי אוטובוס, זמן הליכה של מספר דקות מתחנת הירידה ועד להגעה למשרדי החברה.

24. בתצהיר נציגת המערערת, גב' יעל אברהם (להלן: "העדה 3"), מיום 26.3.2023 (להלן: "תצהיר 3"), הצהירה העובדת כי "[...] עבורי, נגישות מקום העבודה, משך זמן ההגעה אליו וממנו ונוחות ההגעה אליו הן נושא קריטי ומשמעותי [...]" (ההדגשות אינן במקור). כמו כן, בעדותה מסרה העובדת את הדברים הבאים (עמ' 32 לפרוטוקול, שו' 10-24, עמ' 33 לפרוטוקול שו' 1-22):

"עו"ד דומברוביץ: אז שאלתי, לפי מה שכתוב בתצהיר, לך בעצם הנוחות להגיע למקום העבודה היא מאוד חשובה לך.

העדה: נכון.

ש. וגם בתוך הר חוצבים הרי יש הליכה מקווי האוטובוס, אז בעצם את מעדיפה שיהיה לך יותר נוח להגיע בהסעה.

ת. נכון. מתחנת האוטובוס זה גם הליכה להגיע למשרדים.

ש. ולכן ההסעה בעצם מקילה עליך מאוד.

ת. נכון.

ש. הבנתי.

ת. יש סרטון ש-

ש. כן, נניח. כשהתחלת ב-2020 כשעברת מרשות שדות התעופה

למובילאיי, ידעת כבר שיש את ההסעות האלה?

ת. כן, במעמד הראיון אמרו לי שקיימת הסעה מגבעתיים לירושלים.

ש. ובעצם זה היה אחד שיקולים שלך שבעצם,

ת. זה, כן.

ש. לצורך קיצור טווחים, אני מניח.

ת. כמובן. אני אין לי רישיון, כאילו יש לי רישיון, אני לא נוהגת אבל

ולכן עניין ההסעה היה game changer.

ש. הבנתי.

ת. כאילו זה היה השיקול העיקרי לזה שאני אעבוד במובילאיי

בירושלים.

ש. תסכימי אתי שאם היית צריכה לנסוע בתחבורה ציבורית, זה

פחות נוח, יותר זמן.

ת. יותר זמן, אם ברכבת ואם באוטובוס.

ש. יוצא לך לנסוע היום מידי פעם,

ת. כן, לפעמים כן, ההסעה יוצאת ב-40:06.

ש. אוקי.

ת. זה מאוד מוקדם ולעיתים, לא תמיד אני יכולה לצאת בשעה

כזאת, אז אני צריכה לפעמים לקחת תחבורה ציבורית. אני משתדלת לא

לעשות את זה כי זה באמת מאוד מסורבל, אבל כן, יוצא לי לפעמים,

לעיתים רחוקות אבל יוצא.

ש. **ואם בעצם תחפשי מקום עבודה אחר, גם תחפשי מקום שיהיה בו הסעות, שיהיה לך נוח להגיע לעבודה.**
 ת. **כן.** " (ההדגשות אינן במקור).

25. חיזוק לעניין זה עולה מעדותה של גב' ענת הלר (להלן: "העדה 4") (עמ' 37 לפרוטוקול, שו' 8-24):

ש. **הבנתי. בסעיף 24 לתצהיר שלך, מצהירה "החברה מעמידה הסעות לעובדים ממקומות מרוחקים."**
 ת. **כן.**

ש. **מעל 60 ק"מ. בתצהיר את מבהירה שזה בעצם נועד כדי לקצר טווחים של העובדים שגרים רחוק, שיהיה להם יותר קל להגיע לעבודה, נכון?**

ת. **היותר קל זה אומר הפרשים של עד יכול להיות שעה לכל כיוון, ז"א יותר קל משמעותי כשמדובר במרחקים גדולים שזה מה שמצוין פה, מרחק של 60 ק"מ מהעבודה.**

ש. **כן, הבנתי. ובעצם ההסעה גם פותרת את ההליכה בתוך הר חוצבים.**

ת. **גם.**

ש. **ז"א שעובד במקום שילך ברגל, מגיע בניחותא לעבודה, בלי גשם, בלי שמש, בלי זיעה. נכון?**

ת. **דבר טוב, כן.**

ש. **חשוב ביותר.**

ת. **נכון.** " (ההדגשות אינן במקור).

26. כמו כן, בתצהירו של מר טוביה וולטרס, עובד המערערת (להלן: "העד 5"), הוא הצהיר כי **"עבורי, נגישות מקום העבודה, נוחות ההגעה אליו ומשך זמן ההגעה אליו וממנו, מהות נקודות חשובות ומשמעותיות ביותר, ויש להן משקל רב בשיקולים שלי בבחירת מקום עבודה"**. כאשר נשאל על תצהירו בחקירתו הנגדית, אמר העובד את הדברים הבאים (עמ' 4 לפרוטוקול, שו' 10-24, עמ' 5 לפרוטוקול, שו' 1-12):

ש. **ברור, אתה מגיע מחריש בתחבורה ציבורית להוד השרון?**

ת. **או בתחבורה ציבורית או ברכב הפרטי שלרוב זה היה יותר נוח, כי גם בתחבורה ציבורית להגיע להוד השרון היה די קשה.**

ש. **הבנתי, ובעצם ההסעה חוסכת לך הרבה זמן, מה שאני מבין.**

ת. **בתנאים האלה, חיובי. כמובן.**

ש. **זה גם חוסך לך את הנוחות של בתוך ירושלים, בתוך החוצבים הרי, זה סיפור להגיע להר חוצבים.**

ת. **השעות שאני נוסע, אני קצת פחות חווה את זה, אני מודה, אבל ההגעה להר חוצבים בתחבורה ציבורית, בעצם התחבורה הציבורית**

- עוצרת מחוץ להר חוצבים, על שדרות גולדה, ואז צריך להיכנס ברגל, וזה עוד איזה שהוא לא מבוטל ובתנאי מזג אוויר יכול להיות משמעותי.
- ש. **אז בעצם הנוחות שלך מאוד חשובה לך, של הגעה בזמן, בלי חוס, קור.**
- ת. **כמובן. כמובן.**
- ש. ובשנה האחרונה אתה מגיע עם הרכב כל יום, רכב הליסינג.
- ת. חוץ מהמילואים בחצי שנה האחרונה.
- ש. **בסדר, ברור. ברכב הליסינג זוקפים לך כמובן שווי לצורכי מס, נכון?**
- ת. **ברכב ליסינג אני משלם את העלות המלאה לחברת מובילאיי, יורד לי ישירות מהשכר. אני לא משלם רק שווי מס בתנאים של שווי מס.**
- ש. לא הבנתי.
- ת. אני משלם, חוץ מהעלות של שווי מס יש את החבילה הכוללת שכוללת את הדלק והכול. אז אני משלם עלות כוללת לא רק שווי מס. (ההדגשות אינן במקור).

27. מתצהיריהם ומחקירותיהם של עובדי המערערת עולה כי ההסעה שמארגנת המערערת נועדה למען הנוחות שלהם, על מנת לקצר את משך הנסיעה לעבודה ונועדה להקל עליהם בהגעה לעבודה ובחזרה לביתם. בהתאם לפסיקה, עסקינן בהטבה לעובדים שכן העובדים הם הנהנים הישירים והדומיננטיים מההסעות שמארגנת המערערת.

28. אחת מטענות המערערת הייתה כי הסעת העובדים מקצרת את משך ההגעה למקום העבודה, בהשוואה לשימוש בתחבורה הציבורית. טענה זו דווקא מחזקת את המסקנה שמדובר בהטבה הניתנת לעובדים לשם נוחותם האישית, ולא באמצעי הכרחי לצורכי העסק – ועל כן אינה מצדיקה התרת ניכוי מס תשומות.

29. בנוסף לכך, המערערת מציעה לעובדיה מגוון אפשרויות הגעה למקום העבודה, וביניהן גם רכבי ליסינג. כך עלה מעדותו של מר גיא דפנה (להלן: "העד 2"), שהעיד כי כל עובד המשתכר מעל 15,000 ש"ח זכאי להטבת רכב במסגרת הסדר ליסינג, כאשר ההטבה משולבת כחלק משכרו החודשי וחלה עליה חבות במס הכנסה. אמנם, אפשרות זו פתוחה גם לעובדים המשתכרים שכר נמוך יותר, אך לדברי העד 2, הוא ממליץ להימנע מכך מטעמי כדאיות כלכלית (עמ' 12–13 לפרוטוקול, שו' 3–13 בהתאמה). מכאן עולה, כי המערערת משתפת במימון הגעת עובדיה למקום העבודה באופן גמיש, בהתאם להעדפתו האישית של כל עובד – מה שמחזק את המסקנה כי מדובר בהטבה שנועדה לנוחות העובד, ולא בהוצאה הכרחית לצורכי העסק.

30. המשיב טען כי, אין הבדל מהותי בין עובדים שבותרים ברכב ליסינג לבין עובדים המשתמשים במערך ההסעות של המערערת – בשני המקרים מדובר בהטבות שמעמיד

המעסיק לרשות עובדיו, בהתאם לנוחותם האישית. בהשוואה זו לא דייק המשיב. מקורו של האיסור לנכות מס תשומות בגין העמדת רכבי ליסינג לשימוש העובדים מצוי [בתקנה 14](#) לתקנות מע"מ, הואיל ומדובר בנכס אשר השימוש בו הוא בעיקרו שימוש פרטי, שכן העובד עושה שימוש ברכב הליסינג לא רק לשם הגעה לעבודה וחזרה ממנה, אלא גם לשם פעולות פרטיות, הכרוכות בנסיעה ברכב. בהיבט זה יש שוני מהותי בין העמדת רכב ליסינג לשימוש העובדים, לבין ארגון הסעה למקום העבודה והסעה חזרה בסיום יום העבודה לאזור מגורי העובדים.

31. טענה נוספת שהעלתה המערערת היא כי היא עומדת בתנאים שנקבעו בהוראות תאמ"ו 66.712, ולפיכך זכאית לניכוי מס התשומות בגין הסעת עובדים. ואולם, טענה זו דינה להידחות, שכן המערערת אינה עומדת בתנאים שנקבעו בהחלטת מיסוי 2937/16 – שהיא ההוראה הרלוונטית המחייבת בעניינה (להלן: "החלטת המיסוי"). כפי שציין המשיב, הן בהחלטה בהשגה והן בכתב התשובה, החלטת המיסוי קובעת במפורש כי היא גוברת על כל הוראה קודמת ומבטלת אותה (ראה ס"ק ז'). שאלת הזכאות לניכוי מס תשומות בגין הסעות עובדים מוסדרת בהתאם לתנאים שנקבעו בהחלטת המיסוי – ולא בהתאם להוראות התאמ"ו.

32. לפיכך, טענות המערערת בעניין החלפת שני קווי אוטובוסים ומרחק מעל 15 ק"מ ממקום העבודה- היו רלוונטיות כאשר הוראת התאמ"ו הייתה בתוקף, אך משנת 2016 ההוראה הקובעת היא החלטת המיסוי, ותנאים אלה אינם חלק ממנה. למעלה מן הצורך יצוין כי מהנתונים שצורפו כנספח 2 לתצהיר העד 2, עולה כי המערערת בחלק מהשנים ארגנה הסעות בתוך העיר ירושלים, כך שבוודאי שגם לשיטתה של המערערת המסתמכת על הוראות התאמ"ו, הסעות אלה אינן עונות לתנאים שנקבעו בהוראות.

33. סעיף ג' להחלטת מיסוי 2937/16, העוסקת ב"ניכוי מס תשומות בשל הסעות עובדים", מונה שלושה טעמים חלופיים שלכל אחד מהם, בצירוף יתר התנאים שבסעיף, יש כדי להצדיק את ההכרה בניכוי מס התשומות. להלן נבחן את תחולתם של שלושה טעמים אלה בעניינה של המערערת:

1. הטעם הראשון הוא שאין שירות תחבורה סדיר ותדיר מבית העובד למקום עבודתו;
2. לפי הטעם השני, שעות העבודה הן כאלה שאין אפשרות להגיע לעבודה בתחבורה ציבורית סדירה או ששעת סיום העבודה היא בשעה כזו שאין תחבורה ציבורית סדירה באותה שעה;
3. לפי הטעם השלישי, תנאי עבודה מיוחדים מכתיבים הסעת עובדים במרוכז ע"י המעביד.

34. העדר תחבורה ציבורית סדירה: משרדי המערערת ממוקמים באזור התעשייה "הר חוצבים" בירושלים – אזור בו פועלות חברות הייטק רבות לצד משרדי ממשלה.

המערערת אינה כופרת בעצם קיומו של מערך תחבורה ציבורית סדיר ותדיר לאזור זה, אלא טוענת כי השימוש בתחבורה הציבורית מחייב לעיתים החלפת קווים, הליכה רגלית, ואינו נוח לעובדים. ואולם, אינוחות, כשלעצמה, אינה מקימה את החרג הקבוע בהחלטת המיסוי. משכך, ומשעה שקיים מערך תחבורה ציבורית פעיל, המערערת אינה עומדת בתנאי זה.

35. שעות העבודה לא מאפשרות הגעה בזמן בתחבורה ציבורית: מן החקירות הנגדיות של עובדי המערערת עולה כי בשעות הפעילות של החברה פועלת תחבורה ציבורית סדירה לאזור משרדי המערערת. נוסף על כך, "שעון העבודה" במערערת אינו אחיד או נוקשה בכל המחלקות; במקרים רבים ניתנת לעובדים האפשרות לעבוד מהבית או להשלים שעות עבודה מרחוק, לפי הצורך (עמ' 36 לפרוטוקול). לפיכך, לא מתקיים הכרח אובייקטיבי מטעם המעסיק לקיום מערך הסעות, מעבר לרצון להיטיב עם העובדים ולשפר את נוחותם. יתרה מזאת, ימי ושעות העבודה במשרדי המערערת תואמים את הסטנדרט המקובל במשק, ובמהלכם פעיל מערך תחבורה ציבורית סביר, גם אם כרוך בהחלפת קווים או בהארכת משך הנסיעה. ראו בהקשר זה, דברי העד 2 (עמ' 36 לפרוטוקול, ש' 3-4 [ראו גם עמ' 12, ש' 7-11; עמ' 13, ש' 4-14; עמ' 25, ש' 21-22; עמ' 36 ש' 10-24]):

- ש. יש חובה לעובד להגיע בשבע וחצי בבוקר?
 ת. לא, אין חובה, אנחנו צריכים כן למלא את מספר השעות ביום...
 ש. של 9 שעות, נכון?
 ת. 9+, תלוי בהסכמים. אבל אין את הסעה עד או שמונה בחב' היי טק ויש גם הרבה יותר, זה דינמי, אפשר גם לעבוד מהבית, יש מי שמתעסק בהיבט הזה.
 ש. הבנתי. בעבודה מהבית, מה הגמישות שיש?
 ת. עצם העובדה של לעבוד מהבית זה גמישות". (ההדגשות אינן במקור).

36. תנאי עבודה מיוחדים: לטענת המערערת, על מנת לשמור על מעמדה המוביל בתחומה, היא נדרשת לגייס כוח אדם מקצועי ואיכותי – לרבות עובדים שאינם מתגוררים בירושלים – ולכן קיומו של מערך ההסעות חיוני, ומהווה לשיטתה תנאי עבודה מיוחד המצדיק ניכוי מס תשומות. ואולם, המערערת לא הצליחה לבסס טענה זו. עיון בנספח 2 לתצהירו של העד 2 מעלה כי בשנת 2019 רק כ-160 עובדים השתמשו במערך ההסעות – מספר זניח ביחס לכ-1,450 עובדי החברה באותה עת, ואינו מצביע על צורך מערכתית רחב. טענה זו נחלשת עוד יותר נוכח עדותו של העד 2, שהעיד כי בשעות הבוקר חניון משרדי החברה מלא עד אפס מקום (עמ' 12 לפרוטוקול, ש' 3-6) – עדות לכך שרבים מעובדי המערערת מגיעים למשרדים באמצעים עצמאיים, ללא תלות בהסעה. יתרה מזו, לא הוצגה כל ראיה לכך שעובדים שאינם משתמשים בהסעות אינם מצליחים להגיע בזמן לעבודתם. לפיכך, לא הוכח קיומו של צורך תפקודי אמיתי או תנאי עבודה ייחודי המצדיק מערך הסעות על חשבון העסק. טענת המערערת שלפיה מערך ההסעות מהווה

תמריץ משמעותי לגיוס עובדים איכותיים מהמרכז, גם אם נכונה, מחזקת דווקא את מסקנת המשיב: מדובר בהטבה שניתנת לעובד לשם רווחתו ונוחותו – בדומה למענק גיוס – ולא באמצעי תפעולי הכרחי של המעסיק. לעניין זה יפים דברי בית המשפט בע"ש [\(מחוזי ת"א\) 1193/03 תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית בישראל בע"מ נ' מע"מ - מס קניה ומע"מ ת"א \[נבו\]](#) (27.3.2008) (להלן: "עניין תנובה"), שם נקבע כי כאשר ההנאה הדומיננטית היא של העובד, העובדה שגם המעסיק מפיך תועלת עקיפה – אינה מוציאה את ההוצאה מגדר תחולת [תקנה 15א](#).

37. המערערת שמה דגש בטיעוניה על הצורך לגייס עובדים מוכשרים, ועל כך שהיא נאלצת להתחרות במעבידים אחרים, שמשרדיהם נמצאים באזור המרכז, קרוב למקומות המגורים של העובדים אותם מנסה המערערת לגייס לשורותיה. נטען כי עובדים מוכשרים יעדיפו להיות מועסקים בחברות מאזור המרכז, על פני עבודה הכרוכה בנסיעה לירושלים בתחבורה ציבורית, הכרוכה בהחלפת קווי אוטובוס ואף בהליכה ברגל מהתחנה הקרובה למשרדי המערערת, עד לבניין החדש. הקושי בטיעון זה נעוץ בכך שהמערערת נאלצת להתחרות במעסיקים אחרים בענף ההי טק, המעניקים לעובדים טובות הנאה מגוונות – שימוש בחדר כושר בבניין, ארוחת צהריים מפנקת בבניין, או כרטיס המאפשר לעובד ליהנות מארוחה במסעדות חיצוניות, ללא תשלום עבור הארוחות. מעסיק שלא יעניק לעובדיו טובות הנאה אלו, נמצא בנחיתות לעומת חברות אחרות המעניקות לעובדים את ההטבות הנ"ל. האם עובדה זו מביאה למסקנה אותה מבקשת המערערת להסיק – כי מדובר בתשומות המשמשות לצרכי המעסיק? סבורני שלא. "התחרות" בגיוס עובדים מבוססת על אטרקטיביות של מקום העבודה, הן מבחינת האתגר המקצועי, הן מבחינת גובה השכר והן מבחינת טובות הנאה נוספות. אי אפשר לאפיין טובות הנאה של העובדים (כגון שימוש בחדר כושר בבניין או קבלת כרטיס לרכישת ארוחות במסעדות מחוץ לבניין) כטובות הנאה לצרכי העסק, אך מפני שאי מתן אותן טובות הנאה יפגע ביכולת המעסיק להתחרות במעסיקים אחרים, בעת גיוס עובדים חדשים.

שוניים הם פני הדברים, כאשר המעסיק דואג להסעה מאורגנת, בנסיבות בהן בשעות העבודה (משמרת לילה, למשל) אין תחבורה ציבורית, או בנסיבות בהן העובד מתגורר בישוב ממנו אין שירות תחבורה ציבורית סדירה. במקרים אלה, בהעדר הסעה מאורגנת, העבודה לא תבצע כלל ולכן מדובר באמצעי הכרחי להפעלת העסק.

38. בפרק השביעי לסיכומיה, מנסה המערערת להיבנות מהסכם השומה שנערך עם פקיד השומה. טענת המערערת בעניין זה היא, כי בהסכם השומה לא נכלל רכיב בגין הסעות לעובדים ולכן גם בעניינו אין מקום לחייב את המערערת במע"מ בגין ההסעות לעובדים. דין טענה זאת להידחות.

39. ראשית, המערערת נמנעה מלהביא לעדות את רו"ח ריקי אנטר ממשרד קסלמן את קסלמן, אשר ניהלה את המו"מ מול פקיד השומה. בסוגיה זו עדותה הייתה חשובה שכן המשיב צירף תצהיר של רו"ח אפשטיין אשר משמשת כרכזת ניכויים בפ"ש י-ם 1 ואשר

העיד על סמך תרשומות בזמן אמת כי המערערת באמצעות רוי"ח ריקי אנטר ביקשה שלא ייכתב במפורש בהסכם כי יש חיוב בגין הסעות לעובדים (עמ' 75 לפרוטוקול, שו' 6-7). ככל שהמערערת טוענת כי הדברים לא היו כפי שהעידה רוי"ח אפשטיין היה על המערערת להביא לעדות את מי שניהלה את המו"מ מטעם המערערת.

40. לעניין זה, ראו את [ע"א 256/17 הרשקוביץ נ' מדינת ישראל-רשות המסים](#), אגף המכס ומע"מ, פסקה 15 לפסק דינו של כב' השופט ד' מינץ [נבו] (18.8.2019); [ע"א 8294/14 רוני גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקוה](#), פסקה 25 לפסק דינו של כב' השופט (כתוארו אז) י' עמית [נבו] (20.3.2018).

יפים בהקשר זה, קביעות בית המשפט בע"א [1206/16 חברת יהלומי סמואל - רוזנבאום](#) (1992) בע"מ נ' מדינת ישראל - משרד התעשייה, המסחר והתעסוקה [נבו] (9.10.2018):

"כידוע, אי הבאתו של עד רלוונטי יוצרת הנחה כי לו הושמע העד היה בכך לתמוך בגרסת היריב והסיבה לאי הבאתו היא החשש של בעל הדין מעדותו ומחשיפתו לחקירה שכנגד [...] בנסיבות המקרה, דומה כי העדתו של מר שנטל הייתה חשובה במיוחד להוכחת טענת המדינה לגבי אפשרות גילוי דבר קיומה של חברה ב' על ידי המדינה, ומכל מקום נטל ההוכחה מוטל עליה, כאמור (יצוין כי המערערים טענו שביקשו ממר שנטל להעיד מטעמם אך זה סירב). לפיכך, אי העדתו של מר שנטל מקימה חזקה כי דבריו היו תומכים בגרסת המערערים" (פסקה 37 לפסק דינו של כב' השופט ד' מינץ).

וגם, [ע"פ 2013/19 מאיר מנחם נ' מדינת ישראל](#) [נבו] (13.08.2020):

"זאת ידענו, מניסיון החיים, מן השכל הישר, ומן ההלכה הפסוקה, כי הימנעותו של נאשם מהבאת עדים, אשר לטענתו, עשויים לבסס את גרסתו, מחזקת את גרסת התביעה: "הלכה פסוקה היא, שהימנעות מהזמנה לעדות של עד הגנה, אשר לפי תכתיב השכל הישר עשוי היה לתרום לגילוי האמת, יוצרת הנחה, שדבריו היו פועלים לחיזוק הגירסה המפלילה, בה דוגלת התביעה" (פסקה 52 לפסק דינו של כב' השופט נ' סולברג).

41. למעלה מן הצורך יצוין, כי בעדותה הבהירה רוי"ח אפשטיין באופן חד משמעי כי נושא הסעות העובדים נכלל במסגרת הסכם הפשרה שנחתם, וכי החיוב בגין רכיב זה שוקלל במסגרת הפשרה שנערכה מול פקיד השומה, על דרך של הפחתת הסכום לצרכי פשרה בלבד. עוד העידה כי מדי שנה חויבה המערערת במס הכנסה בגין רכיב ההסעות לעובדים, כחלק מהסכם השומה (ראה עמ' 73, שו' 4-8; עמ' 73-74, שו' 18-18 בהתאמה; עמ' 80, שו' 14-20; עמ' 81, שו' 13-16).

42. מן המקובץ עולה כי המערערת לא הרימה את נטל ההוכחה המוטל עליה להראות כי היא, כמעסיקה, נהנית הנאה ישירה ודומיננטית ממערך ההסעות. היא לא הצביעה על טעם מהותי המבדיל בינה לבין שאר המעסיקים במשק, שעובדיהם עושים שימוש יומיומי בתחבורה ציבורית לצורך הגעה למקום העבודה. לפיכך, שוכנעתי כי הוצאות ההסעה המאורגנת מהוות תשומה לטובת העובדים, שאינן מותרות בניכוי בהתאם [לתקנה 15א](#) לתקנות מע"מ.

43. חיזוק לגישה זו נמצא בעניין **אמדוקס**, שם נדחה ערעורה של חברה שטענה לזכאות לניכוי מס תשומות בגין הסעות עובדים. בית המשפט קבע כי כאשר ההסעה נועדה לנוחות העובדים וכאשר ההנאה הדומיננטית ממנה היא של העובד – אין מדובר בתשומה ששימשה לצורכי העסק כהגדרתה בתקנות. נקבע, כי קיומה של תחבורה ציבורית פעילה, גם אם כרוכה בהחלפות או הליכה, שולל את תחולת החרוג בדבר היעדר תחבורה סבירה. עוד נדחתה טענת החברה לתנאי עבודה מיוחדים, בהיעדר תשתית ראייתית מספקת. בית המשפט הדגיש כי שיקולי נוחות או גיוס עובדים אינם עולים כדי צורך עסקי מובהק, ואינם מצדיקים ניכוי. כן עמד בית המשפט על כך שיש לפרש את [תקנה 15א](#) באופן שוויוני, שאינו מעניק יתרון לחברות גדולות המספקות הסעות על פני מעסיקים אחרים במשק.

תשומות בגין בניית מרחבים לרווחת העובדים

44. כאמור, המערערת הקימה בניין חדש, ובמסגרת התכנון הוקצו בו שטחים ייעודיים לרווחת העובדים – לרבות חדר כושר, חדר מוזיקה ומתחם ספא. השאלה המרכזית היא האם ניתן לראות בבניית שטחים אלו כהוצאה לצורכי העסק, המזכה בניכוי מס תשומות, או שמא מדובר בתשומה פרטית במהותה, שנועדה להנאת העובד, אשר הוא הנהנה העיקרי ממנה.

45. אקדים ואומר, כי בעניין זה סבורני כי המשיב טעה בקביעותו. המשיב השווה את החיוב שהטיל על המערערת, בגין תשומות רכישת המקרקעין והקמת הבניין, המיוחסות על ידו לשטחי הפנאי במשרדי המערערת, לתשומות בגין רכישת מנוי בחדר כושר עבור העובדים ולדברי הפסיקה בעניין **תנובה** [שם נדחתה טענת תנובה שלפיה הקמת חדר הכושר נועדה לשפר את תפוקת העבודה או להפחית היעדרויות. נקבע כי גם אם המעסיק מפיק תועלת עקיפה, כגון שיפור בריאות העובדים או הגברת המוטיבציה, הרי שמאחר וההנאה הישירה והדומיננטית היא של העובד – מדובר בהוצאה פרטית שנועדה לרווחתו, ואינה מותרת בניכוי].

46. יש להבהיר כי הפסיקה בעניין **תנובה** דנה ועסקה רק בנוגע להסבת חלל קיים לחדר כושר. קרי, הפיכת והכשרת חלל קיים לחדר כושר ולרכישת ציוד לחדר הכושר. פסיקה זו כלל לא עסקה בעלויות היחסיות הנוגעות לרכישת המקרקעין ובניית המבנה. בענייננו, אין תשומות ייחודיות בהן נשאה המערערת לצורך רכישת שטחי הפנאי או בנייתם, זאת לאור העובדה כי שטחי הפנאי, ממוקמים בקומות החניון התת קרקעי ובממ"ק. ועוד, שטחי

הפנאי מסתכמים בכ-0.5% מכלל שטח הבניין החדש, והמערערת לא ניכתה את התשומות בהן היא נשאה לצורך רכישת ציוד עבור שימוש בחדר הכושר.

47. בעניין **אמדוקס** נקבע כי לאור הוראות **תקנה 15א** ותכליתה, העמדת שטחי פנאי לרווחת העובדים, ובכלל זה העמדת חדר כושר ופינת מנוחה, אינה בגדר הטבה אשר יש לאסור בגינה את ניכוי מס התשומות. ויוזכר, בענייננו המחלוקת כלל אינה נוגעת לתשומות המיוחסות לשימוש בחדר הכושר או לרכישת הציוד, אלא תשומות בגין רכישת השטח ועלויות בניית המבנה, המיוחסות על ידי המשיב לשטחי הפנאי. החלטת המשיב להותיר את החיוב במס בגין שטחי הפנאי, ניצבת בסתירה להלכת אמדוקס, ונקבע כי פסיקה זו הולמת את הפרשנות הראויה שיש לתת **לתקנה 15א**. באותה פרשה נקבע כך:

"השאלה המצריכה הכרעה היא, אפוא, האם במקומות עבודה שבהם מעמידים לטובת העובדים מתחם ייעודי לשם צריכת מזון ומשקה, [...] כולל המונח "ארוחה", גם את דמי השכירות היחסיים שניתן לייחס לאותו מתחם, וכיוצא באלה עלויות נוספות כמו חשמל, מים, דמי ניהול וארנונה. לטעמי, **יש להשיב על שאלה זו בשלילה**, ולפיכך דינו של הערעור להתקבל.

לגישתי, יש להחיל את **תקנה 15א** על תשומות הקשורות באופן מובהק ובלעדי לארוחה. כך, חומרי הגלם והעבודה, [...] 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.**

[...] אין זאת אלא, כי בבואי להכריע בשאלה העקרונית מה נכלל במונח "ארוחה" לצורך **תקנה 15א** האמורה, נדרש אני לשוות לנגד עיניי גם מקומות עבודה שבהם מעמידים לטובת העובדים פינות ישיבה, פינות הסבה, מזנונים, מטבחים קומתיים וכיוצא באלה מתחמים [...] לא רק זאת, אלא שאני אף נדרש לשוות לנגד עיני מתחמים נוספים המצויים במקומות העבודה, שאינם מיועדים לארוחות, אך גם לא לביצוע העבודה עצמה, אלא למטרות אחרות, למשל – מנוחה או העשרה. בסופו של יום, המונח "ארוחה" בתקנה הינו אך דוגמא לטובת הנאה של העובד שאין לנכות בגינה מס תשומות." (עניין **אמדוקס**, פס' 34-32 לפסק דינו של כב' השופט ש. בורנשטיין).

48. המשיב הטיל את החיוב על בסיס תוכניות הבנייה, ללא בחינה של הביצוע בפועל. כך אמר בעדותו נציג המשיב, מר דוד אסולין (להלן: "אסולין"): **"מה שחויב עבור המבנה החדש שהיה בבניה, חייבנו את זה על סמך התוכניות האדריכליות והחוזים והתוכניות של הבניין שהיה"** (עמ' 33 לפרוטוקול, שו' 6-4). טענתו כי השטחים ובנייתם, נועדו לטובת העובדים, שגויה בהקשר אותו אנו בוחנים כעת. אין חולק כי בניית השטחים שתוכננו עבור חדרי הכושר, המוסיקה והספא נועדה לצורך העמדתם לשימוש העובדים ורווחתם בתוך משרדי החברה. אולם, התשומות בגינן התבקש הניכוי הן כלל לא עבור השימוש- הן

מיוחסות לחלק היחסי בתכנון הבנייה של הבניין החדש, ואין לאסור את ניכוי התשומות הקשורות להקמת אותם שטחים במבנה.

49. זאת ועוד, לו חללים אלו המוגדרים בתוכניות הבנייה כשטחי הפנאי, היו מוגדרים בתוכניות כחללים פתוחים או שטחי מעבר, המשיב לא היה שולל את ניכוי התשומות. משמע, המשיב מבקש לשלול ניכוי תשומות על סמך הגדרות בתוכניות האדריכליות-חללים שיתכן ויועמדו לשימוש- אחר בפועל, כמו חלל עבודה לכל דבר ועניין; חללים שהשימוש בפועל בהם, כפי שהוסבר לגבי המציאות העכשווית, לא יצא לידי ביטוי (ראה עמ' 35 לפרוטוקול, שו' 14-6; עמ' 37, שו' 16-7). ויותאם, שטחי פנים במשרדים נתונים מטבעם לשינויים, בהתאם לצורך הרלוונטי המשתנה מעת לעת. במקרה דנן, אין המדובר בתרחיש תאורטי אלא בדברים מעשיים (עמ' 4 לפרוטוקול, שו' 17-3). מה גם, שאף בהתעלם מהמציאות ואף בהתאם לשיטתו של המשיב- עלויות הרכישה היו זהות בין אם היו מתוכננים בבניין החדש שטחי פנאי ובין אם לא, שכן בבנייה אין תשומות ייחודיות המאפיינות בניית חללים המיועדים לחדר כושר, חדר מוסיקה וכד'. כלומר, כל עוד לא הוכנסו לחללים אלו הציוד המאפיין אותם, אין ברצפה, בתקרה ובקירות כדי להגדיר חלל כחדר כושר, חדר מוסיקה או מתחם עבודה.

50. התוצאה הישירה מעמדת המשיב היא, כי בענייננו, כתנאי לניכוי מס התשומות, נדרשת המערערת לחייב את העובד בהוצאות רכישת הקרקע והבנייה בגין שטחי הפנאי, ולדווח על כך כעסקה החייבת במס. עמדה זאת לא מתקבלת- אין ברכישת הקרקע ובניית הבניין החדש, כל תשומה שנמכרה לעובדים, עליה יש לדווח כעסקה החייבת במס. על כן, **התשומות שניכתה המערערת בגין הקמת ובנייתם של החללים שיועדו לשימוש כחדרי הכושר, הספא והמוסיקה מותרות בניכוי.**

תשומות בגין הוצאות ההסדר הפנסיוני

51. כאמור, המשיב כלל בשומות חיוב בגין הוצאות הנוגעות להסדר הפנסיוני של העובדים, בטענה כי גם הוצאות אלה מהוות "תשומה בשל עובד". כך נטען, כי המערערת ניכתה מס תשומות בסך של 246,261 ₪ בגין חשבונות שהופקו על ידי סוכנות הביטוח צ. רביב.

52. במסגרת הביקורת, ערך המשיב בירור עם מר צחי רביב – אשר לשיטת המערערת סיפק שירותי ייעוץ למעסיק – ולדבריו, השירותים שסיפק נועדו **בלבד** לייעץ לעובדי המערערת בנוגע לאופן השקעת כספי הפנסיה שלהם. כפי שמצוין בתצהיר מטעם המשיב וכפי שאף עלה מעדות העדה 4 (עמ' 44 לפרוטוקול, שו' 6-1, עמ' 45, שו' 23-17), סוכנות צ. רביב שימשה כ"סוכן משווק" למען העובדים בלבד:

"ש. בפני מע"מ הוא אמר, אני משמש כיועץ פנסיוני שיווקי, לעובדים. שבעצם העובדים באים להתיעץ אתו, לשאול אותו איפה להשקיע, באיזה קרן להשקיע, איפה עושים את הכסף, בקרן פנסיה, זה לא מה שאת אומרת עכשיו.

ת. אז קודם כל, הוא באמת זה מה שהוא עושה, הוא היחיד שעושה את זה, כל שאר העובדים שלו, העובדות שלו, עושות את הדברים שאמרת, הוא היחיד שנפגש עם העובד בשביל להכווין אותו למסלולים, זה גם כן סוג של סטנדרט, אני לא מכירה שום חברה, חב' היי טק היום שלא נותנת לעובד, לסוכן הביטוח לדבר אתו, כי הוא האיש המקצועי ואני לא יכולה לתת את השירות הזה. [...]

לרוב אגב הוא לוקח לכיוון מסוים כי הוא בסוף סוכן ביטוח, כשהוא גוזר את הקופון שלו בכלל, אנחנו מבינים, ז"א מה שהוא פותר לנו, זה המסה שנמצאת בתפקיד שלו זה הקטע התפעולי, הנושא הזה של להכווין את העובד, אולי הוא רואה בזה חשיבות מאוד גדולה, אנחנו משלמים לו בעיקר בשביל זה, כל מה שמפורט פה, כל הטיפול, בעיה בתשלומים, חובות, עניינים, כל הדברים גובים מאתנו המון משאבים [...]". (ההדגשות אינן במקור).

53. בנסיבות אלה, מקובלת עלי טענת המשיב כי השירותים אינם חלק מהניהול השוטף של ההפקדות הפנסיוניות – שעליהן חלה חובה סטטוטורית ואשר התשומות בגין עשויות להיות מותרות בניכוי – אלא מהווים שירות ייעוץ אישי לעובדים. ממילא, מדובר בתשומה אשר ההנאה העיקרית ממנה היא של העובד, ועל כן חלה עליה [תקנה 15א](#) לתקנות מע"מ.

54. יתרה מזו, המערערת נמנעה מלהביא לעדות את מר רביב עצמו – הגורם הרלוונטי ביותר להבהרת אופי השירות שניתן. הימנעות זו פועלת לחובתה, בפרט שעה שהיא טוענת נגד תוכן התרשומות שנערכו בזמן אמת על ידי המשיב. בנסיבות אלה, ומשלא הוכח אחרת, מדובר בהטבה לעובד שהמערערת אינה זכאית לנכות בגינה מס תשומות.

תשומות בגין הוצאה למשרד רו"ח קסלמן את קסלמן

55. המערערת ניכתה מס תשומות בגין חשבונית שהופקה על ידי משרד רואי החשבון קסלמן, בטענה כי מדובר בשירותי ביקורת שוטפים. לפי עמדת המשיב, מדובר בשירותי בדיקת נאותות שנעשו לצורך עסקת רכישת מניות המערערת על ידי חברת אינטל.

56. במסגרת הליך ההשגה, פנה המשיב למשרד קסלמן לצורך בירור מהות השירות נשוא החשבונית. בתשובה נמסר למשיב כי החשבונית ניתנה עבור: "שירותי רו"ח מבקר – החברה הרוכשת ביקשה לעבור על ניירות העבודה של הרו"ח המבקר במסגרת בדיקת הנאותות בעסקת הרכישה" (נספח 7 לתצהיר מר אסולין מטעם המשיב).

57. לדידי, המשיב נתפס לכלל טעות בסוגיה זו. לטענת המשיב, המערערת ניכתה תשומות של משרד רו"ח קסלמן בגין בדיקת נאותות לצורך רכישת מניותיה על ידי חברה אינטל ומאחר ורכישת מניות אינה "עסקה" לפי [חוק מע"מ](#), מדובר בתשומה שאינה ניתנת לניכוי.

58. הגוף שערך בדיקות נאותות הוא חברת אינטל-הרוכשת. משרד רו"ח קסלמן לא סיפק לאינטל שירות בדיקת נאותות. החברה הרוכשת (אינטל) ביקשה לעבור על ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר של המערערת במסגרת בדיקת הנאותות מטעמה. לשם כך, התבקש משרד קסלמן, הנותן שירותים למערערת, לבצע עבודה למען הלקוח (המערערת) ועל כן, חויבה המערערת בתשלום שכר טרחתו של רואה החשבון שלה.

59. המערערת טענה ובצדק, כי משרד רואה החשבון המבקר את דוחותיה מנוע על פי דין מלבצע בדיקת נאותות למערערת. בהקשר זה הפנתה המערערת [לתקנה 2\(א\)\(1\) לתקנות רואי חשבון \(ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר\)](#), תשס"ח – 2008, ממנה ניתן להסיק כי מתקיים ניגוד עניינים כאשר רואה החשבון המבקר יבצע גם בדיקת נאותות, הכרוכה בבחינת עבודתו שלו.

60. המצהיר מטעם המשיב, בעת שנשאל על הליך של בדיקת נאותות, התקשה להסביר בחקירתו הנגדית מהי בדיקת נאותות (עמ' 78 לפרוטוקול, ש' 22-13) והסתמך על הביטוי "בדיקת נאותות" בהקשר של עסקת רכישת המניות, מבלי להבחין בין בדיקה הנעשית עבור הרוכשת לצורך רכישת המניות, לבין עבודת רואה החשבון המבקר, שהתבקש להבהיר לבקשת הלקוח שלו (המערערת) היבטים שנדרשו ע"י הרוכשת, הנוגעים לעבודתו השוטפת, במסגרת הביקורת. לאור האמור, סבורני כי יש לקבל את הסברי המערערת בסוגיה זו ויש להתיר למערערת לנכות את מס התשומות שנכלל בחשבוניות של משרד קסלמן.

סוף דבר

61. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה באופן חלקי ומתקבל באופן חלקי: בסוגיית ארגון וההסעות לעובדים ובסוגיית התשומות בגין יעוץ פנסיוני לעובדים, הערעור נדחה. לעומת זאת, בסוגיית התשומות בגין בניית חללים המיועדים לחדר כושר, חדר מוסיקה ומתחם ספא במבנה החדש וכן בסוגיית ההוצאות למשרד רו"ח קסלמן, הערעור מתקבל.

62. לאור התוצאה כמפורט לעיל, יישא כל צד בהוצאותיו.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"ט אייר תשפ"ה, 27 מאי 2025, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)