

תשומות על "ארוחות" לעובדים - פרשנות מצמצמת

הכותב: רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 17.12.2020 התקבל פסק דין "מרענן" בעניין חברת אמדוקס ישראל (ע"מ 17-09-22467) בסוגית תשומות בשל עובדים, ובאופן ספציפי יותר בסוגיה שהיוותה כר נרחב למחלקות בביקורת מע"מ שנים רבות בנושא – אילו הוצאות נכללות בהגדרת "ארוחה", אשר ככל שמסופקות לעובדים על ידי המעסיק, (בדרך כלל במקום העבודה) ולרבות באמצעות חברות הסעדה חיצוניות, אסור מס התשומות בגינן, בקיזוז.

חברות רבות במשק, כמו אמדוקס, מספקות לעובדיהם במהלך יום העבודה ארוחה הניתנת באמצעות חברת הסעדה כקבלן משנה להספקת השרות למעסיק עבור עובדיו. לצורך כך המעסיק מספק לקבלן המשנה (ללא תשלום) מקום ייעודי במקום העסק שלו (במשרדיו/במפעלו) לתפעול מטבח, מכונות שטיפת כלים, חדרי אחסון וקירור וחדר אוכל על מנת, שהעובדים יישבו ויסעדו שם. אמדוקס מספקת כך ארוחות לכ- 5,000 עובדיה שעיקרם עובדים במשרדי החברה ברעננה וחלקם בשדרות, ולצורך כך אמדוקס הקצתה שטחים מתוך משרדיה לטובת תפעול חדר האוכל לעובדים כאמור לעיל. אמדוקס לא ניתנה מע"מ תשומות הכלול בחשבונות שקיבלה מחברות הקייטרינג שסיפקו את הארוחות לעובדיה, ואף לא ניתנה את המע"מ בגין רכישותיה של הציוד עבור המטבחים וחדרי האוכל.

תקנה 15א מכוח התקנות לפי חוק מע"מ (להלן: "התקנה" או "החוק", לפי העניין) קובעת כי "מס תשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה בשל עובדו אינו ניתן לניכוי". "...אלא אם ניתן להוכיח כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשרות אשר דווחו כחלק מעסקאותיו החייבות במס של העוסק.

כידוע, מעסיקים רבים לא "מוכרים" את הארוחות לעובדיהם, ואלו מהווים טובת הנאה אשר העובד משלם עליהם שווי בשכר (לעניין מס הכנסה), וכן המעסיק לא מקזז את מס התשומות ברכישת הארוחות הנ"ל כאמור בתקנה.

מנהל מע"מ סבר כי המונח "ארוחה" המופיע בתקנה כולל לא רק את המזון שצורכים העובדים או הציוד המשמש להכנתו (קרי, ציוד המטבח המשמש להכנת האוכל וריהוט חדר האוכל), אלא שההטבה/טובת הנאה לעובד הגלומה בהספקת הארוחה מתפרסת וכוללת אף את כלל התשומות העקיפות ביחס להספקת אותה ארוחה, לרבות: דמי השכירות, חשמל, מים, ארנונה ודמי ניהול והכל ביחס לשטח משרדי אמדוקס המשמש את המטבחים, חדרי האחסון והקירור וחדרי האוכל (להלן: "מתחמי הסעדה") המצויים בבנייני המשרדים אותם שכרה המעסיקה מצד ג' לצורך קיום פעילותה.

בית המשפט אומנם קובע כי מדובר במקרה חריג וקיצוני לעניין מספר העובדים והיקף מתחמי הסעדה העומדים לרשותם. עם זאת בית המשפט מנסח את השאלה כך: "האם במקומות עבודה שבהם מעמידים לטובת העובדים מתחם ייעודי לשם צריכת מזון ומשקה, לאו דווקא בדרך ובסדרי הגודל המאפיינים את המערערת שלפני, כולל המונח "ארוחה", גם את דמי השכירות היחסיים שניתן לייחס לאותו מתחם, וכיוצא באלה עלויות נוספות כמו חשמל, מים, דמי ניהול וארנונה."

בית המשפט מתייחס לנוסח ההגדרה של "תשומה" שבתקנה 15א וקובע במפורש כי המונח "ארוחה" הינה רק דוגמא לטובת הנאה של העובד שאין לקזז בגינה מס תשומות. בית המשפט מציין כי במקומות העבודה מצויים מתחמים שונים, שחלקם מיועדים לארוחות (רחבים ומפוארים או רק בסיסיים) וחלקם למטרות של מנוחה או העשרה, שנעשות במסגרת שעות העבודה ומהוות חלק משגרת יומו של העובד. בית המשפט קובע כי המחוקק לא התכוון בתקנה 15א לייחס ולכלול בגדר איסור קיזוז התשומות גם את כל אותן הוצאות העקיפות הקשורות למבנה המשמש את העובד במימוש ההטבה. למעשה, הרשימה הפתוחה והמפורטים בהגדרה (ארוחה, דיור מתנה או בידור) מצמצמים את המונחים "ניכס או שרות" הניתנים לעובד לטובת הנאה עצמה שקבל העובד ותו לא, וזאת כדי "להציב קו גבול, ברור ופשוט ככל האפשר, שיבטיח וודאות וימנע מחלוקות."

בית המשפט קובע באופן חד משמעי כי המקום שמקצה המעסיק לטובת עובדיו על מנת שיאכלו את ארוחתם, אינו חלק מהמונח "ארוחה" אליה מכוונת התקנה. לפיכך, אין הבדל בין מצב בו העובד, אשר אוכל את ארוחתו במשרדי המעסיק, רוכש את הארוחה ממקור חיצוני (מכספו או במימון המעסיק וכן אם בעצמו או באמצעות משלוח למקום העבודה), מביא ארוחות מהבית ו/או המעסיק מספק לו אותה באופן המתואר במקרה זה.

בית המשפט קובע כי לעניין בחינת המונח "ארוחה" אין לבחון האם היו חלופות אחרות להספקת ארוחות לעובדים כגון מסעדות זמינות בקרבת משרדי המעסיק או האם יש משמעות לכך שחדרי האוכל שימשו גם לפעילות של כנסים והשתלמויות שעורך המעסיק לעובדיו שם, או לחובתו של המעסיק לספק מקום הולם לעובד לאכול את ארוחתו על פי חוקי העבודה.

פסיקת בית המשפט הינה כי תקנה 15א לתקנות מע"מ כוללת אי הכרת מע"מ תשומות הקשורות במישרין ובאופן בלעדי ובלתי נפרד מהשרות המכונה "ארוחה" שמספק המעסיק לעובדיו, כדלקמן: חומרי גלם, הציוד במטבח, עבודת הבישול והאפייה, שולחנות וכסאות, כלי אוכל, רחיצת כלים וניקיון השולחנות וחדר האוכל. ותו לא. לעמדתנו, שוב אנו עדים לפסיקה מבורכת של בית המשפט בה נמתח קו גבול ברור ומעמיד את הפרשנות בנושא לעיל בתוך מתחם הסבירות המתבקש בנסיבות העניין. ובמילים פשוטות: ארוחה היא בסה"כ ארוחה. לאור פסק דין זה על חברות המעמידות לטובת עובדיהם מתחמים לטובת פעילויות אחרות כגון: חדרי כושר, מרחב חשיבה והתרעננות, מבואות למפגש והפריה הדדית בין העובדים וכיו"ב, לבחון את השלכת הפסיקה האמורה על הוצאות אלו.