

## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3457/99

בפני : כבוד השופט י' טירקל  
כבוד השופט י' אנגלרד  
כבוד השופט א' גרוניס

המערער : מנהל מע"מ גבעתיים

נ ג ד

המשיבות : 1. קינטון 1992 בע"מ  
2. קינטון א.ח ישראל בע"מ

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל-  
אביב-יפו מיום 13.4.99 בתיק ע"ש 1759/96 שניתן  
על ידי כבוד השופט א' הומינר

תאריך הישיבה : ז' בכסלו התשס"ג (12.11.2002)

בשם המערער : עו"ד לאה מרגלית ועו"ד יהודה ליבליין

בשם המשיבות : עו"ד מזל זילברשטיין

### פסק-דין

השופט י' אנגלרד:

1. במרכז ערעור זה עומדת שאלת תחולתה של תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, לגבי תשומות בשל עובד, כמשמעות מונח זה בתקנה הנזכרת, שניתנו לעובדים זרים על-ידי חברת כוח אדם. ביתר דיוק, השאלה היא האם רשאית חברת כוח אדם, שהביאה עובדים זרים מחוץ-לארץ לשם העסקתם אצל מעסיק בפועל, לנכות כמס תשומות את סכומי מס הערך המוסף, אשר שילמה עבור מגורונים לאותם עובדים, והוצאות נוספות הקשורות למגוריהם, כגון: מים, חשמל, גז, כלי אוכל, כלי בישול,

מקרים, תנורי חימום, מיטות, מזרנים, כלי מיטה, תיקונים, תיווך, וכן הוצאות אחרות הכוללות: כרטיסיות אוטובוס, ביטוח רפואי ועוד.

2. הסוגיה מוסדרת בתקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף (להלן: "תקנות מע"מ"), אשר זו 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.

3. חברת קינטון 1992 בע"מ וקינטון א.ח ישראל בע"מ (להלן: "חברות קינטון") שימשו כחברות כוח אדם ברשיון והביאו במחצית הראשונה של שנות ה-90 עובדים זרים עבור חברות בנייה. הן סיפקו במישרין לעובדים הזרים מגורונים ושילמו עבור הוצאות נילוות למגורים, שהוזכרו בסעיף 1 לעיל, וכן שילמו עבור הוצאות אחרות. חברות קינטון ניכו את מס התשומות בגין ההוצאות הנזכרות. רשויות המע"מ לא היו מוכנות להכיר בניכויים אלה והוציאו לחברות קינטון שומות תשומות. על שומות אלה הגישו חברות קינטון השגות, ומשנדחו השגותיהן על-ידי מנהל המכס והמע"מ הגישו ערעור לבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו.

4. מספר סוגיות עיקריות עמדו בפני בית המשפט המחוזי והן: האם העובדים הזרים הם העובדים של חברות קינטון, כטענת רשויות המס, או שמא הם עובדים של חברות הבנייה, המעסיקות בפועל, כטענת חברות קינטון. סוגיה נוספת הייתה האם - בהנחה שהעובדים הזרים הם עובדיהן של חברות קינטון - יש תחולה לתקנה 15א לתקנות מע"מ, לאור תכליתה המבוססת על עקרון "ההקבלה". כאן טענו חברות קינטון כי עובדה היא שבגין העסקאות, שלהן שימשו התשומות, הוצאו חשבוניות מס על מלוא עלותן לחברות הבנייה וחשבוניות אלה דווחו כדין, תוך תשלום המס המגיע. בנסיבות אלה, אין טעם בדיווח מס נוסף על ידן כדרישת תקנה 15א(ב), משום שאחרת התוצאה תהיה תשלום כפל מס על אותה עסקה. השגה נוספת נגעה לדרישה שבתקנה

15א(1) כי הנכס או השירות היה מיועד לתועלתו של העובד. הטענה הייתה כי התשומות הוצאו לתועלתו של המעביד ולא של העובד הזר. לבסוף, בהנחה כי יש תחולה לתקנה 15א לתקנות המע"מ, האם נתמלא התנאי הקבוע בתקנה 15א(ב) לתקנות, דהיינו, כי הנכסים או השירותים שניתנו לעובדים כלולים בדוחות התקופתיים של חברות קינטון כעסקאות חייבות במס, שמחירן נקבע לפי הוראות סעיף 10 לחוק מס ערך מוסף. כאן נטען, כי אפשר להסתפק בדווח של חברות קינטון על סמך חשבוניות המס שהוציאו לחברות הבנייה, דיווח שלפיו, לטענתן, שילמו מס ערך מוסף עבור התשומות.

5. בית המשפט המחוזי – מפי השופט א' הומינר – הגיע, לאחר דיון מקיף ומעמיק, למסקנה, וזאת על יסוד מערכת היחסים המשולשת בין חברות קינטון, העובדים הזרים וחברות הבניה, כי העובדים הזרים הם עובדיהן של חברות קינטון. כן גרס בית המשפט המחוזי כי יש תחולה לתקנה 15א לתקנות מע"מ וכי הנכס או השירות בגינם הוצאו התשומות מיועדים לטובת העובד ולא לטובת המעביד, גם אם המדובר בעובד זר. עם זאת, קיבל בית המשפט המחוזי את טענתן של חברות קינטון בעניין מילוי התנאי של חובת הדיווח. ואלה דבריו:

נשאלת אם כן השאלה, האם לצורך קיום חובת הדיווח הקבועה בתקנה 15א(ב) ולפיה "המכירה או מתן השירות כלולים בדוח התקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס...", די בדיווח כפי שדיווחו [חברות קינטון] על סמך חשבוניות המס שהוציאו ללקוחותיהן – הקבלנים, דיווח שלפיו, לטענתן, שילמו מס ערך מוסף עבור התשומות – או שמא כגרסת ב"כ המשיב בכדי לקיים את החובה הנדרשת, יש לדווח למשיב דיווח המבוסס על חשבוניות מס שתתייחסנה למכר התשומות לעובדים הזרים והמתעדות עסקאות מכר אלו. כאמור, מטרת הוספתה של תקנה 15א' היתה למנוע פירצה בחוק אשר איפשרה להפר את עקרון ההקבלה. מאידך, לא באה התקנה למנוע ניכויין של תשומות בשל עובד כאשר עקרון ההקבלה מתקיים במלואו. על כן, אם נקבל את טענתו של ב"כ [חברות קינטון] לפיה המכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח התקופתי של [חברות קינטון] כעסקאות חייבות במס שמחירן נקבע לפי סעיף 10 לחוק מע"מ, - משמע נכיר בדיווח כפי שדיווחו [חברות קינטון] ולפיו שילמו מס ערך מוסף כחוק עבור התשומות, עובדה שלא נסתרה ע"י ב"כ המשיב, נימצא מקיימים את תכליתה של התקנה, - מאחר ובשום מקום בתקנה לא נקבע כי רק כאשר העובד באופן אישי משלם עבור התשומה שניכוייה נדרש, ניתן לנכותה. בהקשר לכך ברצוני להדגיש כי התקנה איננה אוסרת על צד שלישי לרכוש ולשלם עבור התשומה המיועדת בסופו

של דבר, לעובד. מצד שני, אם נקבל את טענתה של ב"כ המשיב, ונקבע כי [חברות קינטון] היו חייבות לדווח למשיב, בנפרד על מכירת התשומות לעובדים הזרים נימצא מפרים את עקרון ההקבלה, מאחר ו[חברות קינטון] כבר שילמו מס עסקאות כחוק עבור התשומות על סמך הדיווח שנכלל לטענתן כבר בדו"ח התקופתי, אך אינן יכולות לנכות במקביל את התשומות שרכשו בשל העובדים הזרים. תוצאה כזו, איננה מקובלת עלי.

...

לסיכום, אני מחליט לקבל את הערעור בכל הנוגע לתשומות שנלקחו בחשבון תמחור העסקאות כפי שבאו לידי ביטוי בהסכמים שנחתמו בין [חברות קינטון] לבין כל קבלן וקבלן, וביניהן תשומות הקשורות לדירור הכוללות אך ורק את ההוצאות שהוצאו בגין: שכ"ד, מים, חשמל, גז, מיטות, מזרנים, סדינים ומגבות, תיקונים ותווך וכן הוצאות שהוצאו בגין ביטוח רפואי. כל התשומות הנ"ל יותרו בניכוי כל עוד הן מגובות בחשבוניות מס שהוצאו לכל קבלן וקבלן כדין ונכללו בדו"ח התקופתי, של [חברות קינטון]. כמו כן, יותר ניכוי התשומות הקשורות להסעת העובדים ממקום מגוריהם לאתר העבודה, ובחזרה, מאחר ועל אלו לא חלה תקנה 15א.

6. על פסק דין זה הגיש מנהל המע"מ ערעור וחברות קינטון הגישו ערעור שכנגד. בעיקרו של דבר, חוזרים בעלי הדין על טיעוניהם בבית המשפט המחוזי. אומר מיד, כי רוב המסקנות של בית המשפט המחוזי מקובלות עלי, למעט הסוגיה של העמידה בתנאי הדיווח כנדרש בתקנה 15א(ב) לתקנות מע"מ. במילים אחרות, מסכים אני עם בית המשפט המחוזי כי העובדים הזרים הם עובדיהן של חברות קינטון וכי יש תחולה להוראת תקנה 15א לתקנות מע"מ. עם זאת, מסתייג אני ממסקנתו כי הדיווח התקופתי מצד חברות קינטון לגבי העסקאות עם חברות הבנייה, כמוהו כדיווח על העסקה שנערכה עם העובד.

7. כאמור, מקובלת עליו הקביעה כי העובדים הזרים הם עובדיהן של חברות קינטון, וזאת מטעמיו של בית המשפט המחוזי. כפי שצוין בפסק הדין, השאלה במקרה הנדון אינה עצם מעמדם של העובדים הזרים כעובדים, להבדיל מעצמאים, אלא קיומם של יחסי עובד-מעביד בין חברות קינטון לבין אותם עובדים זרים. מכלול הקשרים והזיקות בין חברות קינטון לבין חברות הבנייה לבין העובדים הזרים, יש בו אינדיקציות רבות לכך שחברות קינטון הן המעבידות של העובדים הזרים. כך, במרבית ההסכמים בין חברות קינטון לבין חברות הבנייה נאמר כי חברות קינטון הן המעסיקות של העובדים הזרים והן קיבלו על עצמן את כל האחריות ואת כל החובות המוטלים על

מעביד ובכלל זה: תשלום משכורותיהם של העובדים ותשלום פיצויי פיטורין; דאגה לתנאים סוציאליים, לביטוח תאונות ולביטוח רפואי; ניכוי מס ותשלום תשלומי חובה החלים על מעביד; אספקת תנאי מגורים, הסעות ו"שרותי קרקע" אחרים לעובדים. כמו כן, בין חברת קינטון לבין כל אחד מן העובדים הזרים נכרת חוזה העסקה אחיד, שכונה Employment Contract, בו נקבע מפורשות כי חברת קינטון היא מעסיקתו של העובד הזר. השקפה זו הייתה מקובלת בזמנו גם על מנהלה של חברת קינטון, אשר מסר בהודעה בפני רשויות המס ביום 6.2.95 כי חברת קינטון היא המעסיקה של העובדים הזרים. יצוין כי לחברות הבנייה לא היו כל הסכמים ישירים עם העובדים הזרים וגם הזכות לפטר את העובד הייתה נתונה לחברות קינטון ולא לחברות הבנייה.

8. חיזוק נוסף למסקנה כי חברות קינטון ראו עצמן כמעבידות של העובדים הזרים מצוי באופן ההתנהלות של חברות קינטון כלפי רשויות המס. הכוונה היא לכך שחברות קינטון הצהירו בדוחות הכספיים על הוצאות "משכורות ונילוות" בגין העובדים הזרים. מכאן שלכל הפחות לצרכים פיסקאליים, ראו חברות קינטון את העובדים הזרים כעובדיהן. בהקשר זה עשויה להתעורר השאלה האם ראוי לנקוט במבחן מיוחד בהגדרת יחסי עובד-מעביד לצורך דיני המס. בפרשת ע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית הפועל טבריה נ' פקיד השומה, טבריה, פ"ד מח(2) 416, עמד הנשיא מ' שמגר בהרחבה על השיקולים השונים העומדים בבסיס סוגיה זו. מצד אחד, עומד הרצון ליצור אחידות בין תחומי המשפט השונים. מצד שני, האופי המיוחד של הדינים הפיסקאליים והתכליות שהם באים להשיג מחייבים לעיתים התייחסות מיוחדת למושגים משפטיים. שאלה עקרונית זו, לא הוכרעה בפרשת הפועל טבריה, וגם בענייננו היא אינה מחייבת הכרעה. שכן, הן לפי המבחנים הכלליים לקיומם של יחסי עובד-מעביד, הן לפי התכליות המיוחדות של דיני המס, מערכת היחסים בין חברות קינטון לבין העובדים הזרים מובילה למסקנה כי חברות קינטון הן בבחינת מעסיק. על המבחנים הכלליים עמדנו בפסקה 7 לעיל. אקדיש מילים אחדות ליסודות העיוניים הפיסקאליים של תקנה 15א לתקנות המע"מ. תקנה 15א קובעת כי תשומות בשל עובד תותרנה בניכוי רק כאשר התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות והמכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס. תקנה 15א באה למנוע מצב בו מעביד ינכה מס תשומות על מלוא עלות ההטבה (נכס או שירות) שנתן לעובד, אך לא ידווח על המכירה או מתן השירות לעובד ולא ישלם מע"מ בגינם לפי שווים המלא. ראה א' נמדר, מס ערך מוסף (תל-אביב, תשס"א) 564. תכליתה של תקנה 15א היא למנוע ניכוי מע"מ בגין חלק משכר עבודה הניתן באמצעות הטבות בעין, כאשר לא שולם מע"מ עם קבלת ההטבות על-ידי העובד כצרכן סופי. ראה על הצורך

בהתקנת תקנה 15א בפרשת ע"א 446/79 תעשיות רוגוזין לישראל בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד לד(4) 584, 588.

9. בנסיבות שלפנינו, לקחו על עצמן חברות קינטון את מלוא הנטל לשלם את שכר העבודה של העובדים הזרים ולספק להם מגורים, הסעה ותנאי המחיה בישראל. במצב דברים זה, כאשר קיים גורם אחד שגם נושא בכל הוצאות השכר של העובד וגם מספק לו נכסים ושירותים בעין שלא בדרך של עסקאות רגילות בתנאי שוק, אזי יש לראות אותו גורם כמעביד לצורך תקנה 15א. תוצאה אחרת תסכל את תכליתה של התקנה. יש להבהיר, כי אין בכך משום קביעה כי העובדים הזרים הם אך ורק עובדיהן של חברות קינטון לכל חיקוק וחיקוק. לא מן הנמנע, לצורך דינים אחרים, כגון דיני עבודה, נזיקין ובטחון סוציאלי, תחשבה דווקא חברות הבנייה המעבידות של העובדים הזרים. השווה דנג"ץ 4601/95 טרוסי נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד נב(4) 817 בעמ' 828. יצוין בהקשר זה, כי בהליך אחר שהתקיים בפני בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (ת"פ 114/94) נפסק כי חברת קינטון 1992 אינה המעבידה של קבוצת עובדים זרים שהביאה לישראל. על רקע זה טענו לפנינו חברות קינטון בשפה רפה, כי פסק הדין קבע סטטוס ויש לראות בו פסק דין חפצא המחייב גם בענייננו. טענה זו אינה משכנעת, שכן ההליך המוזכר הצטמצם לשאלה האם לצורך קביעת סדר הנשייה בפירוק, יש לראות את קינטון כמי ששילמה עבור חברת הבניה את משכורות העובדים ולכן היא נושה בדין קדימה, או שמא היא המעבידה הבלעדית של העובדים הזרים ומכאן שהיא במעמד של נושה רגיל. אין בפסק הדין, שניתן בהקשר המיוחד של פירוק חברת הבניה, כדי להשליך על השאלה האם לצורך דיני המע"מ, חברות קינטון הן המעבידות של העובדים הזרים.

10. אעבור כעת לטענת חברות קינטון כי התשומות לא היו "בשל העובד" ובמילים אחרות - התשומות לא היו מיועדות להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובדים, כי אם לטובתן של חברות הבניה והן ניתנו כחלק בלתי נפרד מחבותו של המעביד. בצדק קבע בית המשפט המחוזי, כי יש לראות בתשומות הדיור ובתשומות הקשורות לדיור משום "שירות" הניתן לעובד על-ידי חברות קינטון, שירות המיועד לתועלתו ולרווחתו של העובד. העובד מפיק תועלת והנאה ישירה מתשומות אלה. ייתכן כי גם למעביד ולחברות הבניה צומחת תועלת מסויימת מכך שהעובדים הזרים מתגוררים במקום מרוכז, אך אין בכך כדי לשלול את תחולתה של תקנה 15א. העובדה שחלק מהתשומות הן גם לטובת המעביד אינה מעלה ואינה מורידה. תקנה 15א אינה מדברת על כך שהתשומה תהיה באופן בלעדי לטובתו של העובד. ואמנם, במקרים רבים, הספקת תנאי דיור לעובדים משרתת - באופן ישיר או עקיף - גם את טובתו של

המעביד. ראה ברוח זו ע"א 155/89 התעשייה האווירית לישראל נ' מנהל המכס והבלו (לא פורסם). אך כל עוד יש בתשומה משום תועלת והנאה לעובד, ניכוי מס התשומות יותר רק אם התקיימו הדרישות של תקנה 15א(ב). כן מקובלת עלי קביעתו של בית המשפט המחוזי כי התשומות שהוצאו לצורך הסעת העובדים הזרים ממקום מגוריהם לאתר העבודה הן תשומות בשל המעביד באופן בלעדי, ואינן באות בגדר תקנה 15א. יצוין, כי על קביעה אחרונה זו אין המדינה מערערת.

11. גם הטענה כי התשומות ניתנו בשל התחייבויות של החברות כלפי רשויות המדינה אינה מסייעת בידי חברות קינטון. העובדה כי הרשויות הטילו על מעסיקים של עובדים זרים את החובה לדאוג לתנאי מחייה עבור העובדים, דווקא מחזקת את הקביעה כי שירותים אלה מיועדים לרווחתם של העובדים. שהרי, אין כל הגיון בכך שהרשויות תיכפנה על המעסיקים התחייבויות שנועדו באופן בלעדי לתועלתם של המעסיקים. המדובר בחקיקת מגן סוציאלית, המותאמת לנסיבות הייחודיות של עובדים זרים, אשר תכליתה להבטיח כי העובדים הזרים יזכו לתנאי מחייה הולמים בעת שהייתם בישראל. החובה היא על המעביד להעמיד לשימושו של העובד מגורים הולמים (ראה חוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), תשנ"א-1991), ולא חובה על העובד להשתמש באותם מגורים. אין ספק, כי החובות הוטלו על המעסיקים מתוך דאגה לרווחתם ולטובתם של אותם עובדים ולא של המעבידים. יש לזכור כי הרשויות אינן מאלצות איש להעסיק עובדים זרים ולקבל על עצמו את ההתחייבויות. משבחרו חברות קינטון לעשות כן, דינן כדין כל מעביד המספק שירותים לעובדיו, ואין הצדקה לפטור אותן מתחולתה של תקנה 15א.

12. עד כאן מסקנותיו של בית המשפט המחוזי המקובלות עלי. התוצאה היא כי הערעור שכנגד, מטעמן של חברות קינטון, שתכליתו לשלול את תחולתה של תקנה 15א לתקנות המע"מ, דינו להידחות. נשאר הטענה המרכזית שבערעור של מנהל מע"מ, כי חברות קינטון אינן זכאיות לניכוי מס התשומות, וזאת בשל העובדה כי לא קיימו אחד התנאים של תקנה 15א(ב), לפיה "המכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס שמחירן נקבע לפי הוראות סעיף 10 לחוק". על פעולתו של תנאי זה ראה את דבריו של השופט ד' לויין בפרשת התעשייה האווירית:

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 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 יקוזזו זה את זה.

ובית משפט זה מוסיף בפרשה הנזכרת, באומרו:

במקרה דנן, לא איפשר המשיב את ניכוי מס התשומות משום שלא דווח על "עסקת" אספקת הארוחות כנדרש, ולא שולם בגין עסקה זו מס ערך מוסף. לפיכך, נקט המשיב בהליך חשבונאי פנימי שלפיו חייב את המערערת במע"מ בגין אספקת הארוחות לעובדיו, הוציא שומת מס על פי מיטב שפיטתו בסכום התואם את מס התשומות, שיהיה ניתן לניכוי, על פי סכומי המס ששולמו לספק.

13. כאמור, מצא בית המשפט המחוזי כי, בנסיבות המקרה הנדון, קויים תנאי הדיווח באמצעות החשבוניות שהוצאו על-ידי חברות קינטון לחברות הבנייה במסגרת ההסכמים שביניהן. לפי הסכמים אלה התחייבו חברות קינטון לאספקת עובדים זרים ולמתן שירותים הכרוכים בגיוס, הבאה והעסקה בישראל של עובדי בניין אלה. ואמנם, בהסכמים בין חברות קינטון לבין חברות הבנייה צוין במפורש כי בקביעת התמורה הכוללת על-פי כל אחד מן ההסכמים יילקחו בחשבון מלוא עלויות השכר והתנאים הנלווים שעל חברות קינטון לספק לעובדים הזרים. במסקנתו כי תנאי הדיווח קויים מסתמך בית המשפט המחוזי, בין היתר, על פסק דין של בית המשפט המחוזי בפרשת עמית ע"ש (ב"ש) 7421/96 עמית שירותי כוח אדם נ' מנהל המכס, שבה נאמרו מפי השופט גלעדי הדברים הבאים:

---[חברות כוח האדם] הינן חברות שבכוונתן להרויח כספים. כאשר הן גבו את מחיר אספקת כוח האדם, מהמעבידים אליהם שלחו את עובדיהן, הן חישבו את התמחיר על פי שכר העבודה שהן שילמו לעובדים, בצירוף יתר ההוצאות שהיו להן, בקשר לאותם עובדים, כגון הוצאות הדיור, המים והחשמל וכיוצא באלה. (אחרת היו [חברות כוח האדם] מפסידות. לגבי הסכום שקיבלו מהמעסיקים, הוציאו [חברות כוח האדם] חשבוניות מס ושילמו את מס הערך המוסף כחוק ... כלומר, [חברות כוח האדם] שילמו את מס הערך מוסף, גם על סכומים שכללו את ההוצאות שהוציאו לגבי דיור, בהתייחס לאותם עובדים, ועל כן, אין לומר שמס ערך מוסף יפסיד מכך, שינוכה מס התשומות בקשר להוצאות אלה.



14. הנמקה זו אינה מקובלת עלי. לטעמי, הנפקת חשבוניות מס לחברות הבנייה – לקוחותיהן של חברות קינטון – אינה מקיימת אחר דרישת הדיווח שבתקנה 15א(ב). "העסקאות" עליהן יש לדווח כעסקאות חייבות במס, אליהן מכוונת תקנה 15א(ב), הן עסקאות בין המעביד לבין העובד ולא עסקאות בין המעביד לבין לקוחותיו העסקיים. כאשר העסקה המדווחת היא בין המעביד לבין הלקוח העסקי, אותו לקוח אינו הצרכן הסופי של הנכס או של השירות. מכאן, שהלקוח יוכל לנכות את המס ששילם בעסקה עם המעסיק (חברת כוח האדם) כנגד מס עסקאות בעסקאות עתידיות עם לקוחותיו שלו. לעומת זאת, העובדים הזרים צורכים נכסים או שירותים כצרכנים סופיים מבלי שישולם מס ערך מוסף. התוצאה היא, כי ההנחה שהדריכה את בית המשפט המחוזי, לפיה אין הפסד לשלטונות המס, הנחה זו אינה כה פשוטה.

15. אדגים את התוצאה באמצעות הנסיבות של המקרה הנדון בערעור זה. חברות קינטון מספקות נכסים ושירותים לעובדים הזרים, שהם הצרכנים הסופיים. כאמור, אין חברות קינטון מדווחות במישרין על עסקאות אלה עם העובדים. לעומת זאת, חברות קינטון מוציאות חשבוניות מס לחברות הבנייה המגלמות את התשומות בגין הנכסים והשירותים שניתנו לעובדים הזרים. נמצא, כי חברות הבנייה משלמות מס ערך מוסף על העסקאות עם חברות קינטון. אולם, חברות הבנייה רשאיות לנכות את המס כמס תשומות בעסקאות שהן עורכות עם הלקוחות שלהן, כגון עסקאות למכירת דירות. התוצאה הסופית היא כי הנכסים והשירותים שסופקו לעובדים, אין משלמים בגינם מס ערך מוסף באופן ישיר. ואם תאמר כי חברות הבנייה מגלמות את עלותם של הנכסים והשירותים הניתנים לעובדים במחירי הדירות בגינן משולם מע"מ, התקנתה של תקנה 15א מלמדת כי המחוקק לא היה מוכן להסתפק באפשרות של גביית מס עקיפה בדרך זו. שהרי ההנחה כי המעביד ינסה לגלם במחירן של העסקאות עם לקוחותיו את עלות ההטבות לעובדיו נכונה בכל המצבים עליהם חלה תקנה 15א. קבלת הטענה כי המעביד פטור מדיווח על עסקה ישירה עם העובד, בשל העובדה כי הוא מגלם את העלויות בעסקאות עם לקוחותיו, תרוקן מתוכה את תקנה 15א. נמצא, כי תקנה 15א נועדה להבטיח דיווח ישיר ומייד בדבר הנכסים והשירותים הניתנים לעובדים כצרכנים סופיים.

16. מן האמור יוצא, כי הנימוק המועלה על ידי שלטונות המס, לפיו העסקה החייבת דיווח היא זו הנערכת עם העובד הזר ולא עם חברות הבנייה, אינו נימוק פורמלי גרידא. עם זאת, אין לזלזל גם בנימוק הפורמלי, כי יש להקפיד בדיווח

לשלטונות המע"מ על המסגרת העסקית הישירה בין העובד למעביד. דרישה פורמלית זו עולה מפורשות מהתנאי בתקנה 15א(ב) כי "התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות". תפיסה זו עולה גם מהסיפא של תקנה 15א(ב), לפיה מחירה של העסקה ייקבע לפי סעיף 10 לחוק. סעיף 10 עוסק בדרך האומדן של שווי עסקה המושפעת מיחסים מיוחדים בין הצדדים וקובע כי המחיר הוא המחיר שהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים. ההפנייה לסעיף 10 מצביעה על כך שהצדדים לעסקה בתקנה 15א הם צדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים, כלומר עובד ומעביד, ולא מתקשרים עסקיים רגילים. באופן עקרוני, יש להיזהר מלסטות מן הדרישות הטכניות של הוראות המס.

אי לכך, הערעור של מנהל מע"מ גבעתיים מתקבל. פסק דינו של בית המשפט המחוזי מתבטל ושומות התשומות המקוריות שהוציא מנהל המע"מ לפי מיטב השפיטה מושבות על כנו, למעט לעניין התשומות בגין הסעות העובדים הזרים ממקום מגוריהם לאתרי העבודה. בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

ש ו פ ט

השופט י' טירקל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט א' גרוניס:

אני מסכים.

ש ו פ ט

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' אנגלרד.

ניתן היום, א' בניסן התשס"ג (3.4.2003).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט