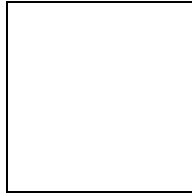




## תקנות 15 ו-18 לתקנות המע"מ - היילכו יחדיו?



משה שקל, עו"ד      גדעון סגל, עו"ד

### 1. הקדמה

בשנים האחרונות נמכרו בארץ מאות אלפי מכשירי טלפון סלולאריים, רבים מהם לעסקים ו"עוסקים". לאחרונה, פרסמו שתי רשויות מס "הצהרת כוונות" בקשר להשלכות המס הכרוכות בשימוש וברכישת טלפון מסוג זה. מטעם נציבות מס הכנסה ישבה ועדה על המדוכה והמלצותיה אמנם לא פורסמו באופן פורמלי אך כבר נדונות על ידי גופים שונים. בעניין זה נדון בהזדמנות אחרת. ענייננו עתה בהוראת הפרשנות המקצועית שיצאה מטעם המחלקה המקצועית באגף המכס ומע"מ.

### 2. הוראת הפרשנות

#### 2.1. עסקינן בהוראת פרשנות מקצועית מע"מ 1/98 מיום 8.6.98 הקובעת כהאי לשנא:

1. "הוראה זו נועדה להבהיר את הכללים לעניין ניכוי מס התשומות בגין רכישה של טלפון סלולארי והשימוש בו על ידי העוסקים במשק.
2. עוסק, שרוכש טלפון סלולארי לשימוש בעסקו ולצורך עסקאותיו החייבות במס, רשאי לנכות שני שלישים ממס התשומות הכלול בחשבונית המס שהוצאה לו כדין בגין רכישת המכשיר (עפ"י תקנה 18(ב)(2) תקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976). זאת, מהטעם שמעצם טיבו של המכשיר הוא משמש בשימוש מעורב, דהיינו: גם לצרכי העסק וגם שלא לצרכי העסק, אך ההנחה היא כי עיקר השימוש הוא לצרכי העסק.
3. השימוש השוטף, מעצם טיבו של המכשיר, אף הוא מעורב. מכאן, שגם לעניין ניכוי מס התשומות בגין השימוש השוטף (ביטוח המכשיר, דמי שימוש קבועים, החיוב בגין שיחות הטלפון וכיו"ב), תחול תקנה 18(ב)(2), דהיינו העוסק רשאי למכות שני שלישים ממס התשומות.
4. יש ליישם כלל זה גם למקרים שבהם העוסק רוכש טלפון סלולארי ונותנו לעובד לצרכי עבודתו, ומשלם את דמי השימוש השוטף במכשיר".  
(הדגשות הח"מ)

2.2. כלומר: עוסק הרוכש טלפון סלולארי לצורך שימוש בעסקו רשאי לנכות רק 2/3 ממס התשומות בגין רכישת המכשיר והשימוש השוטף, בהתאם להוראות תקנה 18(ב)(2) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976 (להלן - "התקנות"), והוא הדין לעוסק הרוכש טלפון סלולארי ונותנו לעובדו לצרכי עבודתו.

#### 3. החקיקה הרלבנטית - מהי?

הוראת הפרשנות מתייחסת אך ורק לתקנה 18. האמנם זו התקנה הרלבנטית?

#### 3.1. תקנה 18 לתקנות קובעת כי -

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 -

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

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

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

3.2. אלא, שלצד תקנה זו ניצבת תקנה 15 לתקנות, הקובעת כי-

א. "בתקנה זו-  
"תשומה", בשל עובד - נכס או שירות כגון ארוחה, דיור, מתנה או בידור, המיועדים להנאתם, לרווחתם או לטובתם של העובד או של בן משפחתו;  
"עובד" - לרבות אדם שיש לו חלק בבעלות בעסק או אחד ממנהליו.  
ב. מס תשומות שנתייבב בו עוסק על תשומה בשל עובדו אינו ניתן לניכוי אלא אם הוכח להנחת דעתו של המנהל, כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות, והמכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס שמחירן נקבע לפי הוראות סעיף 10 לחוק."

3.3.3. לכאורה, תקנות 18 ו-15 א-סותרות זו את זו, קובעות "מסלולים" שונים זה מזה. טול, למשל, את המקרה בו עסקינן. עובד בחברה מקבל מכשיר טלפון סלולארי ומנהל בו שיחות "פרטיות". לכאורה:

3.3.1. ההסדר שבתקנה 18 קובע, כי ניתן לנכות 2/3 או 1/4 (בהתאם לשתי החלופות שבסעיפי משנה 2 (-) מכלל שיחותיו, גם אלו "הפרטיות");

3.3.2. ולעומת זאת ההסדר שבתקנה 15 א כלל לא מתייחס ל"פתרונות" כגון דא ולפי תקנה זו על המעביד חלה החובה (בתנאים מסויימים) לשלם מס עסקאות בגין מתן ההטבה לעובד!?

3.4. דודוק, הוראת הפרשנות פונה כדבר מובן מאליה לתקנה 18, ומתעלמת לחלוטין מתקנה 15 א, ונשאלת השאלה האם כדיון הוא!? מהי באמת התקנה הרלבנטית לענייננו?!

על מנת להבין איזו היא התקנה הרלבנטית לענייננו, יש להקדים ולהבין מדוע באמת אין סתירה בין תקנות 15 ו-18 ולאילו אירועים מתייחסת כל אחת מהן, וזאת כמוסבר להלן.

#### 4. תקנה 18 לתקנות מע"מ

4.1. סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - "חוק מע"מ") קובע כי:

"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".

4.2. איסור זה שבסעיף 41 לחוק מע"מ מעורר את בעיית ניכוי המס על תשומות מעורבות, דהיינו כאלה ששימשו הן בעסקה חייבת במס והן בעסקה פטורה.

4.3. בהקשר זה הותקנה תקנה 18. "דרך המלך" היא לנסות ולקבוע את החלקים המשמשים לצרכי העסק ואת אלה שאינם משמשים בו, כמפורט בסעיף משנה ב(1) לתקנה 18 הנ"ל. רק אם המנהל לא עשה כן, ועיקר השימוש הוא לצרכי העסק - קובעת החלופה שבסעיף משנה ב(2) לתקנה 18 את הניכוי של 2/3 ממס התשומות.

4.4. דודוק, תקנה 18 מתייחסת ל"עסק" וכלל לא דנה במונח "עובד".

#### 5. תקנה 15 א לתקנות מע"מ

5.1. תקנה 15 א, דנה ב"תשומה בשל עובד" ומציבה למעשה בפני מעביד את הברירה, לנכות מס בגין התשומות ולשלם מס על מכירתן או נתינתן לעובד, או, לחילופין, לא לנכות את מס התשומות, ובדרך זו אף להימנע מתשלום המס על המכירה או הנתינה לעובד.

5.2. תקנה 15 א נתקנה בעקבות פסק הדין בעניין רוגזין. במקרה זה נדונה השאלה אם חברה רשאית לנכות את המס בגין תשומות שעניינן מתן ארוחות לעובדים בחדרי המפעל. מנהל מע"מ טען, בין היתר, שאם תשלום המע"מ יוכר במקרה כזה כמס תשומות - תהא בכך עקיפת חוק מע"מ הקובע, כי עבודת עובד אינה בגדר "שירות" למעביד. לשון אחר, הטענה הייתה שאספקת הארוחות אינה אלא חלק משכר העובדים, הניתן בעקיפין ובמסווה, ולכן אין להתיר את ניכוי התשומות בגינה.

על טענה זו ענה השופט י' כהן וקבע:

"אכן קבלת טענת המערערות מביאה לידי תוצאה, שאם מעביד משלם חלק ניכר משכר עובדיו לא במזומנים אלא על-ידי מתן טובות הנאה שונות, שאותן הוא רוכש מספקים אשר מוציאים לו חשבונית שבה נכלל מס ערך מוסף, המעביד יהיה זכאי לנכות את מס ערך מוסף שבחשבוניות כאלה כמס תשומות ועל-ידי כך הוא ייהנה מהפחתה ממשית בשכר העובדים, שבדרך אחרת לא היה זוכה בה. זוהי תוצאה בלתי רצויה, אך אין בכך כדי לגרום לדחיית טענת המערערות. אם הן צודקות בטענתן, שעל-פי ההגדרה שבחוק סכומי המס שכלולים בחשבוניות הם מס תשומות, הרי ניתן לראות בעניין זה אמנם עקיפת חוק אך זו עקיפה לגיטימית, שמשלם המס רשאי ליהנות ממנה. כאן ברצוני להוסיף שעל-פי האמור בסעיף 38(ב) "שר האוצר רשאי לקבוע הוראות שונות מהוראות סעיף קטן (א)" ואם יש כאן תקלה הגורמת לעקיפת החוק, רשאי שר האוצר לסתום את הפרצה על-פי הסמכות שניתנה לו בחוק." דהיינו, בבסיס תקנה 15 א עומד החשש שמעבידים יסבו חלק ממשכורות עובדיהם למתן תמורה בשווה-כסף (חלף מזומנים) על מנת "לנכות" באפשרות הקיזוז של מס התשומות.

5.3.5. אכן, בהקשר זה, כמו במקרים רבים, נמצא מקרי-גבול לרוב. כך למשל, לית מאן דפליג שמעביד הרוכש אמצעי מיגון להבטחת בטיחות עובדיו בעבודה יוכל לנכות את התשומות בגין רכישה זו. ברור גם, שאם מעביד ירכוש מזגנים למקום העבודה הוא רשאי יהיה לנכות את התשומות בגינם.

ומה באמת הכלל בעניין זה? הרי בתקנה 15א לא מוזכר כל חריג מעין זה?

5.4. התשובה לעניין זה נובעת, בראש ובראשונה, מהנימוקים לעצם התקנת תקנה 15א. כאמור לעיל, המטרה היא למנוע הסבת חלק משכר העובד מתשלום במזומן למתן שווה-כסף, על מנת שהמעביד יוכל לקזז תשומות, ניכוי שלא ניתן היה לבצע בעת תשלום במזומן.

ממילא, ברור שאם מעביד רוכש תשומות למען עצמו, הרי שאף אם גם העובד נהנה מכך - אין בכך בכדי להחיל את תקנה 15א. לשון אחר, מן הראוי להפעיל מבחן שיבדוק מה המטרה הדומיננטית שלמענה הוצאה אותה תשומה, והוא שיקבע אם יש רלבנטיות לתקנה 15א, אם לאו.

## 6. תקנות 15א ו-18 - סגירת המעגל

6.1. לאור האמור לעיל, דומה שאין סתירה כלשהי בין תקנות 15א ו-18 - לתקנות, זאת מהטעם הפשוט, שתקנות אלה כלל לא מתייחסות לאירועים זהים וממילא אין ביניהן שום קשר.

6.2. תקנה 18 דנה בזכות לניכוי מס התשומות של "עוסק". כלומר, אותו עורך דין (= עוסק) הרוכש ומשתמש בטלפון סלולארי, הן לשימושים עסקיים והן לצרכים "פרטיים" - מלמדתנו תקנה 18 כי אותו עו"ד לא רשאי לנכות את כל הוצאותיו בדיון מכשיר זה, כמס תשומות אלא רק את חלקן. ברם, זה העיקר, מדובר בתשומות שלא כולן לצרכי העסק.

6.3. שונים הדברים בהקשר לתקנה 15א. אף כאשר מעביד נותן הטבה לעובדו - ובין אם המדובר בארוחה במסעדה, בכרטיס להצגה וכל כיו"ב - הרי אין ספק שעסקינן בתשומה שהיא כל כולה "לצרכי העסק" ולכן תקנה 18 כלל לא רלבנטית. כל מתן שכר לעובד (באופן שיש בו מרכיב מע"מ) נחשב בעיקרון תשומה המותרת בניכוי, שכן היא "לצרכי העסק".

אלא, שבד בבד, תקנה 15א קובעת, שאף שעסקינן בתשומה לצרכי העסק, הרי שהענקת ההטבה לעובד - נחשבת לאירוע החייב במע"מ!

6.4. וכאן אנו מגיעים לשורש התקלה בהוראת הפרשנות. בהוראה זו "תשומות העוסק" ו"תשומות בגין עובדי העוסק" ירדו כרוכים זה בזה, ולדעתנו - שלא כהלכה. ככל שמדובר בעוסק (=עורך הדין) גופא - יש, עקרונית, רלבנטיות לתקנה 18, ברם כאשר הוראת הפרשנות קובעת בסעיף 4 כי:

"יש ליישם כלל זה גם במקרים שבהם העוסק רוכש טלפון סלולארי ונותנו לעובד לצרכי עבודתו..." פה העניין אינו נקי מספיקות, שהרי אם עוסק רוכש טלפון סלולארי ונותנו לעובדו, אז אפילו אם הוא לא היה נותנו לצרכי עבודתו הייתה תשומה זו מותרת לעוסק בניכוי (אלא שהיה צריך לבחון שמא נוצרת חבות במע"מ בגין מתן הטלפון לעובד עפ"י תקנה 15א).

6.5. ודוק, היות והוראת הפרשנות גופא מתייחסת לעוסק הרוכש את הטלפון לעובד "לצרכי עבודתו" - ממילא ברור שגם לתקנה 15א אין תחולה בכגון דא שהרי, כאמור, לצורך החלת תקנה 15א יש לבחון את המקרה ב"מבחן הדומיננטיות" - למי בעיקר נועדה "ההטבה", למעביד או לעובד?

אכן, לו היה מדובר במורה המקבל שי, טלפון סלולארי, אזי סביר להניח שבדרך כלל עיקר ההטבה והשימוש הוא לעובד, ברם היות ולא בכך עסקינן, שהרי מדובר ב"לצרכי עבודתו" - לכאורה אין תחולה לתקנה 15א!!

6.6. ונשים לב, שלא כאמור בסעיף 41 לחוק מע"מ, המחייב לכאורה 100% שימוש בעסקה חייבת, ובהתאם לתקנה 18 הנ"ל, הרי שבתקנה 15א אין צורך ב-100% הנאה למעביד ולא לעובד, ודי בכך שהנאה הדומיננטית היא למעביד.

## 7. בשולי הדברים

בשולי הדברים מוצאים אנו לנכון להוסיף שתי הערות, אשר מחוסר נתונים קשה להרחיב בהם דברים, מה שכלל לא מלמד על פחיתות ערכן. ובמה דברים אמורים:

### 7.1. החובה המנהלית לתשתית עובדתית ראויה

7.1.1. הוראת הפרשנות בה עסקינן באה לאוויר העולם בעקבות הנחות עובדתיות של רשויות המס, שטלפון סלולארי משמש בעסק גם שלא לצרכי העסק. אכן, כל בר-בי-רוב יודע, שאין כמעט בנמצא,

שכל השימוש כולו יהיה נטול שימוש "פרטי". יחד עם זאת, יש להניח שאם רשויות המס היו מוצאות, למשל, שאחוז השימוש הלא-עסקי הנו מעט שבמעט (נניח 0.0001%) - הן לא היו מחילות בכגון דא את תקנה 18 לתקנות.

7.1.2. וכאן עולה השאלה העובדתית, האם אכן שיעור השימוש הלא-עסקי קרוב ל-1/3 או שמא הוא פחות בהרבה. בוודאי לא לכותבים הידעה בעניין, ברם יש לקוות שהרשויות הכינו את "שיעורי הבית" העובדתיים כראוי.

7.1.3. כבר נאמר כי:

"שיקול דעת אינו קפריזה. רשות מנהלית שמפעילה את שיקול הדעת שלה ללא בירור העובדות הנוגעות לעניין, ומחליטה על יסוד תחושה בעלמא... אינה מפעילה שיקול דעת כנדרש בחוק. במקרה כזה ניתן לומר על הרשות כי היא פועלת בשרירות... רשות מנהלית, כנאמן הציבור, חייבת לנהוג בהגינות ובסבירות. ההגינות והסבירות מחייבות, בין השאר, שכל החלטה תהיה מבוססת על תשתית של עובדות."

7.1.4. בפסק הדין בעניין ברגר נ' שר הפנים בית המשפט התווה את הדרך בה חייבת הרשות המנהלית ללכת, כאשר היא קובעת את התשתית העובדתית. וכך אמר מ"מ הנשיא שמגר (כתוארו אז):

"ההחלטה חייבת להיות בכל מקרה תוצאה של בדיקה עניינית, הוגנת ושיטתית... תהליך קבלת ההחלטה על ידי מי שהוקנתה לו סמכות על פי חוק מן הראוי שיהיה מורכב, בדרך כלל, ממספר שלבים בסיסיים חיוניים, אשר הם הביטוי המוחשי להפעלת הסמכות המשפטית תוך התייחסות לנושא מוגדר, ואלו הם: איסוף וסיכום הנתונים (לרבות חוות הדעת המקצועיות הנוגדות, אם ישנן כאלה), בדיקת המשמעויות של הנתונים (דבר הכלול, במקרה של תזות חלופות, גם את בדיקת מעלותיהן ומגרעותיהן של התזות הנוגדות), ולבסוף סיכום ההחלטה המנומקת... לא ניתן לקבוע לעניין זה דפוסים אחידים, שעניינם מידת העיון והדיון או כמות החומר - בין חומר ראיות ובין חומר עיוני - הדרוש לצורך מתן החלטה, כי לכל מקרה - נסיבותיו, ולכל סוג מקרים - דרישותיו. זאת ועוד, אין דומה עניין, שנבחן כבר ביסודיות ואשר שב ועלה לדיון חוזר, לעניין העולה לראשונה."

## 7.2. החובה להימנע מאפליה

7.2.1. זאת ועוד, בידוע, כי השוויון הוא מנשמת אפו של המשטר החוקתי שלנו כולו". השאלה, אם במקרה קונקרטי מתקיימת הפליה או הבחנה מותרת, קשורה בהבדלים אשר קיימים בין סוגי האנשים/הגופים המעורבים באותו עניין. אם אין ביניהם הבדלים הרלבנטיים לעובדות - כי אז אי הפעלת יחס שווה תיפול לגדר הפליה ואולם באם קיימים הבדלים בין הגורמים הנוגעים לדבר והבדלים אלו חשובים לעובדות המקרה כי אז המדובר בהבחנה מותרת, ובלשונו של הנשיא (דאז) אגרנט בפרשת בורנובסקי:

"עקרון השוויון, אשר אינו אלא הצד השני של מטבע ההפליה ואשר המשפט של כל מדינה דמוקרטית שואף מטעמים של צדק והגינות, להמחישו, משמעותו, כי יש להתייחס, לצורך המטרה הנדונה, יחס שווה אל בני אדם, אשר לא קיימים ביניהם הבדלים של ממש, שהם רלבנטיים לאותה מטרה. אם אין מתייחסים אליהם יחס שווה, כי אז, לפנינו הפליה. לעומת זאת, אם ההבדל או ההבדלים בין אנשים שונים הנם רלבנטיים למטרה הנדונה, אזי תהיה זו הבחנה מותרת, אם מתייחסים אליהם, לצורך אותה מטרה, יחס שונה, ובלבד שההבדלים ההם מצדיקים זאת."

7.2.2. והנה, נסח הוראת הפרשנות בחר להחיל את עמדתו על מגזר ספציפי בענף התקשורת - ענף התקשורת הסלולארית. לו הוראת הפרשנות הייתה מתפרסמת לפני מספר שנים, כשבשוק התקשורת היו רק שני "שחקנים", הטלפונים הרגילים והסלולאריים - ניחא. ברם, בשנת 1998, להתייחס רק לטלפונים הסלולאריים ולא לדומים להם מהווה, איך נאמר, "חצי עבודה". כך למשל, במה זכו מכשירי ה"מירס", הדומים ביותר למכשירי הסלולאריים, ליחס מועדף? וכך ביחס לקווים המשמשים לאינטרנט, וכך ביחס ל-ISDN וכנהנה וכנהנה...

7.2.3. ויותר מכך, הרי יוסכם על הכל כי גם הטלפונים "הרגילים" שבכל משרד משמשים בדרך זו או אחרת גם לצרכים "פרטיים". ומדוע לא יוחלט גם ביחס לאלו על ניכוי מס תשומות מוגבל?

7.2.4. המצב שבו הוראת הפרשנות מתייחס רק למגזר מסוים בענף גורם להפליה קשה ולמעשה גורם לכך שבשוק התקשורת השיקולים בבחירת טכנולוגיה פלוינית או אלמונית יושפעו גם משיקולים פיסקליים, דבר שאינו ראוי לדעתנו.

## 8. סיכום

8.1. לעניות דעתנו, נפלה טעות ביישום גורף של תקנה 18 על כל המשתמשים העסקיים בטלפונים הסלולאריים, עצמאיים, חברות ושכירים כאחד.

8.2. לדעתנו, ככל שעסקינן בעובדים אצל "עוסק", התקנה שיכולה הייתה להיות רלבנטית היא תקנה

15א, אלא שבנסיבות בהן עסקינן (טלפון הניתן לעובד לצרכי עבודתו) - גם תקנה זו לא תחול.

8.3. על כן, במקרה שמעביד מספק טלפונים סלולאריים לעובדיו, לא כמתן טובת הנאה שאינה קשורה לעבודה אלא לצורך שימוש בעבודתו, הרי שהמעביד רשאי לנכות את מלוא מס התשומות ותקנה 15א לא אמורה לחול במקרה כזה.

8.4. יש לקוות שההוראה באה בעקבות בדיקת נתונים רצינית ולא רק על סמך "הכל יודעים".

8.5. יש להצטער על כך שההוראה לא כיסתה את כלל המכשירים המשמשים בשוק התקשורת ובכך התערבה, מכללא, בכוחות השוק, דבר שודאי לא אמור היה להיות חלק ממטרות ההוראה.