

התנאים לקיזוז מע"מ תשומות בגין הסעות עובדים - פסק דין מובילאיי

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

ביום 27.5.2025 התקבל פסק דין בית המשפט המחוזי ב-י"ם (ע"מ 10835-01-22) בעניין ערעורה של חברת מובילאיי טכנולוגיות ראייה בע"מ (להלן: "החברה") כנגד צווים שהוציא מנהל מע"מ י-ם לתקופה 6/2015 - 5/2020 בהקשר למספר סוגיות ובין היתר בנושא הכרה וקיזוז מע"מ תשומות בגין הסעות לעובדים שמעמידה החברה לטובת עובדיה על מנת להגיע למקום העבודה ובחזרה. במבזק זה נסקור את פסק הדין ומה נקבע בקשר לכל סוגיה וסוגייה.

רקע

החברה הינה חברה פרטית תושבת ישראל, הרשומה כעוסק מורשה לעניין חוק מע"מ, העוסקת בפיתוח ושיווק מערכות סיוע למניעת תאונות דרכים. לאורך השנים החברה מעסיקה מאות עובדים, כאשר מוקד פעילות החברה הינו ממבנה המשרדים הראשי ומבנים נוספים בהר חוצבים בירושלים (להלן: "מקום העבודה"). בסוף שנת 2023 עברה החברה לבניין חדש אותו בנתה על קרקע שרכשה באותו המקום באותן השנים נשוא פסק דין. במסגרת ביקורת השומות ולאחר שהצדדים לא הגיעו לעמק השווה, מנהל מע"מ דחה את השגת החברה והוציא שומות תשומות לגבי מספר סוגיות שכולן עוסקות בתשומות לטובת העובדים אשר על פי תקנה 15א לתקנות מע"מ לא ניתן לקזז את מע"מ התשומות שבצידם.

ראשית, בית המשפט מציין כי "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".

ככל והנהנה הישיר והדומיננטי מההטבה הינו העובד הרי שתקנה 15א תשלול את קיזוז מע"מ התשומות (ככל ולא חויב העובד בגין צריכת ההטבה, בגובה שווי השוק, במע"מ עסקאות כאמור לעיל), וככל שהנהנה כאמור הינו המעביד הרי שיותר מע"מ התשומות לחברה. עוד מוסיף בית המשפט: "גם כאשר קיימת תועלת מסוימת למעביד - אין בכך כדי לבטל את תחולתה של התקנה, אם ההטבה נועדה בעיקרה לעובד."

מע"מ תשומות בגין הסעות עובדים

התברר בביקורת כי החברה מנכה מע"מ תשומות בגין מערך הסעות לעובדים המגיעים למקום העבודה במשרדי החברה בירושלים ממקום מגוריהם בערים המצויות באזור גוש דן. מתצהירים וחקירת חלק מעובדי החברה נמצא כי ההסעה המאורגנת נועדה למען הנוחות של העובדים, על מנת לקצר את משך הנסיעה למקום העבודה ולהקל עליהם להגיע לעבודה ולחזור לביתם. בנוסף, החברה מציעה חלופה נוספת לחלק מעובדיה להגיע למקום העבודה וחזרה - על ידי קבלת רכב ליסינג (עליו העובד כמובן מחויב במס שווי רכב).

בית המשפט מציין כי החלטת מיסוי מס' 2937/16 (הגוברת על החלטת תאמ"ו 66.712 הישנה) מונה את התנאים להכרה בקיזוז מע"מ בגין הסעה מאורגנת. שלושה טעמים חלופיים נקבעו בהחלטת המיסוי: האחת, אין שירות תחבורה סדיר ותדיר מבית העובד למקום עבודתו (במקרה דנן הוכח שאכן יש, אם כי השירות מחייב החלפת קווים לרבות הליכה ברגל, דבר שהינו פחות נוח לעובדים). השנייה, שעות עבודה שלא מאפשרות שימוש בתחבורה ציבורית סדירה והגעה בזמן למקום העבודה (הוכח כי שעות העבודה בחברה תואמים את שעות התחבורה הציבורית ואף המעביד נוקט במדיניות מקלה וגמישה תוך השלמת שעות עבודה מהבית, למען נוחות העובדים). השלישית, תנאי עבודה מיוחדים המכתיבים הכרח להסעה מרוכזת של עובדים (למרות שהחברה טענה כי הצורך שלה בגיוס כ"א איכותי ומקצועי במסגרת הענף בו היא פועלת, תוך תמרוץ עובדים המתגוררים גם מחוץ לירושלים מחייב אותה להעמיד מערך הסעות כזה, נמצא דווקא כי מעטים מהעובדים בחרו בחלופה זו, ורובם הגדול מגיע ברכבו (רכב צמוד או פרטי) וחונה בחניון הצמוד למקום העבודה. (בעניין זה בית המשפט קובע כי שיקולי גיוס עובדים באמצעות מתן הטבות למיניהן אינם נחשבים לתנאי עבודה מיוחדים).

לאור כל האמור לעיל, בית המשפט קבע כי החברה לא הרימה את נטל ההוכחה כי כמעסיקה היא נהנית הנאה ישירה ודומיננטית ממערך ההסעות. לפיכך, מע"מ התשומות הגלום בהוצאות ההסעה המאורגנת לא יותר בניכוי מכוח תקנה 15א לתקנות מע"מ.

מע"מ תשומות בגין בניית מרחבים לרווחת העובדים

החברה הקימה בניין חדש והוקצו בבניין החדש שטחים ייעודיים לרווחת העובדים, כגון: חדר כושר, חדר מוזיקה ומתחם ספא. הסוגייה שעלתה - האם ניתן לראות בחלק היחסי של הוצ' רכישת הקרקע, הוצ' התכנון ובניית שטחים אלו כהוצאה לצרכי העסק המזכות בקיזוז מע"מ תשומות? או שמא, מדובר בתשומה פרטית שנועדה בעיקרה להנאתו של העובד?

בית המשפט קובע, תוך הפניה לפסק דין אמדוקס בבית המשפט העליון (ע"א 2180/21), כי "...אין ברכישת הקרקע ובניית הבניין החדש, כל תשומה שנמכרה לעובדים, עליה יש לדווח כעסקה החייבת במס. על כן, התשומות שניתנה המערערת בגין הקמת ובנייתם של החללים שיועדו לשימוש כחדרי הכושר, הספא והמוסיקה מותרות בניכוי".

מע"מ תשומות בגין הוצאות הסדר פנסיוני

החברה קיזזה מע"מ תשומות בגין תשלומים לסוכנות ביטוח עבור שירותי יעוץ למעסיק. מבדיקה מול סוכנות הביטוח נמצא כי מדובר ביעוץ לעובדי החברה בנוגע לאופן השקעת כספי הפנסיה שלהם. בית המשפט קובע כי ההנאה העיקרית משירות זה היא של העובד ולכן תחול תקנה 15א לתקנות מע"מ.

מע"מ תשומות בגין הוצאות למשרד רו"ח

במסגרת ההכנה למכירת מניות החברה לחברת אינטל, נעשתה בדיקת נאותות לחברה. לטענת מנהל מע"מ מדובר היה בשירותם נלווים למכירת מניות החברה, אשר איננה "עסקה" לצורך מע"מ ולכן לא יותר קיזוז מע"מ תשומות. בדיון בבית המשפט התברר כי החברה הרוכשת ביקשה לבחון את ניירות העבודה של רו"ח המבקר של החברה.

מכיוון שלפי תקנות רואי החשבון מנוע רו"ח המבקר מלעסוק גם בבדיקת נאותות לאותו הלקוח, שכרה החברה את שירותיו של רו"ח חיצוני אשר ישיב לרוכשת לשאלות הקשורות להיבטי הביקורת השוטפת ולפיכך, קבע בית המשפט כי מדובר במע"מ תשומות מוכר.