



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערערת אמדוקס ישראל בע"מ  
באמצעות ב"כ עוה"ד שלומי ואקנין וראקל שיינוולד

נגד

משיב מנהל מס ערך מוסף נתניה  
באמצעות ב"כ עו"ד יעל הרשמן

### פסק דין

1

2

#### פתח דבר

- 3 1. המחלוקת בערעור זה נסובה סביב השאלה האם זכאית המערערת, אמדוקס  
4 ישראל בע"מ (להלן: **המערערת** או **אמדוקס**), לנכות את החלק היחסי של מס  
5 התשומות בקשר עם הוצאות דמי השכירות, החשמל, המים, הארנונה ודמי  
6 הניהול שניתן ליחסן לחדרי האוכל, המטבחים וחדרי האחסון והקירור  
7 המצויים בבניינים אשר שכרה לצורך משרדיה.
- 8 2. לעמדת המערערת, אין לראות בתשומות אלו כ"הטבה לעובד" הבאה בגדרי  
9 תקנה 15א' לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו – 1976 (להלן: **תקנות מע"מ**), אלא  
10 מדובר בתשומות לצרכי העסק המנוהל על ידה, ועל כן תשומות אלו הן בעיקרון  
11 לטובת המעביד ולא לצרכי העובדים.
- 12 3. מנגד, סבור המשיב כי המונח "ארוחה" המצוי בתקנה 15א' לתקנות מע"מ, כולל  
13 לא רק את המזון שצורכים עובדיה של המערערת, או הציוד המשמש להכנתו,  
14 אלא גם את כלל התשומות הנדרשות לצורך הכנת הארוחה והמאפשרות את  
15 צריכתה על ידי העובד, שכולן נכללות בגדר תקנה 15א' לתקנות מע"מ ואינן  
16 ניתנות לניכוי לאור הוראות התקנה הנ"ל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

- 1 **העובדות הנחוצות לענייננו**
- 2 4. אמדוקס היא חברה פרטית העוסקת ביצור ובפיתוח מוצרי תוכנה ומעסיקה כ-  
3 5,000 עובדים, הממוקמים ברובם במשרדי המערערת בצומת רעננה וחלקם  
4 בעיר שדרות. אמדוקס שכרה מצדדים שלישיים קומפלקס בניינים המשתרע על  
5 שטח של כ- 70,000 מ"ר ברעננה, וכן שכרה בשדרות מבנה ששטחו כ- 6,000  
6 מ"ר.
- 7 5. המערערת הקצתה בבניינים המשמשים לפעילותה העסקית שטחים לטובת  
8 חדרי אוכל לעובדים. בנוסף, הוקצו שטחים למטבחים, לרבות למכוונות לשטיפת  
9 כלים, חדרי אחסון וקירור. הארוחות מסופקות לעובדי אמדוקס ברעננה על ידי  
10 חברת קייטרינג חיצונית בשם "איכות הקייטרינג שולץ 1997 בע"מ (להלן:  
11 **חברת שולץ**) ובשדרות מספקת את הארוחות חברה בשם מלכה פלוס (2000)  
12 בע"מ (להלן: **חברת מלכה פלוס**). חברות הקייטרינג הנ"ל מספקות מדי יום  
13 אלפי ארוחות בחדרי האוכל הפועלים משעות הבוקר עד השעה 22:00.
- 14 6. ככל שמסופקות על ידי חברת שולץ ארוחות לסועדים חיצוניים, שאינם עובדי  
15 אמדוקס, מחירה של ארוחה לסועד חיצוני יקר ב-9 ₪ ממחיר ארוחה לעובד  
16 אמדוקס. את ההפרש שבין מחיר ארוחה לעובד לבין מחיר לסועד חיצוני,  
17 מקבלת המערערת מחברת שולץ.
- 18 7. המערערת לא ניכתה את מס התשומות הכלול בחשבוניות שהוצאו לה על ידי  
19 חברת שולץ ועל ידי חברת מלכה פלוס בגין הארוחות שסיפקו לה עבור עובדיה,  
20 וזאת בהתאם להוראות תקנה 15א' לתקנות מע"מ. המערערת אף לא ניכתה את  
21 מס התשומות בגין הציוד שרכשה לצורך המטבחים המשמשים להכנת  
22 הארוחות, כגון – תנורים, מקררים ומכוונות שטיפת כלים, כמו גם שולחנות  
23 וכסאות האוכל.
- 24 8. המערערת ניכתה את מס התשומות הגלום בחשבוניות שהוצאו לה על ידי  
25 הצדדים השלישיים שהשכירו לה את הבניינים המשמשים למשרדיה, וכן ניכתה  
26 את התשומות הקשורות בהפעלת משרדיה בבניינים האמורים – חשמל, מים,  
27 ארנונה ודמי ניהול.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

9. המשיב, מנהל מע"מ נתניה (להלן: **המשיב**) הוציא למערערת שומת תשומות בסך של 5,150,961 ₪ (קרן) בגין החלק היחסי של התשומות הנ"ל כיחס שטחי חדרי האוכל, המטבחים וחדרי האחסון והקירור (להלן: **מתחמי ההסעדה**) מתוך סך כל ההוצאות הנ"ל המשולמות על ידי המערערת בגין בנייני המשרדים ששכרה, וקבע כי תשומות אלו (להלן: **התשומות שבמחלוקת**) הן בגדר "הטבה לעובד" ונכללות כחלק מ"ארוחה" במשמעות תקנה 15א' לתקנות מע"מ.
10. המערערת הגישה השגה על שומת התשומות והמשיב דחה את השגתה. במסגרת החלטתו בהשגה קבע המשיב כי התשומות שבמחלוקת אינן ניתנות לניכוי בהיותן תשומות לטובת העובדים. עם זאת, מצא המשיב כי ביחס לסועדים חיצוניים, לגביהם משלמת חברת שולץ למערערת סך של 9 ₪ עבור כל סועד, קיים רכיב עסקי – העמדת מתקני המערערת לטובת חברת שולץ - החייב במס עסקאות. מאחר שכנגד מס העסקאות, התיר המשיב קיזוז מס תשומות באותו סכום, הרי שהתוצאה הסופית נותרה בעינה.
- על כך הערעור.

### תמצית טענות המערערת

11. התשומות שבמחלוקת אינן בגדר "הטבה לעובד" במשמעות תקנה 15א' לתקנות מע"מ. על פי המבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה ובנסיבות הקונקרטריות למערערת – תשומות אלו אינן בגדר "תשומה בשל עובד" אלא מדובר בהוצאות שהן לתועלתה של המערערת.
12. משרדיה של המערערת ממוקמים באזורים שאין בקרבם מתחמי מזון במרחק הליכה, לא כל שכן כאלו המסוגלים לספק ארוחות לאפני עובדים. יציאת עובדים במהלך יום העבודה לצורך חיפוש מסעדה – גוזלת זמן עבודה יקר ופוגעת בתפוקת העבודה של העובדים. זאת, בנוסף לעובדה כי בשל מיקום המשרדים – אילו לא הייתה המערערת מספקת ארוחות לעובדיה, לא יכולה הייתה לגייס לשורותיה עובדים איכותיים ולהעסיקם שעות ארוכות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

13. חלופות המזון שהציע המשיב, דוגמת "אולמי השרון", מסעדת "בהדונס" או  
פיצרייה – אינן במרחק הליכה סביר ממשרדי המערערת וממילא אינן מסוגלות  
לספק ארוחות בהיקף הנדרש לכמות של אלפי עובדים. על כן, מתחמי ההסעדה  
במשרדי המערערת הינם כורח הנסיבות ונועדו לשרת את האינטרסים של  
המערערת, והרציונל לכך זהה לרציונל של הוצאות להסעות עובדים – שהמשיב  
עצמו אינו חולק על כך שהן נועדו לטובת המעביד.
14. אין באפשרות המערערת לשכור את שטחי המשרדים בלא שטחי ההסעדה. דמי  
השכירות משולמים כמקשה אחת וכך גם הוצאות החשמל וכד'. החלטת המשיב  
יוצרת פיצול מלאכותי של הוצאות העסק לכל דבר שניתן לראות בו משום  
"הטבה לעובד", באופן היוצר הרחבה לא רצויה של תקנה 15א' לתקנות מע"מ.
15. יתר על כן, גם אם המערערת לא הייתה מספקת ארוחות לעובדיה, והללו היו  
מביאים אוכל מביתם או ממסעדה – עדיין הייתה נדרשת להקצות לעובדיה  
שטחים בהם יהיה באפשרותם לסעוד את ליבם. בכל עסק ישנו מטבחון בו ניתן  
לחמם או לשמור בקירור מזון וכן פינת ישיבה להפסקות – אשר גם בגינם  
משולמים דמי שכירות. לאור כמות העובדים באמדוקס, המגיעה לאלפי עובדים  
– רק הקצאת שטחים שבהם יוכלו העובדים לאכול את ארוחתם בפינות ישיבה  
– הייתה שוות ערך לשטח חדר ההסעדה. בשל כמות העובדים הגדולה – פינות  
הקפה ופינות הישיבה הקטנות בסמוך למטבחונים – אין בהן די כדי לספק את  
צרכיהם של אלפי עובדים בשעות הארוחות.
16. המשיב מבקש למתוח את גבולות תקנה 15א' לתקנות מע"מ אף על תשומות  
שלא יכולה להיות מחלוקת כי הן נועדו לצרכי העסק. זאת, כאשר גם חוקי  
העבודה והבטיחות בעבודה מחייבים הקצאת מקום נאות לעובדים לצרכי  
הפסקה.
17. חדרי האוכל משמשים גם למטרות של הרצאות וכינוסים של העובדים במסגרת  
העבודה. חדרי האוכל ברעננה ממוקמים בקומת מרתף ובסמוך להם פועלת  
חוות השרתים של המערערת הפועלת כל ימות השנה, וכן נמצאים בסמוך גם  
חדרי ההדרכה, והמעבר אליהם הוא דרך חדר האוכל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

18. לחלופין, החישובים שביצע המשיב הינם שגויים והאופן שבו הפעיל את תקנה 15א' הוא גורף, ויש לקבל את ההערכה שהציגה המערערת בדיון ההוכחות של חישוב לפי מ"ר של צריכת המים, החשמל, דמי הניהול ודמי השכירות (מוצג מע/1).
19. חיובה של המערערת במס התשומות בשל אותן תשומות שבמחלוקת, מהווה אפליה אסורה, שכן המשיב התיר תשומות דומות לכך במקרה של עוסק אחר, המעסיק אלפי עובדים בבניין המצוי באזור שאין בו מתחמי מזון, שעניינו נדון בבית המשפט המחוזי בנצרת. גם שם ספק המזון הייתה חברת שולץ שמכינה את המזון במתחמי אותה חברה, והמשיב הוציא שומה זהה לזו של המערערת. באותו מקרה הגיעו הצדדים להסדר פשרה, לפיו מס התשומות המיוחס לשטח חדרי האוכל יותר בניכוי ואילו החלק המיוחס למטבחים – לא יותר בניכוי. המשיב לא הביא כל נימוק מדוע לא ינהגו בעניינה של המערערת באותו אופן.
20. ככל שהמשיב רואה בהעמדת המטבח וחדר האוכל של המערערת לרשות חברת שולץ לצורך אספקת ארוחות לסועדים חיצוניים כעסקה חייבת במס – היה עליו להוציא שומת עסקאות לחברת שולץ בגין רכיב זה ולא היה מקום לחייב את המערערת בשל כך. מדובר ב"הנחת כמות" הניתנת למערערת בשל כך שהיא צורכת מחברת שולץ אלפי ארוחות ביום, ואין המדובר בהטבה למערערת בגובה ההפחתה במחיר ארוחת סועד חיצוני.

### תמצית טענות המשיב

21. במהותן הכלכלית האמיתית, התשומות שבמחלוקת הינן חלק בלתי נפרד ממכלול שנקרא "ארוחה" המסופקת על ידי המערערת לעובדיה. זאת, בהתאם לפרשנות תכליתית של תקנה 15א' לתקנות מע"מ ובהתאם למבחן הנהנה הדומיננטי והתועלת הישירה שנקבעו בפסיקה. על כן, התשומות שבמחלוקת מהוות תשומות "בשל עובד" שאינן מותרות בניכוי.
22. עוסק הרוכש ארוחות עבור עובדיו ממסעדה שאינה חלק מעסקו – אינו רשאי לנכות את מס התשומות בגין אותן ארוחות, הגם שמחיר הארוחות מגלם גם את כל המרכיבים הנלווים, מעבר למוצרי המזון.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

- 1 תקנה 15א' לתקנות מע"מ לא יצרה אבחנה בעניין אופן אספקת הארוחה, ועל  
2 כן אין מקום לתוצאת מס שונה בין עוסק שבחר לספק לעובדיו תלושים  
3 למסעדות, לבין עוסק, דוגמת המערערת, שבחר לספק לעובדיו ארוחות בתוך  
4 כתלי העסק ולרכוש את התשומות במפוצל – את הארוחות מחברות קייטרינג  
5 ואת החשמל, המים, הארנונה ודמי השכירות – ישירות בעצמו. המערערת  
6 מעניקה לעובדיה הטבה אחת שלמה – "ארוחה", שכוללת הן את פריטי המזון  
7 ואת המקום לסעוד את ליבם באותם פריטי מזון. מדובר בהטבה כוללת שאת  
8 התשומות בגינה לא ניתן לנכות על פי הוראות תקנה 15א' לתקנות מע"מ.
- 9 23. לא הוכחה כלל טענת המערערת כי היא חייבת לשכור את המבנה כולו ובשלמותו  
10 או כי נאלצה לשכור מתחם כזה, ואף אילו כך היו פני הדברים – אין משמע כי  
11 חייבת היא להפעיל בשטחי המרתף את חדרי האוכל ואין משמע כי בשל כך, או  
12 בשל העובדה כי התשומות משולמות כמקשה אחת – כי הן מותרות בניכוי.  
13 הפסיקה כבר קבעה כי שירותי ניקיון של חדרי אוכל שהפעיל עוסק לצורך  
14 הספקת ארוחות לעובדים מהווים חלק בלתי נפרד מה"ארוחה" ועל כן  
15 התשומות אינן ניתנות לניכוי. הדברים יפים גם לתשומות שבמחלוקת.
- 16 24. המערערת יכולה הייתה לבחור לקיים את פעילותה העסקית במיקום שבו יש  
17 פתרונות הסעדה בקרבת מקום, או לשכור שטח קטן יותר ולחסוך בעלויות  
18 ההקמה של שטחי הסעדה. על כן, אין גם בסיס לטענות המערערת בעניין חוקי  
19 הבטיחות בעבודה. אמדוקס היא חברת הייטק וחדרי האוכל אין להם דבר וחצי  
20 דבר עם בטיחות בעבודה, אלא מדובר בהטבה לעובדים.
- 21 25. לא הוכח שימוש מעורב בחדרי האוכל לצרכי כינוסים וכיוצ"ב, ולא הוכח כי  
22 הגישה לחוות השרתים נעשית משטח חדר האוכל, ואף אילו כך היו פני הדברים  
23 – הרי שעדיין השימוש העיקרי בשטח הוא לצורך מתחם הסעדה ועל כן אין  
24 מקום להתיר את התשומות.
- 25 26. טענת המערערת לפיה אספקת הארוחות לעובדים במתחמי ההסעדה היא  
26 לתועלתה שלה – אינה מועילה לה, שכן תקנה 15א' אינה קובעת כי התשומה  
27 תהיה אך ורק לטובת העובד. חזקה שמעסיק מעניק הטבות לעובד כי הדבר  
28 מועיל לו. על כן, גם אם יש באספקת ארוחות כדי להביא תועלת למעסיק בשל



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

- 1 ייעול העבודה – עדיין הנהנה הישיר מן הארוחות הוא העובד והן ניתנות בראש  
2 ובראשונה כדי להיטיב עמו, ואין ללמוד גזירה שווה לעניין זה מהסעות לעובדים.
- 3 27. החישוב שנעשה על ידי המשיב ביחס לחלק היחסי של התשומות שבמחלוקת –  
4 נעשה באופן שמרני המיטיב עם המערערת ואין לקבל את תחשיב המערערת  
5 שהוצג לראשונה בדיון ההוכחות ולא הובא כל הסבר מדוע לא הוצג בשלב  
6 השומתי.
- 7 28. באשר לטענת האפליה – הסכם השומה שנחתם עם העוסק האחר אינו מבסס  
8 טענת אפליה, הן בשל כך שהנסיבות שונות מאלו של המערערת והן בשל כך  
9 שאותו הסכם שומה מקורו בטעות והוא נעשה בניגוד למדיניות של המשיב. על  
10 כן, אין מקום להנציח את הטעות, ככל שבית המשפט ימצא לנכון לקבל את  
11 עמדת המשיב.
- 12 29. באשר לחלק השומה הנוגע להתקשרות של המערערת מול חברת שולץ – הפער  
13 במחיר ארוחה לעובד לעומת ארוחה לסועד חיצוני, אינו "הנחה" שניתנה  
14 למערערת, אלא מדובר בתשלום שניתן למערערת על ידי חברת שולץ בתמורה  
15 לשימוש בתשומות, דהיינו עמלה בגין השימוש במתקניה של אמדוקס (המטבח,  
16 חדר האוכל וכד') לצורך אספקת ארוחות לסועדים שאינם עובדי החברה. אצל  
17 המערערת נוצר תשלום מס בחסר וזו הסיבה שהמשיב הוציא לה את השומה  
18 ולא לחברת שולץ.

### דיון והכרעה

19  
20 30. 31. תקנה 15א לתקנות מע"מ קובעת כדלקמן:

21 (א) בתקנה זו –

- 22 "תשומה", בשל עובד - נכס או שירות כגון ארוחה, דיור,  
23 מתנה או בידור, המיועדים להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או  
24 לטובתם של העובד או של בן-משפחתו;
- 25 "עובד" - לרבות אדם שיש לו חלק בבעלות בעסק או אחד  
26 ממנהליו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

- 1 (ב) מס תשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה בשל עובדו אינו  
 2 ניתן לניכוי אלא אם הוכח, להנחת דעתו של המנהל, כי  
 3 התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות, והמכירה או מתן  
 4 השירות כלולים בדו"ח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות  
 5 במס שמחירן נקבע לפי הוראות סעיף 10 לחוק.
- 6 31. אקדים ואציין, שכעניין של מדיניות שיפוטית, איני סבור כי ראוי להכריע  
 7 בשאלה העקרונית העומדת על הפרק בהתבסס על מקרה קונקרטי, שהוא, על  
 8 פניו, מקרה קיצון שאינו מאפיין מקומות עבודה רבים. במקרה שלפניי מדובר  
 9 במתחמי הסעדה נרחבים, שבהם מוכנות ומוגשות ארוחות למספר רב של  
 10 עובדים מידי יום, והכוללים מטבחים מצוידים, תנורים, חדרי אחסון וקירור,  
 11 מכונות שטיפת כלים ושאר ציוד שנועד לאפשר הכנת ארוחות לאלפי סועדים,  
 12 וכן חדרי אוכל המשמשים את העובדים לצורך הארוחות.
- 13 זאת ועוד, עמדתי היא כי אין רלוונטיות לשאלות הנוגעות לסוג העבודה,  
 14 למיקום בית העסק או לקיומה של חלופה אחרת, וכל כיוצא באלה שאלות  
 15 המתיימרות לקבוע האם הוצאות דמי השכירות של מתחם חדר האוכל הספציפי  
 16 הינן לטובת המעביד או לטובת העובד. בסופו של יום, תקנה 15א נועדה למנוע  
 17 התדיינות מהסוג הנ"ל.
- 18 32. אין, כאמור, מחלוקת שהמערערת אינה זכאית לנכות מס תשומות בגין  
 19 החשבוניות אותן היא מקבלת מחברת שולץ או מחברת מלכה פלוס, או בגין  
 20 הציוד שרכשה למטבחים או הריהוט בחדר האוכל. השאלה המצריכה הכרעה  
 21 היא, אפוא, האם במקומות עבודה שבהם מעמידים לטובת העובדים מתחם  
 22 ייעודי לשם צריכת מזון ומשקה, לאו דווקא בדרך ובסדרי הגודל המאפיינים  
 23 את המערערת שלפני, כולל המונח "ארוחה", גם את דמי השכירות היחסיים  
 24 שניתן לייחס לאותו מתחם, וכיוצא באלה עלויות נוספות כמו חשמל, מים, דמי  
 25 ניהול וארנונה.
- 26 לטעמי, יש להשיב על שאלה זו בשלילה, ולפיכך דינו של הערעור להתקבל.  
 27



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

- 1 לגישתי, יש להחיל את תקנה 15א על תשומות הקשורות באופן מובהק ובלעדי  
2 לארוחה. כך, חומרי הגלם והעבודה (ובמקרה דן – התשלום לחברות  
3 הקייטרינג), הציוד והריהוט, הן תשומות בשל העובד ואין לנכות מס תשומות  
4 בגינן. לעומת זאת, התשומות היחסיות הקשורות למקום שהוקצה על ידי  
5 המעביד, מתוך מבנה המפעל או המשרדים, לשם הכנתה וצריכתה של הארוחה,  
6 דהיינו החלק היחסי מתוך דמי השכירות, החשמל, המים, הארנונה ודמי  
7 הניהול, אין מקום לראותן כתשומות בשל העובד.
- 8 אין זאת אלא, כי בבואי להכריע בשאלה העקרונית מה נכלל במונח "ארוחה"  
9 לצורך תקנה 15א האמורה, נדרש אני לשוות לנגד עייני גם מקומות עבודה  
10 שבהם מעמידים לטובת העובדים פינות ישיבה, פינות הסבה, מזנונים, מטבחים  
11 קומתיים וכיוצא באלה מתחמים - מצומצמים בהרבה ממתחמי ההסעדה רחבי  
12 ההיקף אצל המערערת המספקת ארוחות לאלפי עובדים - המשמשים לעובדים  
13 לצורך מאכל ומשתה.
- 14 לא רק זאת, אלא שאני אף נדרש לשוות לנגד עיני מתחמים נוספים המצויים  
15 במקומות העבודה, שאינם מיועדים לארוחות, אך גם לא לביצוע העבודה עצמה,  
16 אלא למטרות אחרות, למשל – מנוחה או העשרה. בסופו של יום, המונח  
17 "ארוחה" בתקנה הינו אך דוגמא לטובת הנאה של העובד שאין לנכות בגינה מס  
18 תשומות.
- 19 השאלה היא, לפיכך, האם מתקין התקנות התכוון לכך כי יש לייחס מתוך כלל  
20 דמי השכירות המשולמים על ידי המעביד בגין שכירת מבנה המפעל או מבנה  
21 המשרדים, חלק כלשהו לתשומות "בשל העובד", על שום שבמקום העבודה  
22 קיימים אזורים - גדולים או קטנים, מפוארים או "בסיסיים" - שבהם מתבצעת  
23 פעילות שאינה עבודה ממש, הגם שהיא מתבצעת במסגרת שעות העבודה וכחלק  
24 משגרת יומו של העובד. כאמור, סבורני כי יש להשיב לשאלה זו בשלילה. בסופו  
25 של דבר, במלאכת הפרשנות נדרשים בתי המשפט להציב קו גבול, ברור ופשוט  
26 ככל האפשר, שיבטיח וודאות וימנע מחלוקות, בין תשומה שהיא לטובת העובד  
27 ולנוחותו, לבין תשומה שהיא לטובת המעביד ולנוחותו שלו, כך לגבי "ארוחה"  
28 וכך לגבי יתר הנכסים או השירותים עליהם חלה תקנה 15א.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

36. אכן, המונח "ארוחה" אינו מוגדר בתקנה 15א. עם זאת, אינני רואה עין בעין עם המשיב המבקש לערוך הקבלה בין ארוחה שאוכל עובד בחדר אוכל במקום העבודה, לבין עובד הסועד במסעדה חיצונית, כאשר ברור כי מחיר הארוחה במסעדה מגלם את כלל העלויות, חומרי הגלם, העבודה, ניקיון הכלים, דמי השכירות, הציוד, חשמל, מים וכיו"ב.
- מחירה של "ארוחה" במסעדה אמנם אינו מגלם אך ורק את המזון עצמו, אלא אף את מה שנלווה לצריכתו על ידי הסועד ולפיכך את כלל העלויות הקשורות להחזקת המסעדה ולאספקת הארוחה. עם זאת, השאלה בערעור דנן אינה מהי "ארוחה" במסעדה, אלא מהי ארוחה לצורך תקנה 15א, דהיינו האם ראוי לפרש את התקנה האמורה כך שהיא חלה גם על דמי השכירות (ויתר ההוצאות) שיש ליחס למקום שבו היא נצרכת על ידי העובד. ודוק – כפי שכבר הובהר, לא מתוך המקרה הקונקרטי שלפנינו יש ללמוד על פרשנותה הנכונה של התקנה הנ"ל, שהרי היא נועדה לחול על כלל מקומות העבודה שבהם מעמידים לטובת העובדים מקום המשמש אותם לאכול את ארוחתם, אם ארוחה שהם מביאים מביתם או רוכשים מכספם, ואם כזו שמסופקת להם על ידי המעביד.
37. לפיכך, אין דינה של ארוחה במסעדה כדין ארוחה במקום העסק. צא וראה כי אף המשיב אינו סבור כי מקום שבו מספק המעביד לעובדיו תלושים לרכישת אוכל במסעדות ובתי קפה בשירות "טייק וויי", ואלה חוזרים לאחר רכישת האוכל למקום העבודה וצורכים אותו שם, כי יש להוסיף לתשומות שאינן מותרות בניכוי גם חלק יחסי מדמי השכירות, החשמל, המים והארנונה, של מקום העבודה. במקרה זה בעל המסעדה אינו מביא בחשבון, או אינו אמור להביא בחשבון, בתמחור המנה, את עלויות הישיבה במסעדה, ועדיין המשיב לא יבקש להוסיף למחיר הארוחה לצורך אי הכרה במס התשומות בהיותן תשומות "בשל העובד". משמע, כי אם כבר נדרשת איזו השוואה, הרי שהיא אינה בין מתחמי ההסעדה של המערערת לארוחה במסעדה, אלא בין מתחמי ההסעדה של המערערת למעביד אחר המספק לעובדיו אך ורק מקום לאכול את מזונם.
38. המשיב מבקש לתמוך עמדתו בתכלית החקיקה. לטענתו, תקנה 15א נועדה למנוע עקיפה של עקרון ההקבלה הקבוע בסעיף 41 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו - 1975 (להלן: **חוק מע"מ**), כך שלא יתאפשר ניכוי מס תשומות בגין חלק משכר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

- 1 עובדים הניתן להם באמצעות הטבות בעין, כאשר לא משולם מס עסקאות בגין  
2 הטבות אלו על ידי העובדים חרף היותם "הצרכן הסופי" שלהן. אכן, זו תכלית  
3 התקנה, ואספקת ארוחות לעובדים מהווה הטבה בעין ותחליף שכר, אך השאלה  
4 אינה האם העובד הוא הצרכן הסופי והישיר של הארוחה, אלא מה נכלל  
5 במסגרת אותה ארוחה לצורך התקנה האמורה. לטעמי, המקום שמקצה  
6 המעביד לטובת העובדים על מנת שיאכלו את ארוחתם, אינו חלק מ"הארוחה".  
7 כך כאשר העובד רוכש את הארוחה במהלך יום העבודה ממקור חיצוני, מכספו  
8 שלו או במימון מעבידו, אם במישרין ואם באמצעות משלוח (כדוגמת "וולט"  
9 ו"תן ביס"), כך אם הוא מביאה בבוקר מביתו, וכך גם אם המעביד מספק לו את  
10 הארוחה באמצעות שירותי קייטרינג.
- 11 39. הצדדים נחלקו בשאלה האם העובדה שהמערערת העמידה לטובת העובדים  
12 חדר אוכל מצויד היטב היא בבחינת הכרח, וזאת נוכח אופי העבודה, מספרם  
13 הרב של העובדים, חוסר האפשרות לשכור את המבנה ללא חדר האוכל (כטענת  
14 המערערת עליה חלק המשיב), והשימוש בקומת חדר האוכל למטרות נוספות.  
15 חלק גדול ממאמציהם בערעור זה השקיעו הצדדים בשאלה האם קיימת חלופה  
16 אחרת להאכלת העובדים לאור המיקום הגיאוגרפי של משרדי המערערת.
- 17 40. כאמור, איני סבור כי באופן זה יש להכריע בשאלה האם מדובר בתשומה בשל  
18 העובד או בשל המעביד. סבורני כי ראוי לאמץ מבחן פשוט יותר, שאינו תלוי  
19 בבדיקה האם קיימת מסעדה (ומה איכותה?) בקרבת מקום העבודה, או האם  
20 העובדים יכולים להזמין אוכל באמצעות שליח, או האם שולחן עבודתם משמש  
21 אותם גם לצורך אכילה ושתייה, או שהם עושים שימוש בפנינת הישיבה או  
22 במטבח המצוי בקומה, האם בעמידה ליד דלפק או בישיבה על כסאות, וכיוצא  
23 באלה בדיקות.
- 24 41. באותה מידה לא מצאתי ממש בניסיונו של המשיב להשוות בין המקרה דנן  
25 למקרה שנדון בכמה פסקי דין בעניין מארזי הפירות (ע"מ 16-04-30285 קסס  
26 הפרי ישראל 2008 בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע (03.01.2019); ע"מ 61537-  
27 06-16 חיים יפה – "סלסלות יום טוב" נ' מע"מ רמלה (1.05.2018); ע"מ 17743-  
28 06-16 גראנד פרי שיווק פירות ד.ד. בע"מ נ' מע"מ רמלה (07.01.19)). בכל הנוגע  
29 למארזי הפירות נפסק כי חרף העובדה שמכירת פירות, כשלעצמם, חייבת



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

- 1 בשיעור מס אפס, יש למסות את המארז במס בשיעור מלא בהיותו "מוצר אחר".  
 2 לגישת המשיב עולה מכאן כי יש לבחון את "המכלול" ולא את מרכיביו. כאמור,  
 3 לדידי "המכלול" הוא מה שמשמש אך ורק לצורך הארוחה, להבדיל מדמי  
 4 השכירות.
- 5 המשיב סבור כי המערערת אינה רשאית לפצל את עסקת אספקת "הארוחה"  
 6 למרכיביה, ואין לומר כי היא מעניקה לעובדיה שתי הטבות נפרדות (פריטי  
 7 המזון ומקום הישיבה), אלא הטבה אחת – שהיא הארוחה. דומני כי המשיב  
 8 מניח בעניין זה את המבוקש; לגישתי, המקום שבו המעביד מספק לעובד את  
 9 הארוחה (או טובת הנאה אחרת) אינו הטבה במובנה של תקנה 15א, כשם  
 10 ששטחים נוספים המצויים במקום העבודה, שאינם משמשים לצורך עבודה  
 11 ממש (למשל פינת המנוחה, או חדר הכושר המצוי במקום העבודה), אינם הטבה  
 12 שראוי לשלול בגינה את ניכוי מס התשומות.
- 13 42. לאור מסקנתי דלעיל, ממילא איני נדרש למחלוקת בין הצדדים בשאלה האם  
 14 המערערת הייתה מחויבת לשכור את המבנה כולו, לרבות מתחם ההסעדה, או  
 15 יכולה הייתה לשכור רק את חלקו וללא מתחם ההסעדה, הגם שעל פי העדויות  
 16 שהוצגו בפניי, ובכלל זאת הסכם השכירות, נראה כי המערערת לא הייתה  
 17 מחויבת לשכור את הנכס כולו (ראו סעיף 6 להסכם - מש/2, וכן פרוטוקול הדיון  
 18 מיום 11.4.2019 בעמ' 14 ש' 5-6). כמו כן, איני נדרש לשאלה האם חדר האוכל  
 19 שימש לאירועים נוספים, הגם שעל פני הדברים, ולאור העדויות שנשמעו בעניין  
 20 זה (ראו עדות העד מטעם המערערת בפרוטוקול הדיון בעמ' 15 ש' 24-32 וכן  
 21 עדות העד מטעם המשיב בעמ' 17 ש' 20-26), ניכר כי לא נעשו בו שימושים  
 22 נוספים, ובכל מקרה – מדובר בשימושים זניחים לעומת השימוש העיקרי  
 23 והמרכזי כחדר אוכל של העובדים.
- 24 43. כאמור, גם איני נדרש לשאלה בדבר אפשרויות חלופיות העומדות בפני העובד  
 25 לאכול במהלך יום העבודה שלא בחדר האוכל של המעביד. ממילא איני סבור כי  
 26 רק הדוגמאות הקיצוניות שהובאו על ידי המשיב - אסדה בלב ים או תחנת  
 27 מחקר באנטרקטיקה – יכולות לשמש אמת מידה למקרים שבהם יש להכיר בכך  
 28 שהתשומות בגין הארוחות אינן "בשל העובד" ואינן נכללות בתקנה 15א. וכיוצא  
 29 בכך איני נדרש לטענה באשר לחובתו החוקית של המעביד, על פי חוקי העבודה,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

1 לספק לעובד ארוחה ומקום לצריכתה, מה גם שצודק בעניין זה המשיב כי  
2 בהתאם לפסיקה אין בחובה המוטלת על מעביד, לפי הדין או לפי הסכם, לספק  
3 לעובדו תנאי עבודה כאלה או אחרים, כדי לשלול היותה להנאת העובד ולפיכך  
4 כנכללת בתקנה 15א (ראו ע"א 3457/99 מנהל מע"מ גבעתים נ' קינטון 1992  
5 בע"מ, פ"ד נז 529(3) (להלן: עניין קינטון) וכן ע"מ 17-01-9652 בטחון שרותים  
6 אבידר בע"מ נ' מע"מ ת"א 3 (25.09.2019)).

7 **44.** המשיב ביקש למצוא תימוכין לעמדתו בפסק הדין בעניין ע"ש 5/89 **מכתשים**  
8 **מפעלים כימיים בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ**, מיסים ד/2 (אפריל 1990) עמ' ה-  
9 20 (להלן: **ענין מכתשים**). נקבע שם כי שירותי ניקיון של חדרי אוכל שהפעיל  
10 עוסק לצורך הספקת ארוחות לעובדיו – מהווים חלק בלתי נפרד מ"ארוחה"  
11 הניתנת לעובד, ולפיכך כי העוסק אינו רשאי לקזז את מס התשומות בגין  
12 שירותים אלו. סבורני כי אין הנידון דומה לראיה. באותו מקרה ערך המעביד  
13 הסכם עם קבלן לאספקת ארוחות, והסכם נוסף לקבלת שירותי ניקיון בחדר  
14 האוכל. לפיכך קבע כי "כאשר מדובר על "שירות כגון ארוחה" יש לפרשו ככולל  
15 כל שירות הכרחי ובלתי נפרד מעצם טבעו מהספקת הארוחה, כגון שירותי  
16 הניקיון במקום בו ניתנת הארוחה, נקיון הצלחות בו מוגש האוכל, נקיון הסכו"ם  
17 וכיוצא באלה...".

18 **45.** ואכן, כפי שכבר הבהרתי, תשומה הקשורה באופן בלעדי לארוחות שמספק  
19 המעביד לעובדיו – חומרי הגלם, הציוד במטבח, עבודת הבישול והאפייה,  
20 השולחנות, הכיסאות, כלי האוכל, רחיצת הכלים, ניקיון השולחנות וכיבוד  
21 רצפת חדר האוכל – כל אלה הם חלק בלתי נפרד מהשירות המכונה "ארוחה"  
22 לצורך תקנה 15א. לא כך דינה של תשומה המשולמת על ידי המעביד בקשר  
23 למקום שבו מסופקת הארוחה. יש לתת את הדעת לכך כי בעניין **מכתשים**  
24 התייחס בית המשפט להבחנה בין הניקיון לחדר האוכל, ובין הניקיון במפעל  
25 עצמו, וכך אמר:

26 "שואל בא כח המערערת בסיכומיו: מה ההבדל, לעניננו, בין  
27 הניקיון שמבוצע במפעל עצמו לבין הניקיון שנעשה בחדרי  
28 האוכל? לטענתו, אם היתה המערערת שוכרת קבלן לשירותי  
29 נקיון שיבצע נקיון במפעל עצמו, היתה רשאית לנכות את מס



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

1 התשומות ששילמה לאותו קבלן. אם כן, מדוע איננה יכולה  
2 לנכות את מס התשומות לקבלן הנקיון בחדרי האוכל? התשובה  
3 היא, כי הנקיון בחדרי האוכל הוא חלק בלתי נפרד מאספקת  
4 הארוחות באותו מקום וכל נסיון להפריד בין שירות נקיון חדרי  
5 האוכל לבין שירות אספקת הארוחות באותו מקום הוא נסיון  
6 מלאכותי. במקרה שבפנינו מבוצע נקיון חדרי האוכל על ידי  
7 אותו קבלן שמספק את הארוחות, וגם עובדה זו מראה שנקיון  
8 חדרי האוכל הוא חלק בלתי נפרד מאספקת הארוחות, אם כי  
9 אין זה השיקול העיקרי".

10 46. אוסיף כי ספק בעיני אם בעניין **מכתשים** מצא לנכון מנהל מע"מ לאסור בניכוי  
11 חלק כלשהו של דמי השכירות, החשמל, המים והארנונה, דהיינו אותו חלק  
12 שניתן לייחס לשטח חדר האוכל. הדיון התמקד בחשבונות שהוציא הקבלן  
13 למעביד בגין שירותי הניקיון שסיפק באופן מיוחד ובלעדי לחדר האוכל, בין  
14 היתר לאור העובדה כי הארוחות הוגשו במשמרות והיה צורך בשירותי ניקיון  
15 יעילים ומהירים (ראו סעיף 2 לפסה"ד). הוא הדין במקרה שנדון בע"א 155/89  
16 **התעשייה האוירית לישראל בע"מ נ' מנהל המכס והבלו** (31.12.1989) (להלן:  
17 **עניין התעשייה האוירית**); גם שם עמדה על הפרק שאלת ניכוי מס תשומות בגין  
18 חשבונות שהוציא הקבלן בגין "ארוחות חינם" שסיפקה המעבידה לעובדיה,  
19 ונקבע כי לאור תקנה 15א המערערת אינה רשאית לעשות כן. לא הובהר על שום  
20 מה המשיב שינה טעמו מיני אז ועד היום.

21 47. בהקשר אחרון זה יש להזכיר את הטענה הנוספת שעלתה על ידי המערערת לפיה  
22 בעניינו של עוסק אחר, שהמקרה שלו דומה למקרה שלה (העוסק כונה מטעמי  
23 סודיות "העוסק מהצפון"), הסכים המשיב, במסגרת פשרה שניתנה לה תוקף  
24 של פסק דין, להכיר בתשומות הקשורות לחדר האוכל בדומה לתשומות נשוא  
25 דיונו כאן. המשיב טען כי אין באמור כדי לבסס טענת אפליה שכן הנסיבות של  
26 העוסק מהצפון שונות מאלו של המערערת, בהתחשב במיקומם הגאוגרפי של  
27 שני העוסקים, מתנאי העבודה הייחודיים שם וכן מהעובדה שאותו עוסק הוכיח  
28 שימוש "מעורב" בחדר האוכל, מה שלא כן המערערת. ועוד הוסיף המשיב כי  
29 בעיקר אין בהסכם השומה האמור לבסס טענת אפליה משום שמקורו בטעות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

- 1 והוא נעשה בניגוד למדיניות המשיב כפי שהעיד העד מטעמו (ראו פרוטוקול  
2 הדיון מיום 10/07/2019 עמ' 33-31).
- 3 48. אכן, הלכה היא שאין נישום זכאי להיבנות מטעות שעשה המשיב בעניינו של  
4 נישום אחר (ראו ע"מ 7507-10-15 טיב מעליות בע"מ נ' פקיד שומה רחובות  
5 (04.10.2019), מה גם שכל מקרה צריך להבחן לפי נסיבותיו, ולא מן הנמנע כי  
6 קיימים הבדלים מסוימים בין המקרה של המערערת לבין זה של העוסק  
7 מהצפון. עם זאת, סבורני כי במכלול השיקולים הצריכים לעניין, ובהתחשב בכך  
8 כי מדובר בהסכם שומה שנעשה במסגרת הליך ערעור מס בבית משפט, לא ניתן  
9 להתעלם מהסכם שומה זה, המשקף, לטעמי, פרשנות סבירה של תקנה 15א, ועל  
10 פיה אין לכלול בגדר המושג "ארוחה" את החלק היחסי מהתשומות שהוציא  
11 המעביד עבור המקום המשמש כחדר אוכל של העובדים בתחומי המפעל. עוד  
12 אוסיף, כי קשה לקבל טענת טעות" בכריתת הסכם שומה כנימוק למצב של  
13 איפה ואיפה בין נישומים שעניינם דומה. ראוי כי המשיב, טרם שחותם על  
14 הסכם שומה, ועוד במסגרת של ערעור מס, ייתן דעתו להשלכות רוחביות  
15 שעלולות להיות לו.
- 16 49. באותה מידה איני סבור כי יש בפסק הדין בעניין קינטון משום תמיכה בעמדת  
17 המשיב, כטענתו. באותו עניין אכן בית המשפט כרך את תשומת הדיוור עם כל  
18 התשומות הנלוות כגון מים, חשמל, כלי אוכל, מכשירי חשמל, ריהוט וכיו"ב,  
19 אך כלל לא נדונה השאלה האם יש להבחין בין סוגי תשומות אלו. יתר על כן  
20 ועיקר, ברי בעיניי כי כאשר המעביד מממן לעובדו מגורים ומשלם את כל  
21 ההוצאות הכרוכות בכך ולא רק את שכר הדירה, יש לראות את כולן כנכללות  
22 בתקנה 15א. אין זה המקרה בעניינינו שבו המדובר בארוחה הנצרכת במקום  
23 העבודה, כפי שהבהרתי לעיל.
- 24 50. המשיב קבע במסגרת החלטתו בהשגה כי התשומות שבמחלוקת כוללות אף  
25 רכיב עסקי בדמות העמדת מתקני המערערת לטובת חברת שולץ בתמורה  
26 לתשלום בסך של 9 ש"ח עבור כל סועד חיצוני, וכי רכיב זה חייב במס עסקאות.
- 27 המשיב ערך את שומתו כך: תחילה קבע את היחס בין מספר הסועדים  
28 החיצוניים בתקופת השומה לעומת מספר כל הסועדים (10.23%). אזי התיר  
29 בניכוי את השיעור הנ"ל מתוך מס התשומות שלא הותר על פי השומה (526,943



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

- 1    לה). לאחר מכן קיזז המשיב את מס התשומות כנגד מס עסקאות שהועמד על  
2    סכום זהה. ובלשונו: **"מס תשומות זה חויב כמס עסקאות בשל העמדתו**  
3    **לשימושו של ספק המזון שולץ"**. לפיכך, גם לאחר שהמשיב ערך שינוי באופן  
4    קביעת השומה, תוך חיוב במס עסקאות מחד, ותוך הכרה במס תשומות מאידך,  
5    התוצאה הסופית נותרה בעינה.
- 6    51. אינני מקבל דרך הילוך זו של המשיב. ככל שהמשיב סבור כי המערערת חייבת  
7    בתשלום מס עסקאות בגין אותם 9 שנה הנוגעים למחיר ארוחה לסועדים חיצוניים  
8    – היה עליו להתכבד ולהוציא למערערת שומת מס עסקאות כדן, לאפשר  
9    למערערת להביא טענותיה בפניו בשלב השומה, כמו גם לאפשר לה להגיש השגה  
10    סדורה ולהתייחס באופן מלא ושלם לנושא מס העסקאות בהליך שומתי, דו-  
11    שלבי, כקבוע בדן. "קיצור הליכים" זה שביצע המשיב יש בו משום פגיעה  
12    בזכויותיה הדיוניות של המערערת, בלא כל צידוק או ביסוס בדן.
- 13    52. המשיב ביקש למצוא תימוכין לעמדתו לפיה הוא רשאי לחייב במס עסקאות  
14    במסגרת שומת תשומות, בפסק הדן בעניין **התעשייה האווירית**. באותו מקרה  
15    נפסק כי מנהל מע"מ רשאי לקבוע חבות במס עסקאות בגין ארוחות שסיפקה  
16    התעשייה האווירית לעובדיה, ולהעמידו כנגד זכותה לניכוי מס התשומות. אלא  
17    שאפשרות זו נגזרת בעליל מ"עקרון ההקבלה", וכאשר העוסק נמנע מלדווח  
18    ולשלם מס עסקאות למרות חובתו לעשות כן, נקבע באותו מקרה קונקרטי כי  
19    מנהל מע"מ יכול היה, במקום להוציא שומת עסקאות, לשלול הכרה במס  
20    תשומות במסגרת שומת תשומות.
- 21    לא כך במקרה שלפנינו. שומת התשומות מתייחסת לאספקת ארוחות לעובדים,  
22    ואילו החיוב במס העסקאות מתייחס לעסקאות שעשתה לכאורה המערערת עם  
23    גורם אחר, דהיינו עם חברת שולץ. ככל שסבור המשיב כי היה על המערערת  
24    לדווח על עסקאות שעשתה עם חברת שולץ בהעמדת מתקניה לטובת מכירת  
25    ארוחות לסועדים חיצוניים, היה עליו להוציא לה שומת עסקאות על מנת שזו  
26    תידון בנפרד משומת התשומות הנוגעת לאספקת ארוחות לעובדים.
- 27    53. זאת ועוד, ממילא סבורני כי אין תיקון זה שערך המשיב במסגרת ההחלטה  
28    בהשגה כדי לשנות את מסקנתי לפיה יש להכיר במלוא מס התשומות  
29    שבמחלוקת. גם אם צודק המשיב כי אין מדובר ב"הנחת כמות", אלא בתשלום



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-09-22467 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

תיק חיצוני:

1 עמלה על ידי חברת שולץ למערערת, לא הוברר על שום מה נכון יותר היה לחייב  
2 את המערערת במס עסקאות ולא את חברת שולץ. טענת המשיב לפיה "תוצאת  
3 המס האפקטיבית" אצל חברת שולץ הייתה העדר חבות במס (שכן מס  
4 העסקאות היה מקוזז כנגד מס התשומות באותו סכום), מה שאין כן אצל  
5 המערערת (לאור עמדת המשיב לפיה דיווחה בחסר), אין בה משום מענה  
6 מספיק; חבות המס צריכה להיקבע על פי הדין ולא על פי תוצאת המס  
7 האפקטיבית. זאת ועוד, הנחת המשיב לפיה מס העסקאות הינו בגובה מס  
8 התשומות (ולא למשל על בסיס התשלום שמשולם על ידי שולץ למערערת) אף  
9 היא טעונה בירור נפרד ולא ניתנה בהליך שבפניי תשובה ראויה והולמת מדוע  
10 כך נקבע על ידי המשיב.

11 54. סוף דבר – **הערעור מתקבל.**

12 55. המשיב יישא בהוצאות המערערת בסך כולל של 35,000 ₪ שישולמו בתוך 30  
13 יום מהיום שאם לא כן יתווספו אליהם הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד  
14 למועד התשלום בפועל.

15

16 ניתן לפרסם את פסק הדין

17

18

19 ניתן היום, ב' טבת תשפ"א, 17 דצמבר 2020, בהעדר הצדדים.

20

21 שמואל בורנשטיין, שופט

22