

**בעניין:**

**משרד בקפה ח.א.ד.ל בע"מ**

ח.פ. 515263572

רחוב מצדה 7, בני ברק

**המבקשת**

ע"י ב"כ עוה"ד איתן אסנפי  
ממשרד איתן אסנפי – עורכי דין  
רח' כינרת 5 בני ברק  
טל': 03-5356100, פקס': 03-5356100

- נ ג ד -

**מדינת ישראל – רשות המסים**

**המשיבה**

ע"י פרקליטות מחוז מרכז  
דרך מנחם בגין 154 (בית קרדן), תל אביב  
טל': 073-3736262, פקס': 02-6468017

**המרצת פתיחה**

בית המשפט הנכבד מתבקש להצהיר, כי:

- א. משרד בקפה ח.א.ד.ל בע"מ (להלן: "משרד בקפה" או "המבקשת") זכאית למכור ללקוחותיה בנפרד את שירותי המשרד ואת שירותי המזון והמשקאות, אותם היא רוכשת במרוכז מספקיה, בתי הקפה הקשורים איתה בהסכם.
  - ב. ההוצאה הגלומה בחשבוניות בגין שירותי משרד שמוציאה המבקשת ללקוחותיה, המקבלים שירותים, לצרכי עבודתם, מבתי הקפה שאתם קשורה משרד בקפה בהסכם (להלן: "חשבונית שירותי המשרד"), מותרת בניכוי כהוצאה מהכנסותיהם השוטפות, וזאת נוכח סעיף 17 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961;
  - ג. מס התשומות הגלום בחשבונית שירותי המשרד מותר בניכוי בהתאם לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, ככל שעסקאותיו של הלקוח אינן פטורות ממע"מ.
- כמו כן, מתבקש בית המשפט הנכבד להשית על המשיבה את הוצאות המבקשת בהליך זה, בתוספת שכר טרחת עו"ד ובתוספת הפרשי הצמדה וריבית כדין.
- כל ההדגשות הוספו אלא אם צוין אחרת.

## א. הרקע לתובענה

1. במציאות המודרנית, עצמאים רבים ובעלי עסקים בישראל עובדים, באופן מלא או חלקי, מתוך בתי קפה. הם עושים בבתי הקפה שימוש כבמשרד, מקיימים בו פגישות עסקיות, עובדים אל מול מחשב, קוראים ומעבדים מסמכים וכיוצא באלה.
2. בעידן הטכנולוגי המודרני, כבר אין צורך ממשי לעבוד מתוך החלל המשרדי הקלאסי, ותפיסת עבודה כזו הנה ארכאית ולא הולמת את הקדמה. רבים מנהלים כיום עסקיהם באמצעות המחשב הנייד (או אפילו הטלפון החכם), כשהם ניידים ואינם מקובעים גיאוגרפית. כל כלי העבודה ההכרחיים בכף ידם – היומן, מעבד התמלילים (ולמעשה כל תוכנות Office או החלופות שלהן), פגישות-וידאו, טלפון, שיחות לחו"ל בטכנולוגית Voice-Over-IP, דפדפן אינטרנט וכיו"ב.
3. אין הכרח עוד לשכור משרד קבוע, על כל ההוצאות המשרדיות הקבועות הכרוכות בכך, ועצמאים רבים מעדיפים לשמור על ניידותם ולעבוד מבתי הקפה, לעיתים על כוס קפה אחת במשך שעות ארוכות – בין אם מדובר בשאיפה לחסוך בהוצאות קבועות, להתרועע עם אנשים, או לבקש השראה.<sup>1</sup>
4. לפי סקר שערכה משרד בקפה, כ-57% מהעצמאים בישראל משתמשים בבתי קפה, בתדירות כזו או אחרת, לצורך עבודתם. מדובר בכ-228,000 עצמאים.
5. משרד בקפה הוקמה על מנת לתקן עיוות מיסויי נקודתי שממנו סובלת אוכלוסיה זו; העסקים הללו עובדים, כאמור, בבתי הקפה, ומשלמים את התעריף המופיע בתפריט. תעריף זה כולל בתוכו תשלום עבור כלל שירותי בית הקפה – מזון ומשקאות מחד, ושירותי משרד מאידך (כגון שימוש בתשתיות המקום, מקום ישיבה וריהוט, רשת אינטרנט אלחוטית, חיבורי חשמל, מיזוג אוויר, חדרי נוחיות נקיים, שירותי ניקיון וכו'). התשלום לבתי הקפה, לכל עוסק, עשוי להסתכם במאות ואף באלפי שקלים חדשים בכל חודש.
6. נכון להיום, בית הקפה מוציא חשבונית אחת בלבד. הוא לא עורך הפרדה בין שירותי המזון והמשקאות (הנחשבים הוצאה פרטית ולכן אינן מוכרים לצורכי מס), לבין שירותי המשרד (הנחשבים הוצאה עסקית ויש להכירם). מאחר שמדובר בחשבונית עבור "הוצאה מעורבת" (פרטית ועסקית גם יחד), נמנע מעסקים אלה לנכות, ולו באופן חלקי, את שירותי המשרד שקבלו מבית הקפה, הגם שמדובר בהוצאות משרדיות אשר הוצאו בייצור הכנסתם.

---

<sup>1</sup> מתברר, כי מדובר במציאות מושרשת כבר לא מעט שנים. ג'יי. קיי. רולינג קנתה קביעות בבית הקפה "ניקולסוניס" השוכן בהצטלבות בין סאות' ברידג' והרויאל מייל בלונדון (ועבדה גם בבתי קפה אחרים), ושם כתבה את הכרך הראשון בספרה המונומנטלי, הארי פוטר: "הקביעות של ג'ואן ב'ניקולסוניס" הפכה למעין אגדה". היא סיפרה, כי "האמת היא שפשוט רציתי קפה טוב ולא רציתי להפסיק כל פעם את תנופת הכתיבה שלי כדי לקום ולהכין לי ספל" (שון סמית, ג'יי. קיי. רולינג הביוגרפיה (2001), 129-130).

7. יתרה מכך, נמנע מהם לקזז את המע"מ שגלום בשירותי המשרד האמורים. יודגש, כי אין מחלוקת ששירותי המזון והמשקאות אינן מוכרים לצורכי מס ומע"מ.
8. לו היה בית הקפה מוציא ללקוח שתי חשבוניות נפרדות, האחת בגין שירותי המזון והמשקאות והשניה בגין שירותי המשרד, אין ספק כי יכול היה הלקוח העסקי לדרוש כהוצאה את הסכום שבחשבונית שירותי המשרד, ואף לנכות את מס התשומות הגלום בה.
9. יוצא, כי עניין טכני גרידא – האופן שבו ערוכה חשבונית בית הקפה, כחשבונית אחד ולא כשתי חשבוניות – גורם לעיוות מהותי, ולמיסוי-ביתר של העסקים המשתמשים בשירותי בית הקפה – זאת, הן במישור מס הכנסה והן במישור מע"מ.
10. משרד בקפה הוא מיזם שהגו והוציאו לפועל איש העסקים חיים אבן-זהב ועורך-הדין דורון לוי. מטרתו ליתן מענה לעיוות האמור, ולמנוע קיפוחם של העסקים הללו, וזאת באמצעות תיקון הכשל ה**טכני** במבנה החשבונית.
11. משרד בקפה פותרת בעיה זו ופועלת באופן הבא: לקוחותיה של משרד בקפה - בעלי עסקים, עצמאיים או תאגידיים - מורידים את היישומון (אפליקציה) של משרד בקפה לטלפון החכם. בסיום הליך הרשמה קצר שבו הם **מתחייבים לעשות שימוש ביישומון לצרכי עבודתם בלבד**,<sup>2</sup> הם טוענים בו כסף בשיטת Pre-Paid. או אז, הם רשאים להשתמש, לצורך עסקיהם, בשירותיהם של מגוון בתי הקפה שנקשרו עם משרד בקפה בהסכם מראש, עד לגובה הסכום שטענו ביישומון (כמובן, ניתן לטעון את היישומון, בכל עת, בסכומים נוספים).
12. משרד בקפה מתקשרת בהסכמים עם בתי הקפה והיא אשר רוכשת מבית הקפה את השירותים הגלומים בהזמנת הלקוח (שירותי מזון ומשקאות ושירותי משרד גם יחד). במקביל, היא מוכרת את השירותים הללו ללקוח, בנפרד, ומחייבת את חשבונו של הלקוח אצלה.

---

<sup>2</sup> יודגש, כי סעיף 24 לתקנונה של משרד בקפה כולל "הצהרת החבר שעושה בכרטיס שימוש עסקי בלבד", בזו הלשון: "ידוע לי כי בעת שאעשה שימוש בכרטיס המועדון בבתי קפה מורשים, אקבל חשבונית מס (על חלק מהסכום) ובה יצוין שהתשלום הינו עבור "שירותי משרד". אני מצהיר בזאת שבכל פעם בה אשתמש בכרטיס, עצם השימוש בכרטיס בבתי הקפה המורשים, יהווה הצהרה כי השתמשתי בשירותי בית הקפה המורשה לצרכים משרדיים/עסקיים ולפיכך ההוצאה בגין בית הקפה המורשה הינה בחלקה עבור שירותי משרד אותם קיבלתי בבית הקפה המורשה ואשר משמשים אותי בייצור הכנסתי (שימוש בשירותי בית הקפה המורשה לצרכים משרדיים/עסקיים לרבות עבודה עצמאית עם או בלי מחשב נייד, טאבלט, סמארטפון וכיו"ב ו/או פגישה עם אחרים לרבות לקוחות, לקוחות פוטנציאליים, עובדים, שותפים עסקיים וכיו"ב). ידוע לי ששימוש בכרטיס למטרות פרטיות עומד בניגוד להצהרותיי וגורר מצב בו תוצא לי חשבונית עבור שירותי משרד, לפיכך, שימוש כזה הינו אסור ומטעה ולכן אני מתחייב לא להשתמש בכרטיס באופן כזה".

בנוסף, כל לקוח שנרשם לשירות נדרש לסמן אקטיבית ולהצהיר כי הוא "מתחייב להשתמש בשירות למטרות עסקיות בלבד", תוך קישור לסעיף 24 לתקנון.

13. הלקוח שמשתמש בשירותי משרד בקפה, רוכש בנפרד, בהתאם להסכם ההתקשרות של הלקוח עם המבקשת, את המזון והמשקות, ובנפרד את הזכות לשבת ולעשות שימוש בשירותים המשרדיים שמעמיד בית הקפה.
14. מאחר שמשרד בקפה היא זו אשר התקשרה ומכרה את השירותים העיסוקיים ואת המזון והמשקאות ללקוח, משרד בקפה מקבלת את התשלום מהלקוח, ומוציאה לו, שתי חשבוניות חודשיות נפרדות: האחת בגין שירותי המזון והמשקאות שצרך במהלך החודש (40% מסכום ההוצאה), והשנייה עבור השירותים המשרדיים שצרך באותו חודש (60% מסכום ההוצאה).
15. באופן זה, יכול הלקוח לדרוש כהוצאה את סכום חשבונית שירותי המשרד, ואף לנכות את מס התשומות הגלום בה.
16. ייחוס סכום ההוצאה ל-60% שירותי משרד ו-40% שירותי מזון ושתייה, משקף נכונה את היחס בין השירותים השונים שמקבל העוסק מבית הקפה, וזאת לפי סקר יחסי מחיר, שהזמינה משרד בקפה מחברת Numerics (בהנהלת ד"ר רועי שלם וד"ר טל מופקדי מאוניברסיטת תל-אביב). הסקר מראה, כי התשלום על "הזכות לשבת" מגיע לכדי 60% ממחיר המוצר בתפריט.
- העתק **סקר יחסי המחיר** מצ"ב לתצהיר התומך בתובענה זו, מסומן **נספח א'**, ומהווה חלק בלתי נפרד הימנו.
17. חזונה של משרד בקפה קורם עור וגידים. כשנה בלבד לאחר שהשיקה את האפליקציה, למעלה מ-70 בתי קפה התקשרו עימה בהסכם (בין היתר מרשתות גרג, קקאו, ארומה, קפה לואיז), ויש לה כ-3,000 מנויים, שחלקם מקוזז באופן שוטף, כבר מינואר 2018, את המע"מ המופיע בחשבונית בגין שירותי המשרד שמוציאה להם משרד בקפה.
18. הקדמה והטכנולוגיה אינן פוסחות על שוק העבודה. הן מכתיבות את האופן שבו אנו עובדים היום. יש להבטיח כי עקרונות המס הבסיסיים, ובראשם עיקרון מס האמת, ימשיכו להאיר כמגדלור כל אימת שנדרש ליישם את הדין במציאות המשתנה; וכפי שקבע בית המשפט העליון: **"ידוע הוא שהטכנולוגיה מקדימה לרוב את המשפט. במקרים אלה המחוקק ובתי המשפט נדרשים ליצוק את תמצית העקרונות הקיימים, הטובים והמבוססים – לקנקנים משפטיים חדשים"** (ע"א 9183/09 The Football Association Premier League Limited נ' פלוני [פורסם בנבו, 13.5.2012]).

## ב. הצורך בסעד המבוקש

19. משרד בקפה, וכן לקוחותיה, פועלים בהתאם לדיני המס, על בסיס חוות משפטית שקבלה משרד בקפה מהח"מ, ועד כה לא נפסלה אף חשבונית בגין שירותי משרד אשר הוגשה על ידי מי מלקוחותיה. גם לא נאסר לקזז מס התשומות שגלום בחשבוניות אלה, ולא יצאה כל הנחיה פורמלית מרשות המסים אשר שוללת את העניין.
20. משרד בקפה התחייבה כלפי קהל לקוחותיה מיום הקמתה, כי במידה ויתעורר צורך להבהיר את הנושא ו/או תתעורר מחלוקת מול רשות המסים, היא תפעל לקידום נושא צודק זה בערוצים השונים כמיטב יכולתה, ואף תוביל תביעה משפטית בנושא כנגד רשויות המס, עד לקבלת הכרעה סופית וחלוטה בעניין.
21. משרד בקפה פועלת בשקיפות מלאה, ופעילותה מוכרת וידועה לרשות המסים חודשים ארוכים זה מכבר. הנושא הובא לפתחה של רשות המסים על ידי העיתונאית שרון שפורר, כבר ביום 15 באפריל 2018, ותגובת רשות המסים הייתה כי "רשות המסים תבחן את הנושא ולאחר מכן תקבע את עמדתה בעניין". בכתבה נוספת שפורסמה בחודש יוני, הפעם של העיתונאית טלי חרותי סובר, שבה והתבקשה תגובתה של רשות המסים, והיא השיבה כי "הנושא מוכר ונמצא בבדיקה". תגובה נוספת דומה של רשות המסים פורסמה בכתבתה של כתבת ידיעות אחרונות-רמת גן, הילה דויד, מיום 24 באוגוסט 2018.
22. על אף תגובותיה לעיל של רשות המסים, למרות שהענין טרם נבדק במלואו על ידה, ומבלי שיצאה הנחיה מסודרת מטעמה בענין זה, במסגרת כנס של לשכת יועצי המס שנערך באילת, ביום 22 באוקטובר השנה, צוטט מנהל רשות המסים, מר ערן יעקב, אשר התייחס למיזם, כאומר כך:<sup>3</sup>
- "רשות המסים חד-משמעית נגד התופעה הזאת, ככל שמדובר במישהו שרוצה להתחכם ובוחר לפצל את העסקה באופן שרירותי כזה. זה לא חוקי. לאותו בעל עסק שמקיים את זה, או מאתגר אותנו ואת החוק, אני אומר: לא כדאי לכם לאתגר אותנו. יש לנו אתגרים יותר משמעותיים, ואת הפיצול המלאכותי הזה לא נאפשר. אין על זה ויכוח".**
23. יתרה מכך, באותה כתבה נמסר כי נשיא לשכת יועצי המס, מר ירון גינדי, התייחס לעניין כ"תופעה פסולה", הוא הגדיל וטען, לפי הכתבה, כי מדובר לכאורה ב"מניפולציה לא

<sup>3</sup> הציטוט לקוח מהאתר של העתון גלובס, מדור דין וחשבון בכתובת הבאה:

<https://www.globes.co.il/news/article.aspx?did=1001257442>

דברים דומים בעתון כלכליסט, בלינק הבא:

<https://www.calcalist.co.il/local/articles/0.7340.L-3748185.00.html>

**חוקית". את דבריו סיים מר גינדי באמירה "הטריד אותי שלקוחות פונים אלינו עם זה ואומרים שרשות המסים לא ערערה על זה, וצריך להיות ברור לציבור אם זה מותר או לא".**

24. על כך הגיב מר ערן יעקב, מנהל רשות המסים :

**"עמדתנו ברורה - זה פיצול אסור, ואנחנו נפעל נגד מי שידווח כך [...] נשקול להוציא הבהרה למי שטועה וחושב שזאת דרך לגיטימית לנהל את הוצאות המשרד. לא נאפשר פיצולים לא חוקיים ולא לגיטימיים. מבחינתנו, זה לא חוקי, ונטפל בזה. חד-משמעית, הסיפור של 'משרד בקפה' לא לגיטימי, שלא יהיו ספקות, ולא נסבול התחכמויות."**

25. אמנם אין המדובר בהתייחסות רשמית של רשות המסים, ומטבע הדברים חסרות התבטאויות אלה טיעון משפטי ענייני. אך בכל הכבוד, ההתבטאויות הללו פוגעניות ואינן אחראיות. הן גורמות נזק, מציגות את רשות המסים כגוף כוחני, ועדיף היה לולא נשמעו. רשות המסים – ממש כמו הנישומים – כפופה לחוק; והחוק, חותר אחר מס אמת. לא "בהתחכמויות" עסקינן, אלא **ביישום ראוי, הוגן וצודק של הדין הקיים**. בוודאי שאין כאן, ולא הייתה כאן, כל כוונה לערוך "מניפולציה לא חוקית", או פיצול "לא לגיטימי" או "מלאכותי".

26. המיזם שמובילה משרד בקפה אינו "תופעה פסולה", אלא ההיפך: תופעה מבורכת, שכל מטרתה להסיר כשל טכני שהפריד בין עצמאים רבים מאד בישראל ובין תשלום מס אמת. דווקא עמדתו של ראש הרשות היא המשקפת תופעה פסולה, של שימוש לרעה בכוח המינהלי, באופן לא רשמי, כדי למנוע תשלום מס אמת המתחייב לאור שינוי דפוסי העבודה במגזר העיסקי.

27. אי הכרה בהוצאותיהם העסקיות של העצמאים העובדים מבתי הקפה מהווה פגיעה בחופש העיסוק של חלק גדול, אם לא מרביתם של העצמאים בישראל, תוך אפלייתם לרעה ביחס לחבריהם העובדים במשרד הקלאסי, או אפילו בביתם.

28. הואיל ומשרד בקפה משרתת את ציבור העצמאים ובעלי העסקים הקטנים, היא רגישה להתבטאויות מהסוג שהשמיע מנהל רשות המסים – אף כי אין לראות בהן עמדה רשמית מחייבת. כאמור לעיל, עד כה רשות המסים אפשרה קיזוז מע"מ בגין חשבוניות שירותי המשרד שהוציאה משרד בקפה, ולא פסלה אף לא אחת מהן. עם זאת, משרד בקפה מבקשת, כבר בשלב זה ולמען הסר כל ספק, לעמוד בהתחייבותה לקהל לקוחותיה ולהביא את הדיון להכרעה שיפוטית.

29. יצוין, כי התבטאויות מהסוג שהשמיע ראש רשות המסים, החלו לחלחל בקהל לקוחותיה של משרד בקפה, ולהרתיע שותפים עסקיים למיזם. כך, ערב התבטאותו של מנהל רשות המיסים בכנס, למעלה מ-70 בתי קפה התקשרו עם משרד בקפה בהסכם למתן שירותים ללקוחותיה (בין היתר מרשתות גרג, קקאו, ארומה, קפה לואיז). בעקבות התבטאויותיו של מנהל רשות המיסים הפסיקו את פעילותם הרשתות גרג וארומה, אשר מהוות למעלה ממחצית בתי הקפה הקיימים בשירות. כמו-כן, לקוחות רבים אשר היו משתמשים באפליקציה באופן יומיומי שהו את פעילותם עד לבירור הסוגיה.

30. מיותר לציין כי התבטאויותיו של ראש רשות המיסים, עלולות להשפיע גם על צירופם של בתי קפה נוספים עימם מצויה משרד בקפה במו"מ מתקדם, וכן על כניסתם של משקיעים פיננסים הדרושים להמשך מימון המיזם עד הבשלתו.
31. על כך יש להוסיף, את הפגיעה הכלכלית והתדמיתית הקשה במיזם, ובעומדים בראשו.
32. מכאן תובענה זו.

### ג. הטיעון המשפטי

33. משרד בקפה נולדה כדי להסיר תקלה טכנית במהותה, אשר גורמת למיסוי-ביתר, לא הוגן ולא צודק, של עצמאים ועסקים הפועלים בתוך בתי קפה. מאחר שבית הקפה מנפיק חשבונית אחת בלבד, ובה גלומים כלל השירותים שהוא מספק, הרי הוצאה מעורבת זו – מזון ומשקאות וכן שירותי משרד – אינה מוכרת למס.
34. באמצעות המנגנון הטכנולוגי שפיתחה ומערכת ההסכמים שהיא עורכת עם בתי הקפה השונים ועם לקוחותיה, מתאפשר לעוסק להגיש לרשויות המס חשבונית בגין שירותי המשרד שהוא מקבל – שירותים שאין חולק כי הם חלק מהוצאותיו המוכרות. בגין שירותי המזון והמשקאות מוצאת לו חשבונית נפרדת, והיא, כפי שיוצג להלן, ככל הנראה אינה מוכרת למס.
35. כאמור, משרד בקפה רוכשת מבית הקפה את השירותים הניתנים ללקוח שלה – הן שירותי המזון והמשקאות והן שירותי המשרד, גם יחד. מנגד, היא מוכרת אותם ללקוח, באופן נפרד, ומוציאה לו שתי חשבוניות שונות – האחת, עבור שירותי המזון והמשקאות, והשניה עבור שירותי המשרד.
36. טכנית, המהלך מתבצע באופן הבא:
- הלקוח, שברשותו יישומון הטעון מראש בכסף, מבצע הזמנה באחד מבתי הקפה שנקשרו בהסכם עם משרד בקפה.
  - בית הקפה מודיע באופן מקוון למשרד בקפה, על אספקת השירותים ללקוח הספציפי, ועל המחיר הנקוב שלהם לפי התפריט, ומחייב את חשבונה של משרד בקפה אצלו בתנאים ובמחיר שסוכמו בין משרד בקפה לבין בית הקפה.
  - משרד בקפה מעדכנת את היתרה בכרטיסו/חשבונו של הלקוח.
  - בית הקפה מוסר ללקוח אישור, בכתב, לצרכי מעקב בלבד, הכולל, בין השאר, את מחיר השירותים אותם קיבל כפי שמפורט במחירון בית הקפה, ואת המועד בו ביקר הלקוח בבית הקפה. מובהר, כי במועד הביקור של הלקוח בבית הקפה, לא מבוצע תשלום כל שהוא לבית הקפה, וכן מובהר כי האישור המוזכר בסעיף זה אינו חשבונית מס.

- בתחילת כל חודש, שולח בית הקפה למשרד בקפה חשבון מרוכז עבור כלל השירותים שקבלו לקוחות משרד בקפה אצלו במהלך החודש שחלף. משרד בקפה משלמת לבית הקפה, כנגד חשבונית מס כדין.
  - כמו כן, בתחילת כל חודש, מפיקה משרד בקפה חשבוניות מס לכל אחד מלקוחותיה; חשבונית אחת בגין שירותי המזון והמשקאות, וחשבונית שניה בגין שירותי המשרד, שצרך הלקוח במהלך החודש החולף. במקביל, פורעת משרד בקפה את הפיקדון של הלקוח אצלה, מושכת לחשבון עצמה את הסכום המתאים, ובמידה ונותרת יתרה היא מופקדת בפיקדון חדש של הלקוח אצלה.
37. להלן נראה, כי על פי הדין בישראל, יש להכיר בהוצאות הגלומות בחשבונית שהוציאה משרד בקפה ללקוחותיה בגין שירותי משרד, כהוצאה בייצור הכנסה. עוד נראה, כי מרכיב המע"מ הגלום בחשבונית זו מוכר בניכוי כמס תשומות.

#### יש להכיר בשירותי המשרד כהוצאה בייצור הכנסה

38. על-פי הוראות **פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961** (להלן: "**הפקודה**" ו/או "**פקודת מס הכנסה**"), המס על הכנסת הנישום אינו מוטל על סכום הכנסתו ברוטו (ההכנסה "הגולמית"), אלא על ה"הכנסה החייבת" של הנישום, המוגדרת בסעיף 1 לפקודה כ"**הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין**".
39. ההוראות העוסקות בניכויים המותרים, לשם חישוב ההכנסה החייבת, מצויים בפרק השני לפקודה, שכותרתו "**ניכויים וקיזוזים**".
40. כך קובע סעיף 17 לפקודה שכותרתו "**הניכויים המותרים**":
- "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות [...]"**
41. עינינו הרואות, סעיף 17 לפקודה קובע את הכלל, לפיו בחישוב ההכנסה החייבת של הנישום ינוכו ההוצאות שיצאו בייצור ההכנסה, ולשם כך בלבד. הכלל האמור פורש בפסיקה ככזה הכולל **שני תנאים** לניכוי ההוצאה: **הראשון** הוא, כי ההוצאה אכן שימשה לצורך ייצור ההכנסה; **השני** הוא, כי ההוצאה הנדרשת בניכוי, היא פירונית (הוצאה שוטפת) להבדיל מהוצאה הונית:<sup>4</sup>

<sup>4</sup> ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, מיסים יט/2 (אפריל 2005) ה-3,



**"מסעיף זה נלמד כי שתי דרישות מרכזיות נדרשות לשם ניכוי הוצאה. האחת, ההוצאה יצאה לצורך ייצור הכנסה ולשם כך בלבד ("ההוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו"). השנייה, ההוצאה מסווגת כהוצאה פירותית להבדיל מהונית ("בשנת מס")."**

42. אם כן, במסגרת סעיף 17 לפקודה נקבעו ההוראות העוסקות בניכויים המותרים לשם חישוב ההכנסה החייבת של הנישום. רישת סעיף 17 קובעת את הכלל כפי שהוצג לעיל. סעיפי המשנה של סעיף 17, קובעים רשימה בלתי סגורה של הוצאות מסויימות הניתנות בניכוי (ריבית והפרשי הצמדה, דמי שכירות, חובות רעים ומסופקים ועוד).

43. ודוק: בעוד סעיף 17 לפקודה קובע את הכלל לעניין הוצאות המותרות בניכוי, סעיף 31 לפקודה, מתיר לשר האוצר לקבוע כללים בדבר הגבלת או אי התרת ניכוי הוצאות מסויימות.

44. מעבר למגבלות המצויות בכללים שקבע שר האוצר, הוראות הפקודה עצמן כוללות, אף הן, סייגים ומגבלות לניכוי הוצאות מסויימות.

45. כזה הוא, למשל, הסייג הקבוע בסעיף 32(1) לפקודה. כך הוא קובע:

**"בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל -**

**(1) הוצאות שאינן הוצאות שכרוכות ושלוכות בתהליך הפקת הכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות אש"ל, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו [...] 'הוצאות אשל' - הוצאות שהוציא יחיד בשל ארוחות שהוצאו בין במקום ההשתכרות ובין מחוצה לו, ולמעט הוצאות בשל ארוחות בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי."**

46. הואיל וההוצאות שבהן עוסק סעיף 32(1) "אינן הוצאות שכרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה", הן לא מותרות בניכוי. הסעיף מבהיר ומפרט, כי הוצאות נסיעה למקום העבודה וחזרה ממנו, הוצאות הבית, הוצאות אש"ל (ארוחות שצרך הנישום אפילו במקום עבודתו), וכן הוצאות טיפול בילד, לא יוכרו בניכוי.

47. על אף המגבלה שקובע סעיף 32(1), חשוב לציין כי תוכר הוצאה בגין כיבוד הניתן במקום עסקיו הקבוע של הנישום (זו, נתפסת על ידי המחוקק כהוצאה הכרוכה ושלוכה בתהליך הפקת הכנסה). זאת, לפי תקנה 2(1) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972 (להלן: "תקנות הניכוי").

48. תקנה 2 לתקנות הניכוי, קובעת אילו הוצאות יותרו בניכוי ואת התנאים לכך. תקנה 2(1) קובעת, כי ההוצאה הקבועה בה תותר בניכוי בהתאם לתנאים הקבועים בה:

**"80% מההוצאות שהוצאו לכיבוד קל במקום העיסוק של הנישום; לענין זה "כיבוד קל" - שתיה קרה או חמה, עוגיות וכיוצא באלה."**<sup>5</sup>

<sup>5</sup> נציין כי רשות המסים הסכימה כי יש לכלול במסגרת זו גם הוצאה לרכישת פירות וירקות העונה.

49. תקנה 1 לתקנות הניכוי, מגדירה את המונח "מקום עיסוק" כדלקמן:  
 "מקום עיסוק" – מקום שבו מנהל הנישום, דרך קבע, את עיסוקו."  
 50. במקרה דנן, עסקינן באיש עסקים המקיים פגישות עסקיות, שלא בהכרח דרך קבע, בבתי קפה שונים. אין בטחון כי מדובר במקום עסקי קבוע, ולכן איננו טוענים כי יש להתיר לו בניכוי, כהוצאות אש"ל, את הוצאות המזון והשתיה בבית הקפה.<sup>6</sup>

### מבחן האינצידנטליות

51. לעיל הצגנו את הוראות הפקודה הנוגעות לניכויים המותרים. ראינו כי בהתאם לקבוע בסעיף 17 לפקודה, הוצאה המותרת לניכוי היא הוצאה אשר הוצאה לשם ייצור הכנסה בלבד. בחלק זה נבדוק כיצד יש לפרש דרישה זו.  
 52. המבחן שיש לנקוט בו לשם יישום הדרישה האמורה, כונה בפסיקה "מבחן האינצידנטליות" (או מבחן ההוצאה הכרוכה בייצור ההכנסה). בהתאם לו, אם ההוצאה שייכת לתהליך הארגוני של העסק, ומשולבת במבנהו הטבעי של מקור הפרנסה, תהיה זו הוצאה המותרת בניכוי. יפים לענין זה דבריו של כב' השופט ויתקון בעניין קופילוביץ'<sup>7</sup>:  
 "מבחן 'האינצידנטליות' פירושו שעלינו לראות את מקור הפרנסה – כאן הקשר בין מעביד ועובד – כדבר אורגני, ולשאל, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ובמבנהו הטבעי של המקור. כדי להיות מותרת לניכוי, היא יכולה להיות רגילה או בלתי רגילה, אך אין היא יכולה להיות הוצאה החורגת מטיב הפרנסה ומסגרתה."  
 53. בית המשפט העליון שב ודן בסוגיה זו גם בפסק הדין בעניין אוגדה,<sup>8</sup> אשר בו ביקשו בעליה של חברה, לקזז אל מול הכנסתם החייבת, חובות אבודים אשר נצמחו לחברה. בית המשפט

<sup>6</sup> הדברים הולמים את הנפסק בת"צ 20306-12-13 מהילי בע"מ נ' מדינת ישראל-רשות המסים (פורסם בנבו, 26.9.2016). באותה פרשה, נדחתה בקשה לאישור תביעה כייצוגית שעניינה בשאלת התרתן בניכוי של הוצאות כיבוד שהוצאו שלא במקום העסק. בית המשפט דחה את טענת המבקשת באותה פרשה, לפיה תקנה 12(1) מתייחסת, וקובעת מגבלות כאמור, אך ורק ביחס לכיבוד במקום העסק, וכביכול אינה עוסקת בכיבוד שלא במקום העסק ולכן מגבלותיה אינן חלות לגביו. נפסק, כי תקנה 12(1) עוסקת בכלל הוצאות הכיבוד על סוגיהן. נדחתה גם טענתה החלופית של המבקשת שם, לפיה יש לראות בבית הקפה חלק ממקום העיסוק של הנישום. נקבע, כי התקנות מתייחסות במפורש למקום שבו מנהל הנישום דרך קבע את עיסוקו, וכי אין לראות בבית קפה מזדמן, גם אם מזדמנים אליו לעיתים קרובות, כמקום עיסוק קבוע, במשמעות תקנות הניכוי. ערעור שהגישה שם המבקשת לבית המשפט העליון נמשך, בהמלצת בית המשפט, ביום 21.10.18.

כאמור, משרד בקפה אינה מבקשת בתובענה דנן הכרה בהוצאות הכיבוד, המזון והשתיה שמספק בית הקפה, כי אם הכרה בהוצאות משרד שהוציא העוסק לצורך ייצור הכנסתו.

<sup>7</sup> ע"א 287/66 קופילוביץ' נ' פ"ה, פ"ד כ(4) 716, 718.

<sup>8</sup> ע"א 937/90 אוגדה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 4, מו(5) 288.

העליון דחה את הבקשה. נפסק, כי חובות אלה לא נוצרו אגב מהלך העסקים הרגיל של החברה. כלומר, לא הייתה כאן הוצאה פירותית, אלא היו אלה השקעות למטרות הוניות, ואותן לא ניתן לקזז מול הכנסה פירותית מעסק.

54. בעלי החברה ביקשו לראות בחברה שלהם, עסק של מסחר בהשקעות, מימון והלוואות:<sup>9</sup>

**"טענתה המרכזית של המערערת בבית המשפט קמא ולפנינו היא, כי כוונת היזמים המתקשרים היתה להיכנס להשקעות בתחומים שונים, להשביח את ההשקעה על ידי מתן הלוואות, ערבויות, השקעות בניירות ערך, ייזום פירמות חדשות, מיזוג פעילות עיסקית וכדומה ולנסות אחר כך למכור את ההשקעה ברווח. הצפיות היו, איפוא, הן לפירות שוטפים מכל השקעה והשקעה, דוגמת דמי ניהול או דיבידנדים מהרווחים, והן לפירות שיהיו עם מימוש ההשקעה, היינו מכירת נכס ההשקעה ברווח. המערערת טענה, איפוא, לקיום עסק של מסחר בהשקעות, מימון ומתן הלוואות (סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]). במלים אחרות, הטענה הייתה, שהחוב הרע אותו ניכתה המערערת נוצר 'במהלך הסחר הרגיל'."**

55. בית המשפט מקבל את הטענה כי לו היתה מצליחה החברה להרים את נטל ההוכחה כי אכן מדובר בעסק של מימון וסחר בהשקעות, יכולה היתה לרשום את ההכנסות (ומנגד גם את ההוצאות) שנצמחו כתוצאה מפעילות זו, כהכנסות והוצאות מעסק:<sup>10</sup>

**"מקובלת עלי, אומנם, טענתה של המערערת, כי אין כל מניעה שחברה הרוצה לסחור בהשקעות תהנה גם מפירות ההשקעה עד שזו תבשיל ותימכר ברווח."**

56. למדים אנו אפוא, כי על אף שלא התקבלו טענות בעלי החברה במקרה מסוים זה, בית המשפט העליון אכן יתיר בקיזוז, הוצאות אשר תוכחנה ככאלה שהוצאו לצורך ייצור הכנסה, ואשר התהוו אגב מהלך העסקים הרגיל של החברה.

57. לפי האמור לעיל נראה, כי על מנת לנכות הוצאה, יש להראות כי מדובר בהוצאה שיצאה, **כולה**, לייצור הכנסה.

58. במקרה בו אנו עוסקים, לקוחותיה של משרד בקפה מגיעים לבתי הקפה השונים, הן לצורך קבלת שירותי משרד, והן לצורך קבלת שירותי מזון ומשקאות.

59. ברי, כי ככל שמדובר בהוצאות שהוציאו הלקוחות הללו בגין **קבלת שירותי המשרד**, הרי הן הוצאות שהוצאו, במלואן, לצורך ייצור הכנסה, ולכן ראוי לאפשר ללקוחות לנכות הוצאות אלה מהכנסותיהם.

<sup>9</sup> שם, עמ' 290.

<sup>10</sup> שם, עמ' 291.

60. עם זאת, ההוצאה שהוציאו עבור **שירותי המזון והמשקאות** – קפה וכיבוד קל עבור עצמם ועבור לקוחותיהם – אינה נחשבת, ככל הנראה, הוצאת כיבוד במקום עיסוקם הקבוע (כדרישת תקנה 1/2) לתקנות הניכוי, כפי שהוצג לעיל), ולכן לא תותר בניכוי.
61. ראינו, כי בתי הקפה השונים, מוציאים חשבונית בגין כלל השירותים שהם מספקים, ואינם מפרידים בין שירותי משרד מחד, ושירותי מזון ומשקאות מאידך. החשבונית מציגה סכום כולל בגין כלל ההוצאה – חלקה פרטית (הכיבוד שכאמור אינו נצרך במקום העיסוק הקבוע של הלקוח), חלקה עסקית.
62. מתעוררת אפוא שאלה, כיצד יש להתייחס להוצאה מעורבת כזו.

### הוצאה מעורבת

63. הוצאה מעורבת, כפי שמעיד עליה שמה, הנה הוצאה אשר מעורבים בה שני רכיבים: רכיב הכולל הוצאה בייצור ההכנסה של הנישום, ורכיב שאינו כולל הוצאה בייצור הכנסתו (הוצאה פרטית או הונית). הוצאה מעורבת, אינה מקיימת אפוא את הכלל שדורש סעיף 17 לפקודה לשם התרת הוצאה בניכוי ("הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד").<sup>11</sup>
64. נדמה, כי במהלך השנים, נתקבלה בפסיקה העמדה כי אין לפרש את סעיף 17 בפרשנות דווקנית, אלא יש להכיר בניכוי גם "הוצאה מעורבת" **ככל שניתן להפריד בין הרכיב העסקי לרכיב הפרטי**.
65. בעניין א' **בן עזר ובניו בע"מ**<sup>12</sup>, למשל, בית המשפט העליון תמך פסיקתו אמנם בהוראת סעיף 17 לפקודה, שלפיה על מנת שההוצאה תותר בניכוי עליה להיות למען ייצור הכנסתו של הנישום ולשם כך בלבד. אך מ"מ הנשיא דאז, כב' השופט זילברג פסק "כי **בנסיבות דנן אין המערערת יכולה להכניס את הוצאות הנסיעה לגדר סעיף 17 [...]. מאחר וההוצאות ההן כללו גם אם הוצאות האשה, והבעל לא הפריד בדין-וחשבון שלו בין הוצאותיו הוא לבין הוצאות אשתו**". מכאן, כי לו בוצעה הפרדה כזו, ייתכן שניתן היה להכיר בהוצאה.
66. בפסק הדין בעניין **שתדלן**<sup>13</sup> קבע בית המשפט העליון כי הוצאת שכר טרחה אשר המערער שילם לעורך דינו מהווה הוצאה מעורבת – חלקה הוצאה פירותית (שכ"ט בגין שירותים משפטיים לשם שימור הקיים) שניתן לנכות כנגד ההכנסה השוטפת, אך חלקה הוצאה הונית (שכ"ט בגין שירותים משפטיים לשם הבטחת יתרון קבע לעסקו של המערער) והיא אינה ניתנת לניכוי.

<sup>11</sup> יאיר ניידורף (משפטן), "הוצאה מעורבת", **מיסים** כב/3 (יוני 2008) עמ' א-68.

<sup>12</sup> ע"א 580/65 א' **בן עזר ובניו בע"מ נ' פשמ"ג**, ת"א 7, פ"ד כ(2) 179.

<sup>13</sup> ע"א 35/67 **שתדלן נ' פקיד שומה ת"א** 4, פ"ד כא(1) 455.

67. חשבון שכר הטרחה היה ערוך ללא הפרדה בין שני סוגי השירות, וכך הוגש, כשהמערער ביקש לנכות את **מלוא** ההוצאה. לכך, כאמור, לא הסכים פקיד השומה וגם לא בית המשפט, אך המערער ביקש בערעורו, כי במידה שייפסק שחלק מהוצאת שכר הטרחה אינו ניתן בניכוי, יוחזר התיק לפקיד השומה כדי שהמערער יערוך הפרדה ויותר ניכוי ההוצאה המותרת. בית המשפט העליון הסכים לכך: **"מכיון שהמערער כלל בעתירתו בקשה, למקרה שייפסק שרק חלק מההוצאות האמורות ניתן לניכוי, להפריד בין הדבקים ולהתיר את ניכוי של אותו חלק, אני מציע, לקבל את הערעור בחלקו ולהחזיר את השומה לפקיד השומה על מנת שהלה יקבע, לאחר שתנתן הזדמנות למערער להשמיע את דבריו ולהגיש ראיות בנדון, איזה חלק מסכום שכר הטרחה הנ"ל של 15,000 לירות יש לייחס לפעולות שננקטו על-ידי עורך-הדין בקשר להרחקתו של בית-ספר טכניקון מהבית"**.<sup>14</sup>
68. פסק הדין המרכזי בו נדונה סוגיית חילוץ ההוצאה המותרת בניכוי מתוך ההוצאה המעורבת, הוא פסק הדין בעניין ורד פרי (להלן: **"עניין ורד פרי"**).<sup>15</sup> בפרשה זו נדון ערעורה של רשות המיסים על פסיקת בית המשפט המחוזי, וזאת ביחס להתרה בניכוי של הוצאות שהוציאה הנישומה בשל תשלומים למעון ולמועדונית שבהם שהו ילדיה, בזמן שהיא עבדה והפיקה הכנסתה.
69. בית המשפט העליון דן בהרחבה בשאלה כיצד יש לטפל בהוצאה מעורבת של הנישום. הובהר באותו עניין, כי ההוצאה שהוציאה הנישומה לשם השגחה על ילדיה, אכן אפשרה את ייצור הכנסתה. יחד עם זאת, להשגחה על ילדיה של הנישומה התלווה ערך מוסף עבור הילדים, דוגמת מפגש עם ילדים נוספים, תכני העשרה וכיו"ב ("העשרה עקיפה" כלשון בית המשפט). הרי לנו הוצאה מעורבת.
70. משבית המשפט קבע בהכללה, כי ההוצאה שמוציאים הורים כתשלום עבור שהיית הילדים במסגרת מעונות הינן הוצאות מעורבות, הכוללות הוצאה בייצור הכנסה והוצאה פרטית, נדרש הוא לאופן חילוץ ההוצאה המותרת בניכוי מתוך ההוצאה המעורבת.
71. כך ניתח כבוד השופט א. ריבלין את תכלית סעיף 17 ביחס להוצאות מעורבות:<sup>16</sup>

<sup>14</sup> כפי שהביא בית המשפט העליון בפרשת ורד פרי (שתידון מיידי), העיקרון שבהלכות אלה יושם "לאורך השנים בפסקי דין רבים. לדוגמא, בעמ"ה (ת"א) 227/67 אליהו נ' פקיד השומה תל אביב 1, פד"א א' 183 (1968) קיבל בית המשפט המחוזי (כבוד השופט ש' אשר) את הצעתו של פקיד השומה להתיר בניכוי 50% מהוצאות החזקת הרכב של הנישום כהוצאה בייצור הכנסה. בעמ"ה (ת"א) 45/97 לבב נ' פקיד שומה (לא פורסם, 10.5.1999), קבע בית המשפט המחוזי (כבוד השופטת ב' אופיר-תום) כי: 'אף שהמדובר הוא כפי שהובהר, בהוצאה מעורבת... הרי, משנמצאה הדרך הסבירה לפיצולה ולניטרול הסכום המותר לניכוי, מתוכה, מן הראוי הוא שינקוט המשיב בדרך זו שתאפשר ניכוי של אותו חלק הראוי לניכוי, כמתחייב על פי ההיגיון הכלכלי והמיסוי". באותו עניין, יישם בית המשפט טכניקת ייחוס מסוימת להפרדה בין הרכיב הפירותי לבין הרכיב הפרטי שבהוצאה".

<sup>15</sup> ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי, מיסים כג/3 (יוני 2009) ה-8.

<sup>16</sup> שם, פסקה 24 לפסק דינו של המשנה לנשיאה דאז כב' השופט א. ריבלין.

**"השאלה הפרשנית היא מהי ה"הוצאה" שיש לבחון בראי הוראת סעיף 17. אם ניתן לכמת את החלק שהוצא בייצור הכנסה, הרי שחלק זה הוא בבחינת ה"הוצאה" הנבחנת במסגרת הוראת סעיף 17."**

72. דהיינו, בית המשפט העליון קובע מפורשות, כי כאשר ניתן להפריד בין ההוצאה שהוצאה לשם ייצור ההכנסה ובין ההוצאה הפרטית (המהוות יחדיו את ההוצאה המעורבת), יש לאפשר את ניכוי חלק ההוצאה העסקי, בהתאם להוראת סעיף 17 לפקודה.

73. תוצאה זו, כך נקבע, הולמת ועוקבת אחר תכליתו של מס ההכנסה ותכליתו של סעיף 17 לפקודה – חיוב במס אמת:<sup>17</sup>

**"התכלית, אשר לאורה יש לבצע את מלאכת הפרשנות, היא תכליתו של מס ההכנסה עצמו ותכליתה של הוראת סעיף 17 בפרט, קרי: חיוב במס אמת [...] לשון אחר: מיסוי הכנסתו האמיתית של הנישום שהיא ההכנסה בניכוי ההוצאות שהוצאו לשם הפקתה [...]"**

חיוב במס של סכום שאינו משקף את הכנסתו האמיתית של הנישום אינו בגדר "מס הכנסה". אם נישום אינו רשאי לנכות הוצאה שהוציא בייצור הכנסתו, שקול הדבר להטלת "מס ביתר", שכן הכנסתו הנלקחת בחשבון לצורך קביעת החיוב במס גבוהה מהכנסתו האמיתית [...]. אכן, המחוקק יכול לחרוג מעקרון יסוד זה ולקבוע כי הוצאה פלונית, שהוצאה בייצור הכנסה, אינה מותרת בניכוי, אלא שלאור התכלית האמורה קביעה מסוג זה יש לבצע במפורש. התכלית האמורה מלמדת כי אין הכרח בכך שרק הוצאה ש"משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי" של מקור ייצור ההכנסה תותר בניכוי, אם קיימות הוצאות אחרות שמוצאות בייצור ההכנסה ולשם כך בלבד. באותה מידה אין להתיר בניכוי הוצאות שניכויין יביא לכך שהכנסתו של הנישום לצרכי מס תהיה נמוכה מהכנסתו האמיתית; לדוגמא: הוצאות צריכה של הנישום (שעשויות לעיתים להיות בעלות קשר מסוים לייצור הכנסה) וכן הוצאות בעלות קשר עקיף ומרוחק לייצור ההכנסה. מיסוי ההכנסה האמיתית – הוא התכלית והמבחן האינצדנטלי בא רק לשרת תכלית זו.

ניתן ללמוד לענייננו זה, כמקור השראה, גם מכללי החשבונאות [...]

התוצאה מכל אלה היא כי יש לדרוש זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי. גבולותיו של תהליך ייצור ההכנסה רחבים יותר מ"פס הייצור" ותחמתם המדויקת נעשית בהתאם לנסיבות הקונקרטיות ולאור התכלית האמורה. הדגש אינו על המקום שבו מתבצעת ההוצאה – ב"מפעל" או מחוצה לו. הבחנה זו מאבדת מחשיבותה בעידן שבו נטשטשו הגבולות שבין ה"מפעל" וה"בית"."

<sup>17</sup> שם פסי' 18 לפסק דינו של המשנה לנשיאה דאז, כבי' השופט א.ריבלין.

74. בבואו לנמק מדוע הוצאות ההשגחה על ילדים הינן הוצאות בייצור הכנסה, קבע בית המשפט כי ללא הוצאתן לא תיתכן תפוקה. אמנם הוצאות אלה אינן משתלבות "בתהליכו ובמבנהו הטבעי" של מקור ייצור ההכנסה, כפי שנדרש לכאורה על פי מבחן האינצידנטליות, אך אין בכך כדי למנוע התרת הוצאה זו בניכוי. מספיקה העובדה כי אותה הוצאה הינה בעלת זיקה ממשית וישירה לייצור ההכנסה, ושהינה מוצאת על מנת לאפשר לעובד להפיק הכנסות. ההוצאה למעשה מהווה הכרח שבלעדיו אין העובד יכול להפיק הכנסות.<sup>18</sup>

75. כפי שהדגיש בית המשפט העליון בפסק הדין בעניין ורד פרי, גם עמדת רשות המסים, המוצאת ביטויה בחוזרים שפרסמה, היא כי במקרים שבהם ישנה הוצאה מעורבת, יש להתיר את חלק ההוצאה שהוצאה לצורך ייצור הכנסה.<sup>19</sup>

**"עיון בחוזרים שונים שהופקו על-ידי רשויות מס ההכנסה מעלה כי גם עמדתן של רשויות המס היא כי אין ליישם פרשנות לשונית-דווקנית לדרישת ה"בלבדיות", וכי במצבים שונים, במקום שבו הוצאו הוצאות מעורבות, יש לנסות ולהפריד בין הרכיב הפירותי לבין הרכיב שאינו פירותי ולהתיר את הראשון בניכוי (ראו: חוזרי מ"ה 17/89, 35/93, 37/93)".**

76. בחוזר מס הכנסה ומש"ח 35/93 שכותרתו "הוצאות תיקונים לפי סעיף 17(3) לפקודת מס הכנסה או הוצאות הוניות להשבחת הנכס" נקבע, כי "יתכן שבקשר לנכס יוצאו הוצאות 'מעורבות' במובן זה שחלקן נועד לבצע תיקון הקיים וחלקן נועד להשביח את הנכס. במקרה זה יש לנסות ולהפריד בין שני מרכיבי ההוצאה ורק הראשון יותר בניכוי עפ"י סעיף 17(3) לפקודה".

77. בחוזר מ"ה 17/89 שכותרתו "נסיעות לחו"ל", נקבעו כללים שונים להתרה בניכוי של נסיעות לחו"ל. בסעיף 1.4.1 לחוזר, מובאות דוגמאות של מקרים של הוצאה מעורבת, ומוצגים הכללים להתרתה של הוצאה זו.

78. בחוזר מס הכנסה 37/93 שכותרתו "הוצאות בנקיטת אמצעי זהירות מפני התקפות מהאוויר - סעיף 17(7) לפקודה": נקבע, בסעיף 3(ד), כי "יש להתיר את ההוצאה באופן יחסי לשטח החלק שמשמש להכנסה מכלל שטח המבנה".

79. אם נבקש ליישם לענייננו את הדין הקיים, כפי שהשתרש בהלכה ובפסיקתו של בית המשפט העליון, הרי ככל שהדבר ניתן על שלטונות המס להתאמץ ולהפריד בין הרכיב המותר בניכוי

<sup>18</sup> שם, פסקה 21 לפסק דינו של המשנה לנשיאה דאז, כבי' השופט א.ריבלין.

<sup>19</sup> נציין, כי לאחר שניתן פסק הדין בעניין ורד פרי תוקנה הפקודה, באופן שהסדיר את הנושא באמצעות מתן נקודות זיכוי, אך מנגד הוספה הגבלה מפורשת בפקודה, שמונעת ניכוי הוצאות לשם טיפול בילד או השגחה עליו. כמובן, תיקון חקיקתי נקודתי זה, זה אינו פוגם בניתוח העקרוני שעורך בית המשפט העליון, ביחס לצורך להכיר במרכיב העסקי שבהוצאה המעורבת.

לזה שאינו מותר בניכוי, מתוך הוצאת בית הקפה "המעורבת" שלקוחות בתי הקפה משלמים. רק באופן הזה מתקיים העיקרון המיסויי המהותי – תשלום מס האמת.

80. לא די בכך שהדבר מותר, והולם את הוראת סעיף 17 לפקודה. הוא אף רצוי, ויש להתאמץ להשיגו, באשר הוא הולם את עיקרון היסוד בדיני המס – תשלום מס האמת.

81. נציין, כי ממש לאחרונה הובאה לפתחו של בית המשפט פרשת **ארגונית עיצוב תפאורות**,<sup>20</sup> שמדגימה אף היא את הצורך ליישם את הדין באופן שיהלום את עקרון מס האמת. המחלוקת באותה פרשה הייתה בשאלה אם יש לסווג עסקאות להקמת תפאורות, לצורך מופעים במלונות **באילת**, כעסקת **מכר** של טובין (ואז חלה הטבה של מע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 5(ב) לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), תשמ"ה-1985), או שמא כעסקאות מתן **שירותים**, שאז יחויבו במע"מ בשיעור מלא.

82. בית המשפט ציין, כי המקרה "**מדגים היטב את מגבלותיה של השפה, וממילא את מגבלותיהם של המונחים השונים המשמשים לצורך קביעתן של נורמות משפטיות**", והסיק לגבי העסקה שהונחה לפתחו, כי "**קיים קושי לסווגה רק כ'שירות' או רק כ'מכר' [...]** **לאמיתו של דבר, התשובה 'הנכונה' לשאלה [...]** היא **גם זה וגם זה' [...]** **בהתחשב בתכליתו האמורה של החוק, ולאור הקושי הקיים ממילא במבחן 'העיקר והטפל', סבורני כי בנסיבות העניין שלפניי נכון יהא לבחון את מרכיביה של העסקה ולבודד או להפריד בין המרכיב המהווה במהותו עסקת מכר, לבין זה המהווה במהותו עסקת שירותים**".

83. מתוך שאיפתו להגשים את תכלית החקיקה וליישם את עקרון מס האמת, היה מוכן בית המשפט "**להפריד בעצמו**" את העסקה (על פי אמות מידה כלכליות כמובן) כך שחלקה ייחשב "**מכר**" ויזכה להטבה, וחלקה ייחשב "**שירותים**". באופן זה יישם בית המשפט את דין המס באופן שמחד, מגשים את תכליתו, ומאידך, חותר למס אמת.

84. כאמור, בעניינו, יש לאפשר להפריד את ההוצאה של לקוחותיה של משרד בקפה לשני חלקים:

א. **ההוצאה בגין קבלת שירותי המשרד מבתי הקפה השונים** – אין כל ספק כי בתי הקפה השונים מספקים לצרכן העסקי שירותים נוספים מעבר לשירותי המזון והשתיה. מדובר בשירותי משרד לכל דבר וענין (שירותי מקום וריהוט, עריכת ישיבות ופגישות, שירותי תשתיות כחשמל, מיזוג אוויר, אינטרנט, חדרי נוחיות, שירותי ניקיון ועוד). אלמלא ניתנו על ידי בתי הקפה היה על הצרכן העסקי לרכוש או לשכור שירותים אלה מספקים שונים (למשל חברות המשכירות חללי עבודה משותפים כמו WeWork או Rejus). מדובר בשירותים חיוניים לשם ייצור ההכנסה. לשירותים האמורים אין תג מחיר נפרד במסגרת בית הקפה. מחירם מגולם ומקופל בתעריף

<sup>20</sup> ע"מ 2930-12-16 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נק מנהל מע"מ רמלה [פורסם בנבו, 16.10.2018].



הפריטים השונים בתפריט.<sup>21</sup> מאחר שאין ספק כי מחירם מהווה הוצאה עסקית המותרת בניכוי, יש להפרידה מתוך ההוצאה המעורבת – התשלום הכולל לבית הקפה – ולהתירה בניכוי מהכנסתו השוטפת של הלקוח.

ב. **ההוצאה בגין שירותי המזון והמשקאות** – מדובר, ככל הנראה, בהוצאה שאינה נחשבת הוצאה לצורך ייצור הכנסה. שכן מדובר בכיבוד קל אשר הלקוח מזמין עבורו ועבור אורחיו, ואין הכרח כי מדובר במקום עסקו הקבוע (כפי שדורשות תקנות הניכוי). מכיוון שכך, לא ניתן ככל הנראה לנכות אף לו חלק מהוצאה זו.

85. עיון בפסקי הדין השונים שעסקו בחילוץ המרכיב המותר בניכוי מתוך ההוצאה המעורבת מעלה, כי ככל שהדבר ניתן, וככל שקיים מנגנון מעשי להפריד את ההוצאה המעורבת לשני חלקיה – המותר בניכוי והאסור בניכוי – יש וראוי לעשות כן.

86. זאת יש לעשות, לכאורה, כל אימת שניתן להפריד בין שני הרכיבים, גם אם מדובר באותה חשבונית ולא נערכה הפרדת ההוצאה המעורבת לשתי חשבוניות שונות. ראינו לעיל, כי בית המשפט בפרשת **ארגונית עיצוב תפאורות** לא קבל את התיזה כי עסקה תסווג או כמכר או כשירות, והפריד בעצמו את העסקה באופן שחלקה סווג כעסקת מכר, ואילו חלקה האחר – כעסקת מתן שירותים. כל זאת, על מנת **לחלץ** את מרכיב המכר מכלל העסקה, ולאפשר לעוסק ליהנות מהטבת המס המגיעה לו.

87. משרד בקפה לקחה את הדברים צעד קדימה, ואפשרה, באמצעות מנגנון פשוט וברור, לבצע הפרדה מוחלטת, ישירה ומיידית, בין עלות שירותי המזון והמשקאות לעלות שירותי המשרד. בחסות הטכנולוגיה ועל ידי יוזמה שכרוכה בהגעה להסכמים עם בתי הקפה השונים והחתמת הלקוחות על תקנון, היא מספקת ללקוחותיה, מלכתחילה, שתי חשבוניות שונות, האחת בגין שירותי המשרד (אותה ניתן לנכות כהוצאה) והאחרת בגין שירותי המזון והמשקאות.

88. משרד בקפה מוכרת את המזון והשתיה ב-40% מהמחיר בתפריט בית הקפה, ואת שירותי המשרד ב-60% מהמחיר בתפריט. הדבר מבוסס על אמות מידה כלכליות.

89. משרד בקפה נעזרה לשם כך בעבודה כלכלית (סקר יחסי מחיר) שערכה בעבורה חברת Numerics, בהנהלת ד"ר רועי שלם וד"ר טל מופקדי מאוניברסיטת תל-אביב. הסקר מראה, כי התשלום על "הזכות לשבת" מגיע לכדי 60% ממחיר המוצר בתפריט.

---

<sup>21</sup> הלקוח, המתארח באחד מבתי הקפה שמשרד בקפה קשורה אתם, מוכן אפוא לשלם עבור כוס הקפה (או כל פריט אחר) הרבה מעבר למחיר שהיה משלם ברשתות המוכרות את הקפה to-go (קופיקס ודומיה). זאת, אך ורק מהטעם כי הוא מבקש להשתמש בשירותים הנוספים שמציע בית הקפה, ומוכן כאמור לשלם על כך.

90. לקוחותיה של משרד בקפה, המבקשים לנכות כהוצאה את עלות **שירותי המשרד** שגלומה בחשבונות שמוציאה להם משרד בקפה, פועלים אפוא כדין, בהתאם להוראת סעיף 17 לפקודה, ועל פי פסיקתו העקבית של בית המשפט העליון, ולאחרונה בפרשת ורד פרי.

91. אין מדובר ב"פיצול מלאכותי", או "אתגור החוק או רשות המסים", ובוודאי שאין מדובר במעשה לא-חוקי או לא-לגיטימי, כפי שעולה לכאורה מהתבטאותו של מר ערן יעקב, מנהל רשות המסים (בכתבה שהובאה לעיל).

92. טענה שעשויה להיטען היא, כי "הכשרתה" של ההוצאה כאמור בניכוי, תפתח פתח לשימוש פסול בשירות, באופן שנישומים שיבקשו להתחכם, עלולים דרוש את ההוצאה בניכוי גם ביחס לביקורים "פרטיים" בבתי הקפה. **דין טענה זו להידחות.**

**ראשית**, כאמור, כל משתמש חדש בשירותיה של משרד בקפה **נדרש להצהיר בעת ההרשמה לשירות** כי הוא "מתחייב להשתמש בשירות למטרות עסקיות בלבד". מסך ההצהרה באפליקציה גם מפנה אותו לסעיף 24 בתקנון, שם מפורט כי הלקוח "מצהיר בזאת שבכל פעם בה אשתמש בכרטיס, עצם השימוש בכרטיס בבתי הקפה המורשים, יהווה הצהרה כי השתמשתי בשירותי בית הקפה המורשה לצרכים משרדיים/עסקיים ולפיכך ההוצאה בגין בית הקפה המורשה הינה בחלקה עבור שירותי משרד אותם קיבלתי בבית הקפה המורשה ואשר משמשים אותי בייצור הכנסתי". הוא אף מצהיר כי ידוע לו "ששימוש בכרטיס למטרות פרטיות עומד בניגוד להצהרותיי וגורר מצב בו תוצא לי חשבונית עבור שירותי משרד, לפיכך, שימוש כזה הינו אסור ומטעה ולכן אני מתחייב לא להשתמש בכרטיס באופן כזה".

**שנית**, חשש זה אינו ייחודי להוצאות המשרד הגלומות בחשבונות שמוציאה משרד בקפה; הוא נכון לגבי כל הוצאה והוצאה הנדרשת בניכוי על-ידי הנישום, כהוצאה עסקית; וכמובן, גם ההוצאה בעסקינן, ככל יתר ההוצאות הנדרשות לניכוי על ידי הנישום – עומדת לביקורת שומתית.

אין לפסול מראש הוצאה, **שבדין יש להתירה**, רק מפאת החשש שמאן דהוא עלול לעשות בה שימוש אסור ומטעה.

93. לא די אפוא שהחלוקה בין שירותי המשרד ובין שירותי המזון והמשקאות, כפי שעורכת משרד בקפה, ראויה וצודקת, היא אף נדרשת על פי הדין, ועל פי פסיקת בתי המשפט, על מנת למלא אחר הוראתו של סעיף 17 לפקודה, ולהלום את עקרון מס האמת.

#### **ניתן לנכות מרכיב המע"מ הגלום בחשבונות שירותי המשרד כמס תשומות**

94. עד כה עסקנו במישור מס ההכנסה. ראינו, כי בהתאם לדין המס בישראל, יש להתיר ניכוייה של הוצאת שירותי המשרד הגלומה בחשבונות שמוציאה משרד בקפה ללקוחותיה.

95. עתה נראה, כי גם מס התשומות הכלול בחשבונות שירותי המשרד האמורה, מותר בקיזוז כנגד מס העסקאות של הלקוח.

96. המונח "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" ו/או "החוק") כך:
- "מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".**
97. סעיף 38(א) לחוק מע"מ קובע אימתי עוסק יוכל לנכות את מס התשומות ממס העסקאות שבו הוא חייב, כדלקמן:
- "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לעניין זה המנהל [...]"**
98. המונח "עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק באופן הבא:
- "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי".**
99. "נכס" מוגדר בחוק כ-"טובין או מקרקעין" כאשר "טובין" מוגדרים כ-"לרבות –
- "(1) עצים, שתילים, פרחים, יבול וכיוצא באלה הנמכרים בנפרד מהקרקע;**
- (2) זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר – ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם".**
100. "שירות" מוגדר כדלקמן:
- "כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף, ובחבר-בני-אדם – גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו".**
101. סעיף 38 לחוק מע"מ קובע אפוא את הכלל לפיו עוסק רשאי לנכות ממע"מ העסקאות שבו הוא חייב, את מע"מ התשומות שבו הוא נשא בגין שירותים שקיבל או בגין נכסים שרכש לצרכי עסקו.
102. סעיף 41 לחוק מע"מ קובע כי ניתן לנכות מס על תשומות ששימשו בעסקה החייבת במס, כדלהלן:
- "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".**
103. מהאמור לעיל נראה כי סעיף 41 לחוק מע"מ מחדד את הכלל אשר לפיו עוסק זכאי לנכות את מס התשומות מן המס שהוא חייב בו (שנקבע בסעיף 38), והוא אוסר על ניכוי מס תשומות, אלא אם התשומות שימשו בעסקה החייבת במס. על כן, אם התשומות אשר רכש העוסק שימשו לצורך הפקת עסקה הפטורה ממס, הרי המס בגין תשומות אלו לא יותר בניכוי, שכן אותו עוסק ממילא לא יתחייב במס בגין אותה פעילות.

104. סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר את המונח "עסקה" כדלקמן:

"עסקה" - כל אחת מאלה:

(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;

(2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;

(3) עסקת אקראי."

105. סעיף 44(ב) לחוק קובע כי שר האוצר רשאי לקבוע, דרך כלל או לסוג מסוים של עוסקים או עסקאות, הוראות בדבר כללים לניכוי מס התשומות כשהנכסים או השירותים שבשל יבואם או העסקה בהם שולם המס, שימשו גם בעסקאות שהמס עליהן מותר בניכוי וגם בעסקאות שהמס עליהן לא ניתן לניכוי.

106. שר האוצר, עשה שימוש בסמכותו האמורה והתקין את תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ"), שכותרתה "תשומות לעסק לצרכים אחרים", המגדירה את אופן ניכוי מס התשומות ב"עסקאות מעורבות":

"(א) בלי לפגוע בהוראות פרק זה, מס תשומות בשל רכישת נכסים או בשל קבלת שירותים לשימוש בעסקאות שלגביהן מותר מס התשומות בניכוי (להלן בתקנה זו - לצרכי העסק) וגם לשימוש בעסקאות שלגביהן אין מס התשומות מותר בניכוי או לכל שימוש אחר (להלן בתקנה זו - שלא לצרכי העסק) - יהא ניתן לניכוי בשיעור יחסי שהוא כיחס השימוש לצרכי העסק לכלל השימוש.

(ב) היה בשימוש שלא לצרכי עסק, שימוש בלתי מסוים ינהגו לפי הכללים כדלהלן-

קבע המנהל את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי עסק, יראו את קביעתו כשומה וינהגו על פיה, כל עוד לא נקבע אחרת;

לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות שני שלישים ממש התשומות;

לא קבע המנהל את החלק היחסי ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא שלא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממש התשומות."

107. מס התשומות הינו למעשה מס ערך מוסף ששילם העוסק על רכישת נכסים או על שירותים שקיבל, או על נכסים שייבא. תקנה 18 לתקנות מע"מ קובעת כי אם התשומות שימשו לצרכים מעורבים, ניתן לנכות את מס התשומות ששילם העוסק באופן יחסי, בהתאם לשיעור השימוש לצרכי העסקאות החייבות במס מתוך כלל השימוש שנעשה בתשומות.

108. במידה שהשימוש שנעשה לצרכי עסקאות שאינן חייבות במס הינו שימוש בלתי מסוים, ובהיעדר קביעה אחרת של מנהל מע"מ, אזי יש להבחין בין שני המצבים הבאים:

א. עיקר השימוש בתשומות המעורבות נעשה לצרכי עסקאות חייבות במס: במצבים אלו העוסק יהא רשאי לנכות 2/3 ממש התשומות.

ב. **עיקר השימוש בתשומות המעורבות נעשה לצרכי עסקאות שאינן חייבות במס:**  
העוסק יהא רשאי לנכות רק 1/4 ממס התשומות.

109. כאמור, מס התשומות יותר בניכוי אם הנכס שנרכש או השירות שהתקבל היו **"לצרכי העסק או לשימוש בעסקו"** של העוסק (כנדרש בהגדרה "מס תשומות").

110. בעניין **אלוני עופר בע"מ**<sup>22</sup> קבע כב' השופט ביין כי המונח **"לצרכי העסק או לשימוש בעסקו"** יפורש באופן רחב:

**"בתי המשפט נתנו למילים "הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו" שבהגדרת מס תשומות שבסעיף 1 פירוש ליברלי ורחב, כך שהם יכללו כל הוצאה שהוצאה לשם קידום המפעל של העוסק (ראה האסמכתאות בספרו של נמדר, דיני מיסים (מיסים עקיפים) ע' 347 סעיף 1703 הערה 22).**

הדרישה בסעיף 41 **ושלפי ניסוחה ניתן להבין שיש להראות קשר בין ההוצאה לבין עסקה ספציפית החייבת במס, אף היא זוכה לפרשנות גמישה המביאה בחשבון שקיימות תשומות המשמשות את העסק בכללותו...**"

111. כלומר, לא די שבתי המשפט מפרשים באופן רחב את המונח **"לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו"**, גם הדרישה הקבועה בסעיף 41 לחוק, שלפיה יש צורך כי התשומה תיוחס לעסקה **החייבת במס**, גם היא זכתה לפרשנות גמישה מצד בית המשפט, המביאה בחשבון כי קיימות תשומות המשמשות את העסק בכללותו (ולא ניתן לייחסן דווקא לעסקה חייבת פלונית או אלמונית).

### נטל ההוכחה לניכוי במס תשומות

112. על מנת שהעוסק יהא רשאי לנכות מס תשומות, עליו הנטל להוכיח כי התשומות שימשו בפועל לביצוע עסקאות החייבות במס. כך קובע כב' השופט שמגר בעניין **דנות**<sup>23</sup>:

**"העוסק רשאי לנכות את מס התשומות בגין תשומות שרכש באותה תקופה אך ורק בתנאים הקבועים בחוק ובתקנות. מס התשומות, שעוסק רשאי לנכותו, מוגדר כמס על תשומות שנרכשו לצורכי העסק ולשימוש בו בלבד. לפי האמור בסעיף 41 לחוק, הוטלה הגבלה על הניכוי, כי לפיו תשומות שנרכשו לצורך שימוש בעסקאות או בעסקים שאינם חייבים או פטורים - לא יותרו בניכוי. לשון אחר, סעיף 41 לחוק אינו אלא סייג להגדרת "מס תשומות", כפי שנקבעה בסעיף 1 לחוק, ואף הוא דן בייעוד התשומות - בהווה או בעתיד - לעסקאות שאינן חייבות או פטורות.**

<sup>22</sup> ע"ש 285/92 אלוני עופר בע"מ נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו)

<sup>23</sup> ע"א 125/83 דנות חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מא(1), 268, 272 (להלן: "עניין

דנות").

ניכוי מס התשומות נערך לאחר רכישתן, ולפי העולה מן החוק אינו מתחייב קיומו של קשר ישיר בין התשומה לבין העיסקה החייבת. ייעוד התשומות מתגבש מיד עם רכישתן; מעצם הגדרתן, מס התשומות צופה פני עתיד, דהיינו יש לבדוק את שימוש המיועד לתשומה בעסק.

ברובם הגדול של המקרים ניתן לדעת בוודאות את ייעוד התשומות בעת רכישתן. משאירע שינוי בייעוד התשומות, צריך עוסק לתקן את דיווחיו, אם ניכה מס תשומות על עיסקה שאינה חייבת; או להפך, אם התברר שהעיסקה חייבת - יוחזר לו מס התשומות."

113. בכדי לנכות את מס התשומות שחוייב בו העוסק, יש לבחון אפוא, את ייעודן של התשומות, בעת רכישתן. אם נועדו לצרכי עסקאות החייבות במס, המס ששולם בגינן יותר בניכוי. אם נועדו לצרכי עסקאות שאינן חייבות במס, העוסק לא יורשה לנכות את המס ששולם בגין אותן תשומות. ייתכן כי רכישת התשומות תיעוד לשני סוגי העסקאות יחדיו, ואז הניכוי ייעשה בהתאם לקבוע בתקנה 18 לתקנות מע"מ.

114. בעניין ליאורה אבני חן<sup>24</sup> קבע בית המשפט, בהסתמך על לשון החוק, כי מבחן "ייעוד התשומות" נעשה כבר בשלב רכישת התשומות. אין להמתין עד למועד שבו יתברר השימוש בפועל בתשומות שנרכשו. העוסק זכאי לנכות את מס התשומות בהזדמנות הראשונה שבה הוא מחוייב במס ערך מוסף:

"פשיטא, שכאשר בעת ניכוי מס התשומות כבר נעשה שימוש בתשומות- בעבר או בהווה- אין אנו צריכים לחיות בתחום הספקולציות. ניתן לבדוק אם התשומות משמשות בעסקה פטורה או בעסקה חייבת, ועל פי שימוש זה יקום דבר.

הקושי הוא כאשר התשומות מיועדות לשמש בעסקה בעתיד. מה יהיה המבחן אשר על פיו ייקבע טיבה של העסקה. האם יש צורך בהצהרת כוונות של המשתמש, או אולי עצם טיבם של התשומות הוא הקובע. ומה יקרה אם על אף הצהרת הכוונות או טיבם של התשומות, המביאות אותנו לקביעה שהן נועדו לשימוש לעסקה חייבת, יסתבר בעתיד שבפועל שימשו התשומות לעסקה פטורה או להיפך? האם אז נחזור ונדון בניכוי מס התשומות ונבטל את הניכוי במקרה הראשון, או- נתיר אותו, במקרה ההפוך? נראה לי שלימוד החוק בשלמותו נותן את הפתרון. מועד החיוב במס ערך מוסף נקבע בפרק ו' לחוק, והוא: במכר- מועד מסירת הטובין, בשירות- מועד נתינתו, ביבוא- עם פדיית הטובין מפיקוח המכס, בשירות מתמשך - בעת השלמת כל סכום ששולם בהקשר אליו. סעיף 38, הדן בניכוי מס תשומות, אף הוא מתרכז במועד תשלום המס על ידי העוסק, כלומר: עוסק זכאי לנכות מס תשומות בהזדמנות הראשונה בו הוא חייב לשלם מס ערך מוסף. במילים אחרות: אין אנו ממתנינים עד שיתברר השימוש בפועל בתשומות

<sup>24</sup> ע"ש (ת"א) 148/84 ליאורה אבני חן בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (לא פורסם).

**שנרכשו, אלא עלינו להיווכח למה מיועדות התשומות, אם הן מיועדות לשימוש בעסקה חייבת במס, ניתן לנכות את המס ששולם בגינו. אם לאו- אין המס בר ניכוי.**

115. כלומר, במצב דברים זה, קביעה אשר לפיה יש לבחון את ייעוד התשומות במועד ניכויין, הינה כורח המציאות. שהרי, אם לא כך הדבר, יהיה צורך לדון מחדש כל פעם בעסקה וזאת בהתאם לשימושים המשתנים בתשומות מדי פעם.

116. בעניין **סוזן לוי**<sup>25</sup> קבע בית המשפט כי אם ישנה ציפייה סבירה לכך שהעסקה שלשמה נעשתה התשומה תתרחש בעתיד, יותר ניכוי מס התשומות.

117. בעניין **צביון**<sup>26</sup> דן בית המשפט העליון בשאלת המבחן הראוי לצורך ניכוי מס תשומות. המערערת טענה כי המבחן בו נעשה שימוש על ידי בית המשפט המחוזי, לפיו יש צורך בהסתברות גבוהה להתקיימות העסקה, אינו מהווה מבחן ראוי. המערערת המשיכה וטענה כי יש לשלול ניכוי תשומות אשר ידוע בוודאות כי אינן משמשות בעסקה חייבת במס. עם זאת, כאשר ישנה אפשרות, וזאת אף אם אינה ודאית, כי ייעשה שימוש בתשומה להפקת עסקה החייבת במס, הרי יש להתיר את ניכוי מס התשומות הכלול בה.

118. בית המשפט העליון, לא נדרש, בנסיבות אותה פרשה, להכרעה מהי רמת ההסתברות הדרושה לקיומה של עסקה החייבת במס. זאת לאור העובדה כי המערערת לא עמדה במבחן ההסתברותי.

119. אך ראוי להביא בהקשר זה את דבריו העקרוניים של כב' השופט פוגלמן באותה פרשה:

**"להשקפתי, באיזון בין התכליות השונות יש לתת את מעמד הבכורה לעקרון ההקבלה בין ניכוי תשומות לבין חיוב במס, שכן עומד הוא, כאמור, בבסיסו של הסעיף הנידון ומהווה את תכליתו המרכזית. משכך, הדבר מחייב לבחור מבין האפשרויות הלשוניות השונות את הפרשנות אשר מקיימת עקרון זה בצורה מיטבית. אי לכך, עלינו להימנע מבחירת פרשנות אשר מצמצמת את תחולתו לתשומות אשר עצם שימושן וטיבן הם ודאיים, ויש לקבוע כי הסעיף חל גם על תשומות אשר עשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת במס."**

120. דהיינו, גם כאשר התשומות **עשויות** לשמש בעסקה עתידית החייבת במס (אך אין ודאות כי אכן כך יקרה), יש להתיר את ניכוי המס הכלול בהן.

121. בית המשפט בעניין ציביון הציב מספר מבחני עזר, על מנת לאמוד את ההסתברות לקיומה של עסקה עתידית החייבת במס, אם כי לא קבע מהי רמת ההסתברות הנדרשת לצורך כך. אלו הם המבחנים:

<sup>25</sup> ע"ש 1017/97 סוזן לוי השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ טבריה (פורסם בנבו).

<sup>26</sup> ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן (פורסם בנבו).

- א. **קיומה של תכנית עסקית סבירה** : יש להראות כי אין מדובר בתוכנית עסקית שהינה ספקולטיבית בעיקרה.
- ב. **מהות העסק או אופי העיסוק** : יש לבחון את התוכנית העסקית לעומת תוכניות עסקיות מקובלות באותו ענף.
- ג. **מרכיב הזמן** : בוחנים את מרכיב הזמן בהתאם למועד המשוער להתממשות העסקה והסבירות שהדבר אכן יקרה.
- ד. **מידת מקצועיותו ובקיאותו של מבקש הניכוי בתחום העיסוק הרלוונטי** : ככל שהעוסק בקיא יותר בתחום הפעילות של העסקה העתידית, כך ישנם סיכויים גבוהים יותר להתקיימות העסקה בפועל.
- ה. **היכולת התזרימית** (הון עצמי או מימון חיצוני) של העוסק בהשוואה לעלויות הנדרשות ליציאת העסקה אל הפועל.
- ו. **מידת ההתקדמות הקיימת בתהליך לקראת ביצועה של עסקה עתידית** : בוחנים את כמות התשומות שכבר נרכשו.
- ז. **מבחן על** : בחינת מכלול הנסיבות לפיהן רשויות המס יכולות ללמוד על ההסתברות הריאלית והאובייקטיבית להתממשות העסקה החייבת.
122. בעניין **לפריס**<sup>27</sup> אימץ בית המשפט המחוזי את המבחנים שנקבעו בעניין **צביון**, באופן שהותר למערערת לנכות את מס התשומות בגין דמי ניהול בניין, **על אף שהמשרדים בגינם שולמו דמי ניהול טרם הושכרו**. בעניין זה, המערערת רכשה מספר קומות משרדים, מקומות חניה ומחסנים בבניין שהיה באותה עת בהליכי בנייה. המערערת קיבלה את החזקה בשנת 2003 והשכירה רק את מקומות החניה ואת המחסנים אך לא את המשרדים. רק לאחר מספר שנים השכירה את המשרדים, בכל אותה עת שילמה המערערת לחברת הניהול של הבניין דמי ניהול, וזאת על אף שהמשרדים עמדו ריקים. בית המשפט המחוזי בחן את נסיבות הערעור בהסתמך על המבחנים שהתווה בית המשפט העליון בעניין **צביון**, כמו גם על הקביעה שניתנה בו לפיה הפרשנות הראויה לעקרון ההקבלה היא, כי הוא יחול גם על התשומות אשר **עשויות** לשמש בעסקה עתידית חייבת במס.
123. נראה אפוא כי בהתאם לעמדת בתי המשפט בישראל, ככל שקיים צפי כי התשומה אכן תשמש לעסקה החייבת במס, והיא אינה מנותקת ממצואות פעילות העסקית החייבת במס של העוסק, יש להתיר את ניכוי המס הכלול בה.
124. בענייננו, מקבלים לקוחותיה של משרד בקפה, שני סוגים של שירותים מבתי הקפה השונים : שירותי משרד ושירותי מזון ומשקאות. במידה שהשירותים הללו אכן משמשים

<sup>27</sup> ע"מ 1176/08 לפריס אחזקות (ישראל) בע"מ נ' מע"מ גוש דן, מיסים כה/2 (אפריל 2011) ה-27.



לעסקאותיהם החייבות במס, דהיינו, עסקאות שאינן פטורות ממס, הם רשאים לנכות את מס התשומות.

125. ככל שמדובר ב**שירותי המשרד** שמקבלים הלקוחות מבתי הקפה, אין כל ספק כי מדובר בשימוש לצרכי עסקו של העוסק, ועל כן מס התשומות בחשבונית שמוציאה משרד בקפה בגין שירותי המשרד, יותר בניכוי.

#### **ד. סיכום**

126. הניתוח המשפטי לעיל מעלה שתי מסקנות ברורות:

א. סכום החשבונית בגין שירותי המשרד שמנפיקה משרד בקפה ללקוחותיה, מבטא, כלכלית, את הסכום ששולם בגין שירותי המשרד שמספק בית הקפה. לפיכך, הוא מהווה הוצאה עסקית, ויש להתיר לנישומים לנכות הוצאה זו מתוך הכנסתם השוטפת.<sup>28</sup>

ב. יש להתיר לנישומים לנכות את מס התשומות הגלום בחשבונית זו ככל שעסקאותיהם אינן פטורות ממס ערך מוסף.

127. כמפורט לעיל, בעניינו נדרשת ההצהרה המבוקשת, לשם הסרת הספק שעלול להתעורר בלב מאן דהוא, נוכח האמירות (אמנם לא רשמיות ולא מחייבות) שנשמעו לאחרונה על ידי מנהל רשות המסים, מר ערן יעקב, בקשר להכרה בניכוי ההוצאה ובניכוי מס התשומות בחשבוניות שמוציאה משרד בקפה ללקוחותיה.

128. התוחלת של היוזמה שמבקשת ליישם משרד בקפה, והיכולת לתקן את העיוות ההיסטורי שנגרם במיסויים של עצמאים ובעלי עסקים, תלויות באופן ישיר וחד-ערכי באמון שירחשו הלקוחות ובעלי בתי הקפה לפעילות המיזם.

129. אלמלא יובהר המצב המשפטי במהרה, עלולה להיכשל פעילותה של משרד בקפה, ותיכשל היוזמה לתקן המעוות.

130. **כבר כעת, כאמור, ביקשו שתי רשתות בית קפה מובילות אתן עובדת משרד בקפה (ארומה ת"א וגרג) להשעות את שיתוף הפעולה שלהן עם משרד בקפה, עד שיובהר המצב המשפטי.**

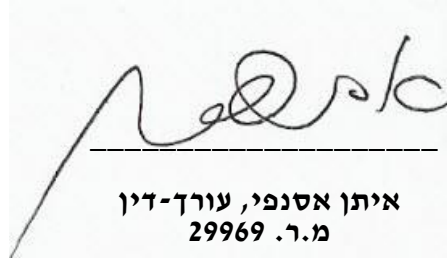
131. לבית משפט נכבד זה הסמכות העניינית לדון בעתירה זו לנוכח מהותה, וסמכות מקומית לדון בה לנוכח כתובתה של המשיבה.

---

<sup>28</sup> יודגש, כי מאחר שמשרד בקפה **רוכשת** את "השירות המעורב" מבית הקפה, אין מניעה כי תמכור אותו, בתורה, בשני חלקים, במחירים שהיא מסכמת עם לקוחותיה. על מנת להסיר כל טענה בדבר **סבירותם** של המחירים, הצטיידה משרד בקפה והזמינה מראש את סקר יחסי המחיר מחברת Numerics שמצורף כנספח לתצהיר התומך בתובענה זו.

132. יהא זה אך ראוי, צודק ונכון להורות כמבוקש בראש המרצה זו, אשר העובדות המפורטות בה נתמכות בתצהירו של מנכ"ל ובעלים משותף של המבקשת, מר חיים אבן זהב.

133. אשר על כן, מתבקש בית המשפט הנכבד להורות כמבוקש בראש עתירה זו.



איתן אסנפי, עורך-דין  
מ.ר. 29969

תל אביב, היום, 4 בנובמבר 2018.