



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4591/09

בפני : כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופט י' עמית

המערערת : אחים עובדיה שרותי ניקיון ושמירה בע"מ

נגד

המשיב : מנהל מע"מ פתח תקוה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מיום 19.04.2009 בתיק עש 1251/06 שניתן על ידי כב' השופטת דניה קרת מאיר

תאריך הישיבה : י"א באדר ב' התשע"א (17.03.2011)

בשם המערערת : עו"ד רמי אריה

בשם המשיב : עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופטת א' חיות:

1. המערערת, חברה לניקיון ושמירה, התקשרה בשנת 2003 עם רשות שדות התעופה (להלן: הרשות) בחוזה לאספקת עובדים בנמל התעופה בן גוריון, לאחר שזכתה במכרז שפרסמה הרשות לעניין זה (להלן: החוזה). על פי תנאי המכרז שקבעה הרשות ועל פי החוזה שנחתם בעקבותיו, התחייבה המערערת לספק ארוחות בוקר וארוחות צהריים לעובדים שיועסקו על ידה בכיצוע השירות נשוא החוזה. להבטחת התחייבותה זו, הוסיפה המערערת והתחייבה בסעיף 12 לחוזה לרכוש מאת הרשות בכל חודש תלושי ארוחות והוסכם כי הסכום שתוציא לרכישת תלושי הארוחות כאמור יכלל בחשבון החודשי שתגיש לרשות עבור שירותיה. הרשות מצידה התחייבה להחזיר

למערערת את הסכום שהוציאה עבור רכישת תלושים אלה ביחד עם החשבון. מחיר תלושי הארוחות נקבע אף הוא על-ידי הרשות בנספח ד' לחוזה והועמד על 20.025 ש"ח כולל מע"מ לארוחת בוקר ו- 40.05 ש"ח כולל מע"מ לארוחת צהריים (ביום 14.8.2005 הפחיתה הרשות סכומים אלה והעמידה את מחיר ארוחת הבוקר על 14.5 ש"ח ואת מחיר ארוחת הצהריים על 29 ש"ח).

2. המערערת והרשות פעלו בהתאם למוסכם ביניהן והמערערת, שהתייחסה אל סכומים ששולמו על-ידה עבור רכישת תלושי הארוחות לעובדיה כתשומות בעסקה עם הרשות, ניכתה את המע"מ בגין רכישתם כמס תשומות. המשיב לעומת זאת סבר כי הצרכנים הסופיים של הארוחות שבגינן נרכשו התלושים הם העובדים ולא הרשות. על כן הוצאה על ידו מכוח סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף) שומת תשומות לפי מיטב השפיטה. שומה זו התייחסה לשנים 2004-2005, ובה נקבע כי ניכוי מס התשומות על-ידי המערערת נוגד את הוראת תקנה 15א(ב) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: תקנות מס ערך מוסף). השגה שהגישה המערערת על השומה נדחתה על ידי המשיב ביום 16.7.2006 ומשכך הגישה המערערת ערעור לבית המשפט המחוזי בו טענה, בין היתר, כי תקנה 15א לחוק מס ערך מוסף אינה חלה על התשומות שבהן מדובר הואיל ורכישת תלושי הארוחות מן הרשות הוצבה כדרישה בתנאי המכרז ובחווה שנקשר בעקבותיו ועל כן יש לראותה לכל דבר ועניין כתשומה לצרכי עסקה חייבת ולא כהענקת טובת הנאה לעובדיה. לחלופין, טענה המערערת כי יש לראות בסכומים שהוציאה עבור רכישת תלושי הארוחות הוצאה מעורבת שחלק הארי שלה הוצא כתשומות לצרכי העסקה עם הרשות ומשכך יש להחיל במקרה דנן את הוראות תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף ולזקוף 25% בלבד מתוכם כטובת הנאה לעובדים שלא ניתן לנכות בגינה מס תשומות. טענה נוספת שהעלתה המערערת לעניין החלת תקנה 18 על המקרה דנן היא הטענה כי השווי האמיתי של טובת ההנאה המגולמת בארוחות שניתנו לעובדים אינו עולה על 4.5 ש"ח לארוחת בוקר ו-12.75 ש"ח לארוחת צהריים ועל כן יש לזקוף סכומים אלו בלבד כטובת הנאה לעובדים אשר בגינה לא ניתן לנכות מס תשומות ואילו ביתרה יש להכיר כתשומות שניתן לבצע ניכוי בגינן.

3. בפסק דינו מיום 19.4.2009 דחה בית המשפט המחוזי את הערעור וציין כי על פי תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף וככל שמדובר בתשומות בשל עובד מסוג ארוחות, דיור וכיוצא באלה תשומות כהגדרתן בתקנה 15א(א) הנ"ל, ניתן לנכות בגינן מס תשומות רק אם הוכח כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות והמכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח התקופתי של המערערת כעסקאות חייבות במס. בית משפט

קמא הבהיר כי התכלית שביסוד תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף היא "למנוע ניכוי מס תשומות על ידי המעביד על מלוא עלות ההטבה הניתנת לעובד, מבלי לדווח עליה ומבלי לשלם מע"מ לפי השווי המלא". הוא הפנה להלכה שנפסקה בהקשר זה בע"א 3457/99 מנהל מע"מ גבעתיים נ' קינטון 1992 בע"מ (לא פורסם, 3.4.2003) (להלן: עניין קינטון) והדגיש כי על פי הלכה זו העובדה שהמעביד מפיק אף הוא תועלת מסוימת מאותן תשומות לצרכי עסקיו, אינה מעלה ואינה מורידה. במקרה דנן, כך נקבע, יש לראות באספקת הארוחות לעובדים, גם אם היא מייעלת את העבודה או מביאה תועלת למערערת, כארוחות הניתנות לעובד על מנת להיטיב עמו. לכן, מדובר בתשומות שעליהן חלה תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף ומשאלו לא נכללו בדו"ח התקופתי של המערערת כעסקאות חייבות במס (במתכונת של מכירה או מתן שירות לעובד), אין היא רשאית לנכות בגינן מס תשומות. הטענה החלופית שהעלתה המערערת הנסמכת על הוראת תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף נדחתה אף היא על-ידי בית משפט קמא. בית המשפט ציין בהקשר זה כי תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף היא תקנה ספציפית אשר כפי שהובהר חלה גם לגבי מצבים שבהם עשויה לצמוח למעביד תועלת מסוימת מן התשומה ומשחלה תקנה זו, כך נקבע, אין תחולה לתקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף. עוד נקבע כי אין כל היגיון בטענה שהעלתה המערערת ולפיה יש לשלול לכל היותר את ניכוי מס התשומות לפי שוויין האמיתי של הארוחות להבדיל מהתשומות ששילמה בפועל בגין רכישת תלושי הארוחות, שהיו גבוהות בהרבה. בהקשר זה קבע בית המשפט כי "משמס התשומות נוכח על ידי המערערת שלא כדין, עליה להשיב את מלוא המס".

המערערת לא השלימה עם קביעותיו אלו של בית משפט קמא ומכאן הערעור שבפנינו.

4. בערעורה הלינה המערערת על קביעותיו של בית משפט קמא לענין תחולתה של תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף על התשומות במקרה דנן, וכן על דחיית הטענה החלופית שהעלתה המבוססת על הוראת תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף. אולם, במהלך הדיון שהתקיים בפנינו ביום 17.3.2011 הודיעה המערערת כי החליטה לצמצם את טענותיה בערעור ולהתמקד אך ורק בטענות החלופיות הנוגעות לתחולתה של תקנה 18 על המקרה דנן. המערערת חזרה בהקשר זה על טענותיה המפורטות לעיל והוסיפה והפנתה גם אל הוראת סעיף 10 לחוק מס ערך מוסף בטענה כי ככל שהדבר נוגע לשווי הארוחות שיש להביא בחשבון, הלכה היא שבמקרה של יחסים מיוחדים בין הצדדים לעסקה מחיר העסקאות ייקבע לפי השווי המסחרי הנמוך. המשיב מצידו שב וטען כי ניכוי מס התשומות על-ידי המערערת מנוגד לתקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף ועוד

טען כי תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף אינה רלוואנטית לענייננו משום שעל פי תקנה 15א החלה במקרה דנן, מס התשומות כולו אינו ניתן לניכוי. זאת גם אם מביאים בחשבון שהמערערת הפיקה טובת הנאה כלשהיא מאותה תשומה. אשר לטענת המערערת כי מתוקף סעיף 10 לחוק מס ערך מוסף יש לקבוע את מחיר ההטבה לעובד על-פי שווי השוק שלה, טוען המשיב כי בין המערערת לרשות לא התקיימו "יחסים מיוחדים" ומדובר ביחסים עסקיים לכל דבר ועניין.

5. דין הערעור להידחות.

בעניין קינטון הגישה הנישומה עתירה לדיון נוסף (דנ"א 4340/03 קינטון 1992 בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ גבעתיים (לא פורסם, 19.10.2003) ובה העלתה, בין היתר, את הטענה לפיה "למצער צריך היה בית-המשפט לדון ביחס שבין התועלת של העוסק מהתשומה לבין התועלת של העובד ממנה, ולאפשר לעותרות לנכות את מס התשומות ששולם לצורכי העסק, בהתאם להוראת תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף". בדחותו את העתירה הבהיר בית המשפט את שנפסק בעניין קינטון באמרו:

" פסק-הדין קבע כי בנסיבות העניין הנדון טובת ההנאה הדומיננטית צמחה לעובדים, ומכאן שגם אם המעביד הפיק טובת הנאה כלשהי מהתשומה, אין הוא יכול להימלט מתחולתה עליו של תקנה 15א".

בית המשפט הוסיף וציין אמנם באותה החלטה כי אין לגזור מפסק הדין בעניין קינטון מסקנה גורפת לפיה כל אימת שמופקת תועלת לעובד מתשומה לא תותר התשומה בניכוי, אך הוא הוסיף וקבע כי בנסיבותיו של המקרה אשר נדון שם טובת ההנאה הדומיננטית (אספקת מגורונים לעובדים ותשלום ההוצאות הקשורות באחזקתם) צמחה לעובדים.

הוא הדין במקרה שלפנינו. תלושי הארוחות שנתנה המערערת לעובדים על-פי ההתחייבות שנטלה על עצמה בענין זה בחוזה בינה ובין הרשות, מהווים טובת הנאה מובהקת לעובדים וזהו אפיונה הדומיננטי של תשומה זו. העובדה כי רכישת תלושי הארוחות - בדומה לאספקת המגורונים לעובדים בענין קינטון - היוותה מרכיב בעסקה המסחרית שנקשרה בין המערערת לרשות, וההנחה הסבירה כי הסכמתה של המערערת לקבל על עצמה את ההתחייבות לרכישת תלושים אלה היא שסללה, בין היתר, את הדרך להתקשרותה בעסקה, אין בה כדי לשנות ממסקנה זו. משכך, חלה על תשומות אלה כולן הוראת תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף ואין מקום להחיל בנסיבות אלו את

תקנה 18 ולפצל את התשומות לחלקים לעניין האיסור בניכוי מס תשומות. טענה חלופית נוספת שהעלתה המערערת לפיה יש לשלול את ניכוי את מס תשומות רק לגבי שוויין הכלכלי האמיתי של הארוחות, אף היא דינה להידחות. בטענה זו מלינה המערערת למעשה על כך שהמחיר אותו גבתה הרשות ממנה על פי נספח ד לחוזה עבור תלושי הארוחות היה מחיר גבוה ממחיר השוק, אך בכך בלבד אין כדי להוביל אל המסקנה כי מדובר בהוצאה מעורבת לעניין תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף ובאשר לסעיף 10 לחוק מס ערך מוסף שגם אליו הפנתה המערערת בהקשר זה, מקובלת עלי עמדת המשיב לפיה אין מדובר ביחסים מיוחדים אלא ביחסים עסקיים ובהתקשרות שהיא פרי השתתפותה של המערערת במכרז שפרסמה הרשות.

בשל כל הטעמים המפורטים לעיל, החלטנו לדחות את הערעור ולחייב את המערערת לשלם למשיב שכר טרחת עורך דין בסך 30,000 ש"ח.

ניתן היום, י"ד אדר ב' תשע"א (20.03.2011).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט