



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

המערערת:

החוויה הישראלית - שירותי תיירות חינוכית בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ט' יהושע ו/או ל' באום-בצלאל
משרד שקל ושות'

נגד

המשיב:

מנהל מע"מ
ע"י ב"כ עו"ד נ' סרי ועו"ד ח' דומברוביץ'
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק - דין

המחלוקת

1. ערעור על דחיית השגת המערערת על שומות עסקאות לתקופה 7.2002 - 12.2005.
2. למערערת רישיון לסוכנות נסיעות, והיא עוסקת, בין היתר, במתן שירותי תיירות לבני נוער וסטודנטים יהודים מחו"ל, שירותים אותם היא רוכשת מספקים שונים. תמורת השירותים משולמת למערערת מהתיירים. במוקד המחלוקת בין הצדדים מונחת השאלה האם שירותי פעילויות שטח הניתנות לתיירים ע"י המערערת והנרכשות מהספקים, כגון: סנפלינג, טיולי ג'יפים, טיולי אופניים וחפירות ארכיאולוגיות (להלן: פעילויות שטח) חבות במע"מ **בשיעור מס אפס**. שאלה מרכזית אחרת שבמחלוקת היא, האם יש ביד המשיב לדרוש מהמערערת את המע"מ שבחרה של לגבות מתייר כאשר לא קיזזה תשומות העסקה.
3. לשיטת המשיב, לגבי פעילויות שטח אלו, כמו גם לגבי יתר השירותים הניתנים לתייר – זולת אלו שנגרעו במפורש על-ידי המחוקק - חל הכלל הקבוע בסעיף 16(2) **לחוק**



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: החוק), לפיו נותן השירות חב בתשלום המס בשיעור שנקבע בחוק, דהיינו - בשיעור המלא, ואילו לשיטת המערכת חל על עסקאות אלו מס בשיעור אפס, מכוח ס' 30 לחוק, זאת, על פי פירוש היונק מתכלית החוק. המערכת נמנעה מגביית המס מהתיירים להם ניתנו השירותים. כנובע מגישתו, המשיב סבור שעל המערכת לשאת במע"מ כאשר הוא לא נגבה מהתיירים והוא לא שולם בדרך אחרת (כפי שיצוין להלן).

4. בירור המחלוקת העלה גישות פרשנות שונות להוראות החוק הרלבנטיות. המערכת טוענת, כי יש לבטל את השומה מכוח אחד או יותר מטעמים אלה:
 - א. מכוח הוראות סעיף 30(א)(8) לחוק, בטענה כי מדובר **בשירותים אגב לינה** המוענקים לתייר (להלן: נימוק הערעור הראשון).
 - ב. מכוח הוראות סעיף 30(א)(8)(ב1) לחוק, על בסיס הטענה שעסקינן ב"שירותי סוכנות נסיעות", כהגדרתם בחוק שירותי תיירות (להלן: נימוק הערעור השני).
 - ג. מכוח הוראות הסכם שומה שנערך בין המערכת למשיב (להלן: נימוק הערעור השלישי).
 - ד. מכח הוראות תדריך אגף המכס והמע"מ (להלן: נימוק הערעור הרביעי).

5. הוראות החוק הרלבנטיות למחלוקת הן, בעיקרו של דבר, סעיפים 30(א)(8) וכן 30(א)(8)(ב1). סעיפים אלה אומרים:

"מס בשיעור אפס.

30(א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס.

(1) ...

...

(8) (א) לינה של תייר בבית מלון ושירותים נוספים שקבע שר

האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הניתנים אגב

לינה כאמור;

(ב) (1) השכרת רכב מנועי פרטי לתייר לנהיגה עצמית;



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

(2) הסעת סיור של תייר ברכב מנועי פרטי או באוטובוס וכן הספקת ארוחות לתייר בידי המסייע אגב הסעה כאמור באוטובוס, בין אם הוא מספקן במישרין ובין בעקיפין, והכל, אם לכלי הרכב האמורים ניתן רשיון או היתר להשכרה או להסעה כאמור, לפי חוק הפיקוח על מצרכים ושירותים, התשי"ח-1958;

(ב1) מתן שירות לתייר בידי מי שבתמורה, או שלא בתמורה אך דרך קבע, נותן שירות משירותי סוכנות נסיעות כהגדרתם בחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976.

6. תקנה 12(ב) לתקנות מס ערך מוסף מציינת את השירותים הנוספים הניתנים "אגב לינה" לעניין סעיף 30(א)(8):

"12(ב) אלה יהיו השירותים הנוספים לעניין סעיף 30(א)(8):

לחוק, ובלבד שניתנו לתייר בבית המלון שבו הוא לן מאת בית המלון, ובחשבונית המוצאת לתייר צויין בנפרד כל שירות כאמור שניתן, ולצידו מחירו:

- (1) אספקת מזון ומשקאות.
- (2) שימוש בבריכת שחיה ושימושים נלווים לשירות זה.
- (3) שירותי כביסה.
- (4) שימוש במיתקן סאונה ושירותים נלווים לשירות זה.
- (5) שימוש בטלפון בטלקס ובפקסימיליה.
- (6) שימוש במתקני ספורט ובריאות.
- (7) תרגום מסמכים, ניסוח מכתבים, עבודות הדפסה ושירותי משרד אחרים."



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

על מס בשיעור אפס

7. הכלל לעניין **שיעור המע"מ** שבו מחויבת עסקה בישראל קבוע בס' 2 לחוק, ואולם, המערערת טוענת כאמור, כי מכוח סעיף 30(א) לחוק חל על עסקאותיה עם תיירים, כאשר מדובר בשירות שבסופו סופקה לינה, דין שונה – מס בשיעור אפס. עוד היא טוענת, כי יש בידה שלא לגבות מע"מ מתייר כאשר אין היא מקזזת תשומות העסקה.

בע"א 460/00 **ממן מסופי מטען וניטול נ' מנהל המכס והמע"מ**, פ"ד נו(2) 461, הציגה כב' השופטת **שטרסברג-כהן** את התמונה הכללית לגבי החבות במס בשיעור אפס, בהתייחס לתכלית ההוראה שבסעיף 30(א) לחוק –

"סעיף 30 לחוק – המצוי בפרק ז' שכותרתו 'שיעור אפס ופטורים' – מפרט רשימת עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס. בין עסקאות אלה נמנים שירותים שונים הניתנים לתייר המפורטים בסעיף 30(א)(8) לחוק: לינה של תייר בבית מלון ושירותים נוספים הניתנים אגב לינה (סעיף 30(א)(8)); השכרת רכב מנועי פרטי לתייר לנהיגה עצמית (סעיף 30(א)(8)(ב)); הסעת סיור של תייר ברכב מנועי פרטי או באוטובוס וכן אספקת ארוחות לתייר בידי המסיע אגב הסעה (סעיף 30(א)(8)(ב)(2)); מתן שירות סוכנות נסיעות לתייר (סעיף 30(א)(8)(ב)); מתן שירות לארגון בינלאומי לשם קיום כנס בישראל שמשתתפים בו חמישים תיירים לפחות ומכירה לתייר של זכות השתתפות בכנס כאמור (סעיף 30(א)(8)(ב)); הולכת תייר בכלי טיס ממקום למקום בתוך ישראל (סעיף 30(א)(8)(ה)); אשפוז תייר בבית חולים (סעיף 30(א)(8)(ז)).

עיון בשירותים אלה הניתנים לתייר מעלה, כי תכלית קביעת מס בשיעור אפס עליהם הוא עידוד התיירות. זאת, בדומה לעסקאות המנויות בסעיף 30(א)(5) לחוק שעניינן מתן שירות לתושב חוץ,



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

שתכלית קביעת המס בשיעור אפס עליהן היא עידוד יצוא שירותים".

באותו פסק דין הסביר כב' השופט **טירקל** את מהות ההקלה של "מס בשיעור אפס" כדלקמן:

"מה בין 'פטור ממס' לבין 'מס בשיעור אפס'? בסעיפים 30 עד 37 לחוק נקבעו שני סוגים של הקלות מס: האחד, פטור ממס; והשני, מס בשיעור אפס. פטור ממס שולל מהעוסק את הזכות לנכות מס תשומות, לפי סעיף 41 לחוק, שעליו עמדנו למעלה. לעומתו, קביעת מס בשיעור אפס מזכה הנישום בניכוי מס תשומות בגין העסקה; לפיכך עדיפה היא, מבחינתו של הנישום שגם אינו משלם מס על העסקה. תוצאה זאת נובעת מהוראת סעיף 30(ב) לחוק, לפיה מי שחל עליו מס בשיעור אפס, דינו לעניין החוק כדין נישום החייב במס. מכיוון שהעסקה נחשבת עסקה החייבת במס, לא חל עליה, כאמור לעיל, הסייג שבסעיף 41 לחוק שלפיו אין לנכות מס על תשומות המשמשות בעסקה שאינה חייבת במס. בשל יתרון זה שבקביעת מס בשיעור אפס העניק המחוקק את ההטבה רק לצורך עידוד מגזרים מסוימים, בעלי עדיפות כלכלית".

8. לעניין טענתה כי חל על עסקאותיה עם התיירים מס בשיעור אפס, המערערת נשענת על תכלית החוק, וטוענת שהפירוש הראוי של ההוראה ע"פ התכלית מבסס פירוש הבא לעודד את היצוא – וכך לשפר את מאזן התשלומים – בדרך של מתן הטבה. על-פי הסברה, משמעותו של "עידוד" זה של עסקאות יצוא באמצעות הטלת מע"מ בשיעור אפס עליהן הינה כפולה – לא זו בלבד שהיצואן אינו מתחייב במע"מ על עסקת היצוא, אלא זכותו גם לנכות את מס התשומות שגולגל עליו על-ידי ספקיו לאותה עסקה. בכך למעשה פוטר המחוקק את תהליך היצוא על כל שלביו ממע"מ (כתב הערעור ס' 5.1.3). מכאן, לשיטת המערערת, לא זו בלבד שהעסקה בינה לבין



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

התייר חבה במס אפס, אלא יש בידה גם לנכות את מס התשומות של רכישת השירות, שגולגל אליה מספקי השירות.
כפי שיפורט להלן, המשיב טוען כי המחוקק פירט את המצבים המסוימים והברורים בהם חלה הטבת המס או הפטור ממס, ואין יסוד בחוק לפירוש הגורף שהמערערת אוחזת בו.

החשבוניות בהן עסקה המחלוקת

9. המחלוקת בין הצדדים התייחסה לשירותים שנרכשו משורת ספקים. במהלך הדיון בערעור, הפחית המשיב חשבוניות של ארבעה ספקים מהספקים שאל חשבוניותיהם התייחס הערעור מלכתחילה: טרבבל טורס, דוגל ייזום השקעות, הדס תיירות, ובאופן חלקי, מרעולים. נותרו הספקים הבאים: **טיפוס טיולים מיוחדים, מרעולים באופן חלקי, וסמינרים ארכיאולוגיים**. לגבי שני הספקים הראשונים, טוענת המערערת כי הפעילות שסיפקו לה כללה לינה. לא כן לגבי הספק **סמינרים ארכיאולוגיים**, שאין מחלוקת כי לא סיפק שירותי לינה כלשהם. המשיב טוען, כי בשומה נותרו אך ורק שירותי פעילויות יום, כאשר הוא מוסיף וטוען, כי אם סופקה לינה על-ידי הספק בסופו של היום, הרי היא נפרדת מפעילות היום.

10. המשיב נימק את הפחתת המס הנוגע לספקים **טרבבל טורס ודוגל ייזום והשקעות בכך שבערעור** (ולא קודם לכן) המערערת הבהירה, כי הראשון סיפק לה לינות בצימרים בקיבוץ האון, והשני סיפק לה לינות באוהל קבע בחוף הכנרת. אשר לספק **מרעולים** - הפחית המשיב את המע"מ בגין רוב העסקאות עמו, ככל שלגביהן שהמערערת לא ניכתה את מס התשומות הנוגעות לפעילויות השטח (הודעה משותפת ממרץ 2010. לא נמסר מה היקף החלק שנשאר בגדר המחלוקת).
המס שבמחלוקת שחל בגין העסקאות של הספק **"טיפוס טיולים מיוחדים"** הינו 89,319 ש"ח, ובגין עסקאות הספק **"סמינרים ארכיאולוגיים"** בע"מ הוא 240,851 ש"ח.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

כאמור, על-פי סיכומי המשיב, בסופו של דבר בשומה נשוא הערעור נשארו רק ספקים אשר סיפקו למערערת פעילויות שטח יומיות, ולכן אין צורך לדון בפירוש הסכם השומה שנחתם בין הצדדים בשנת 2002 שהוזכר לעיל, אלא שעובדה נטענת זו לא התבררה כל צרכה, ועל פי הראיות שלפני, הספקים שנותרו בשומה - או חלק מהם - סיפקו גם לינות, ולו לינות שטח. לכן אדון גם בהסכם השומה.

11. על פי תצהיר יוסף גייבל, חשב המערערת, הספק **טיפוס טיולים מיוחדים** "מספק פעילויות שטח מסוגים שונים, כגון מסעות ג'יפים, סנפלינג, הפעלת הישרדות וכיוצ"ב, לרבות לינות שטח וארוחות בשטח" (סעיף 3.1.3). הספק **סימינרים ארכיאולוגיים** – "משלב קבוצות תיירים בחפירות ארכיאולוגיות המתקיימות בעיקר בבית ג'וברין, מספק מורי דרך צמודים לסיורים ולטיולים" (3.1.6 שם). הספק **מרעולים סיפק במקומות שונים בארץ לינות שטח**, ארוחות בשטח, וכן פעילויות שטח כגון סנפלינג, טיולי אופניים, טיולי ג'יפים, וכיוצ"ב (3.12 שם). עובדות אלו לא נסתרו. אין מחלוקת, אפוא, כי שירותי סמינרים ארכיאולוגיים לא כללו לינות כלשהן.

העובדה שהמערערת נותנת שירותי סוכנות נסיעות: סעיף 30(א)(8)(ב1)

12. אבחן תחילה את טענת המערערת, הנסמכת על סעיף 30(א)(8)(ב1), שעל פי טיבה מתייחסת גם לספק סמינרים ארכיאולוגיים, אשר אין מחלוקת כי לא סיפק לינה. מדובר **בנימוק הערעור השני** שפורט לעיל, הנסמך על העובדה שהמערערת נותנת שירותי סוכנות הנסיעות. הקדמת הדיון בו נעשית מאחר שהוא נוגע לכאורה לכל הספקים שנותרו בשומה.

בחקשר זה, כפי שהובא לעיל, סעיף 30(א)(8)(ב1) לחוק קובע שיעור אפס לגבי עסקה של -



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

"מתן שירות לתייר בידי מי שבתמורה, או שלא בתמורה אך דרך קבע, נותן שירות משירותי סוכנות נסיעות כהגדרתם בחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976".

"שירותי סוכנות נסיעות" הוגדרו בסעיף 1 לחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976 (להלן: חוק שירותי תיירות) בלשון זו:

"שירותי סוכנות נסיעות" – כל אחד מאלה:

- (1) ארגון ומכירה של סיור לישראל או למדינות חוץ או הזמנת שירותים לצורכי סיור כאמור;
- (2) הזמנה או מכירה של כרטיסי נסיעה או שוברי נסיעה אל מחוץ לישראל, למעט הזמנה או מכירה כאמור, אף אם היא כוללת הזמנת שירותי לינה בבתי מלון, המבוצעות ישירות בחברת התעופה;
- (3) הזמנת שירותי לינה בבית מלון בישראל או מחוץ לישראל;
- (4) טיפול בהשגת אשרות כניסה, שהייה או יציאה לצורכי סיור או נסיעה כאמור;
- (5) מתן ייעוץ מקצועי בכל עניין כאמור בפסקאות (1) עד (4).

13. המערערת טוענת, כי לעניינה רלבנטיים השירותים המנויים בחלופות (1) ו-(3) להגדרה שלעיל. חלופה (1) להגדרה זו מקנה הקלה במס למי שמארגן ומוכר סיורים לישראל, לרבות מי שמזמין שירותים לצורכי סיור כאמור. המערערת מפנה גם להגדרת "סיור" ו"ארגון סיור" בסעיף 1 לחוק שירותי תיירות - "סיור" – בין במסלול קבוע ובין במסלול שאינו קבוע, לרבות טיול ולמעט הסעה של נוסעים ממקום למקום בקו נסיעה קבוע.
- "ארגון סיור" – לרבות ביצוע סיור והסכמה לבצעו.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

המערערת מדגישה, כי הגדרות אלו מנוסחות על דרך הריבוי – כל סיור או טיול, בין במסלול קבוע ובין במסלול שאינו קבוע, אך למעט הסעת נוסעים בקו נסיעה קבוע, ייחשבו לעניין חוק שירותי תיירות כ"סיור", כאשר "ארגון סיור" מוגדר לא רק כארגון של סיור כאמור, כי אם אף כביצועו של סיור שכזה.

לפירוש חלופה זו, המערערת מפנה לע"ש 2855/99 **רובין טורס בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א** (מיסים). באותו עניין דובר בחברה שמכרה לתיירים חבילות תיור הכוללות סיור באתרים שונים בארץ. בית המשפט המחוזי קבע, כי התיבה "הסעת סיור" בסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מע"מ כוללת גם כניסה לאתרים. לשיטת המערערת, הדבר מלמד, כי יש לנקוט פרשנות מרחיבה, לפיה גם **כניסה לאתרים** אגב נסיעה הינה חלק מהסעות הסיור, ולפיכך, אף לגביה יחול שיעור מע"מ אפס, וזאת כדי להגשים את תכליתו של חוק מע"מ בדבר עידוד היצוא, וכדברי בית המשפט שם, מפי כב' השופטת חיות:

"אמנם, מנוסחו של סעיף 30(א)(5) לחוק המע"מ, ברור כי המחוקק איננו מעוניין להעניק הקלה גורפת לכל עיסקה ... אולם, בכך אין כדי לפטור אותנו מן הצורך לפרש את המונח 'הסעת סיור' שבסעיף 30(א)(8)(ב)(2), באופן המתיישב עם המטרה התחיקתית העומדת ביסודו, קרי עידוד עסקאות ליצוא במט"ח ועידוד פעילות כלכלית הנוגעת לשירותי תיירות".

ובהמשך:

"אין חולק, כי המחוקק לא פירט בסעיף ההקלה, 'ברחל בתך הקטנה' את מרכיבי הסיור, כגון כניסה לאתרים. יחד עם זאת, ולנוכח המטרה התחיקתית שצוינה לעיל, יש לבחון האם יש לכלול רכיבים אלה בסעיף ההקלה, המתייחס ל'הסעת סיור' שמא הגישה האחרת מוליכה לתוצאה שאינה מתיישבת עם המטרה התחיקתית".



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

14. לשיטת המערערת, עולה מהפסיקה, כי התכלית החקיקתית גם בעניינה כאן מחייבת מותן פרשנות מרחיבה להוראה הרלבנטית, במגמה להגשים את מטרת החוק לעודד עסקאות יצוא ופעילות כלכלית הנוגעת לשירותי תיירות, ובהיקש מדברים אלו לענייננו, מוסיפה המערערת, כי יש לפרש אף את המונח "סיור" שבחוק שירותי תיירות על דרך ההרחבה, ולראות אף כניסה לאתרים והשתתפות בפעילויות שונות, הנעשות במסגרת הסיור או הטיול, כבאות בגדר "ארגון ומכירה של סיור לישראל" שבחוק שירותי תיירות, וכמזכות במע"מ בשיעור אפס. לכן, לשיטת המערערת, מקום בו מוענקים לתייר שירותי סיור או טיול, וכן שירותי ארגון של סיור או טיול כאמור, הרי ששירותים אלו יהיו חייבים במע"מ בשיעור אפס, בתורת "שירות סוכנות נסיעות".

15. החלופה האחרת הרלבנטית לעניין, לשיטת המערערת, היא חלופה (3) להגדרת "שירותי סוכנות נסיעות" (שתוכנה - הזמנת שירותי לינה בבית המלון). המערערת מפנה לכך שחוק שירותי תיירות מגדיר את המונח "בית מלון" באופן דומה להגדרה המצויה בחוק מע"מ, למעט שינויים קלים הנוגעים למספר האנשים היכולים ללון בו זמנית במקום. הגדרה זו היא כדלקמן:

"בית מלון" לרבות פנסיון, בית מרגוע, בית אירוח וכל מקום כיוצא באלה שבו מספקים או מציעים לספק, בתמורה, שירותי לינה לתשעה אנשים או יותר בעת ובעונה אחת.

על-פי הגדרה זו, כל עוד נעשים שירותי הלינה בתמורה ומסופקים לתשעה אנשים או יותר, ייחשב הדבר כשירות שניתן על-ידי "בית מלון", וזאת, בין אם המדובר בפנסיון, בית מרגוע, בית אירוח וכל מקום אחר כיוצא באלה.

המערערת נשענת על ע"א 719/83 מ"י נ' **בית הארחה עין גדי**, פ"ד לח(2) 83, שבו בית המשפט העליון התייחס להגדרת "בית מלון" שבחוק שירותי תיירות, וציין ביחס אליה כי:



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

"הנה כי כן עולה מנוסח הדברים הנ"ל, כי ההגדרה של המונח 'בית מלון' באה בעיקרה כדי להרחיב את המשמעות הרגילה, או אם תרצה לומר, כדי להסיר ספקות בדבר היקפה" (שם, עמ' 84).

מכאן לומדת המערערת, כי לגישת בתי המשפט, בדומה לחלופה הראשונה להגדרת "שירותי תיירות" שבחוק שירותי תיירות, אף ביחס לחלופה השלישית להגדרה, מעדיפים בתי המשפט את הפרשנות המרחיבה על פני פרשנות דוקנית מצמצמת.

16. בחינת ההתקשרויות שיש למערערת עם כל אחד מהספקים שבמחלוקת, מלמדת אליבא דמערערת, כי היא הזמינה סיורים או טיולים ברחבי הארץ או שירותים שונים לצרכי **סיורים** לקבוצות התיירים בהם טיפלה. כך למשל, מהספק "טיפוס טיולים מיוחדים" רכשה המערערת שירותים שונים לצורך ארגון מסעות ג'יפים; מהספק "סמינרים ארכיאולוגיים" רכשה המערערת שירותים לצורך השתתפות בסיורים ובטיולים הארכיאולוגיים שמארגן הספק, וכיוצא באלה. המערערת מוסיפה שכלל השירותים שנרכשו על-ידה מהספקים שהחשבוניות שלהם בגדר המחלוקת, באים בגדרה של הגדרת "שירותי סוכנות נסיעות", אף מכוחה של חלופה (3) להגדרה זו, פרט לספק "סמינרים ארכיאולוגיים". הגדרה זו, כאמור, כוללת הזמנת שירותי לינה לתייר בבתי מלון בישראל או מחוצה לה, כאשר המונח "בית מלון" מפורש, כאמור, על דרך ההרחבה, וכל מקום המספק את שירותי הלינה בתמורה לתשעה אנשים או יותר נחשב לעניין זה כ"בית מלון". החלופה שבס"ק 3 אינה רלבנטית לכאורה לפעילויות שטח שאינן ניתנות אגב לינה.

17. על יסוד גישה פרשנית זו, טוענת המערערת כי מכוח הוראת סעיף 30(א)(8)(ב) לחוק, שומת העסקאות שהוציא לה המשיב דינה להתבטל, שכן **כלל התקשרויותיה של המערערת עם הספקים בהן עסקינן נכנסת לגדר אותם "שירותי סוכנות נסיעות" שבחוק שירותי תיירות**, בין על-פי חלופה מס' (1) להגדרה זו ובין על-פי חלופה מס' (3) להגדרה האמורה.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

18. לשיטת המשיב מנגד, גם אם המערערת מספקת לתייר שירותי סוכנות נסיעות, שירותים אלו אינם **העסקאות נשוא השומה**. יתר על-כן, לגישתו, על-פי סעיף 30(א)(8)(ב) לחוק, מס בשיעור אפס חל **על העמלה המשולמת בשל שירות כאמור, ולא על כל תמורה אחרת**. באי-כוח המשיב מבססים את טיעוניהם על מספר נימוקים כדלהלן:

האחד: לשון החוק: ס"ב (ב) עוסק ב"**מתן שירות**" לתייר, בידי מי ש... **נותן שירות** משירותי סוכנות נסיעות...". מנוסח זה יש ללמוד, לשיטת המשיב, כי העסקאות עליהן יחול מס בשיעור אפס הן העסקאות של **מתן שירות** המוגדר **בחוק שירותי תיירות**, ככולל "ארגון ומכירה" ו"מתן ייעוץ". לשון אחר, הכוונה אך ורק **לפעולות תיווך בין התייר לבין העוסקים השונים הפועלים בענף התיירות, אשר בגינם משולמת עמלה**. לדברי באי-כוח המשיב, סוכן הנסיעות אינו זה שמבצע בדרך כלל את פעילויות השטח עצמן הניתנות לתיירים. בענייננו, המערערת סיפקה לתיירים שירותים של פעילויות שטח, כגון: **גלישה בסנפלינג, טיולי ג'יפים וחפירות ארכיאולוגיות, והן אינן נכללות בגדר "שירותי סוכנות נסיעות"** כהגדרתם בחוק שירותי תיירות. לכן, שירותים אלה אינם באים בגדר סעיף 30(א)(8)(ב) לחוק.

השני: על פי פרשנות המערערת מתייתרים המקרים המנויים בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) לסעיף 30(א)(8), שהרי, לפי שיטתה, כל העסקאות לגביהן מתווך סוכן הנסיעות בין התייר לבין העוסקים בענף התיירות חבות בשיעור מס אפס. אם כן, מדוע היה צורך בפירוט סוגי השירות המנויים בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) של סעיף 30(א)(8) לחוק, המתייחסים ללינה בבית מלון, הסעת סיור וכיוצא באלה שבס"ק (ב) המחוקק בא לקבוע כי נוסף על העסקאות המפורטות בס"ק (א) ו-(ב), יחול מס בשיעור אפס גם **בשל השירות הספציפי שנותן סוכן נסיעות (שהוא, לשיטת המשיב, כאמור, שירות התיווך)**.

השלישי: טענת המערערת תוביל לאפליה בין תייר אשר באופן עצמאי ירכוש בישראל פעילות שטח, כגון גלישה בסנפלינג, כאשר במקרה זה יחול מס בשיעור מלא בשל פעילות זו, לבין תייר שהמערערת מארגנת לו פעילויות שטח, שאז עסקאות אלה



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

יהיו חבות בשיעור מס אפס. נטען, כי הדעת נותנת כי לא לכך התכוון המחוקק בחוקקו את סעיף 30(א)(8)(ב1).

על יסוד האמור, טוענים באי-כוח המשיב, כי מכיוון שהעסקאות שבהן מדובר הן **פעילויות שטח**, הרי שהמערערת לא סיפקה שירות מ"שירותי סוכנות נסיעות", שכן פעילויות מסוג זה לא נכללות בהגדרת מונח זה בחוק שירותי תיירות. לשון אחר, לשיטת המשיב, מאחר שעסקינן בעסקאות של פעילויות שטח, שיעור המס הרלבנטי הוא השיעור המלא.

20. אשר לטענות המערערת בעניין גישת הפסיקה, ובכלל זה הישענותה על ע"ש 2855/99 **רובין טורס בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א** (להלן: פס"ד רובין טורס), שבו כב' השופט חיות הרחיבה את הביטוי "הסעת סיור" ככולל גם כניסה לאתרי תיירות, באופן שגם הם יחובו בשיעור מס אפס ולא יותר מזה, טענו באי-כוח המשיב כדלקמן:

בעוד שבעניין **רובין טורס** לפרשנות המרחיבה שאימץ בית המשפט היה עיגון לשוני בהוראת החוק שנבחנה, בענייננו אין כל עיגון לשוני לפרשנות המוצעת על-ידי המערערת, שכן, **תקנה 12 לתקנות כוללת רשימה ספציפית של שירותים הניתנים** אגב לינה בבית מלון בגינם חל מע"מ בשיעור אפס. על-פי הנטען, כאשר המחוקק קבע רשימה ספציפית של שירותים כאמור, לא ניתן בדרך של פרשנות להוסיף שירותים שהמחוקק כלל לא ראה לנכון לציין במסגרת אותה רשימה. עוד טוענים באי-כוח המשיב, כי המדובר בפסק דין של בית משפט מחוזי, אשר סותר פסק דין אחר של בית משפט מחוזי, שניתן בע"ש 2791/96 **החברה המאוחדת לתיירות בע"מ נ' מנהל מע"מ**, שבו התקבלה עמדת רשות המיסים.

זאת ועוד: ב"כ המשיב מדגישים, כי על פסק הדין בעניין **רובין טורס** נמתחה ביקורת מלומדים, אשר ציינו כי פסק הדין מתעלם מלשון החוק הברורה ומתכלית המחוקק בעניין החלת שיעור מס אפס. באי-כוח המשיב הפנו למאמרם של מ' יציב ור' נאור **שירות הסעות לתיירים – מע"מ בשיעור אפס (בעקבות פס"ד רובין טורס)**, מיסים, שבו הצביעו המחברים על הקשיים שמעוררת אותה גישה, ובין השאר כתבו:



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

"משקבע המחוקק כי רק סוגי עסקאות מסוימים ייהנו משיעור אפס, נראה כי יש לכבד את רצונו. בכל הכבוד אל לבית המשפט לבטל את רצון המחוקק בשעה שהיטיב לנסחה תוך התבססות על 'תכלית החקיקה'. חזקה שהמחוקק התכוון למה שאמר במפורש".

באי-כוח המשיב מפנים גם לדבריו של א' פרידמן בספרו **מס ערך מוסף: החוק וההלכה** (2005), בהם הביע דעתו כנגד הפירוש שאומץ בעניין רובין טורס, וציין: "לדעתנו, במקרה זה אין לתת למושג 'הסעת סיור' פרשנות רחבה".... בנוסף, אם נקבל את פרשנותה של השופטת חיות, נפלה לרעה תיירים המגיעים לאתרי הסיור בכוחות עצמם ולא בהסעה. הם יאלצו לשלם את מלוא התמורה עבור הכניסה לאתר, סכום הכולל מע"מ בשיעור הרגיל" (שם עמ' 518).

באי-כח המשיב מוסיפים, כי פרשנותה של המערערת מביאה לעיוות ולאפליה, שכן על-פי גישתה, מקום בו עוסק מבצע עסקאות שעניין פעילות שטח, כגון רכיבה על אופניים וסנפלינג, יחול מע"מ בשיעור מלא. אולם, מקום בו מתווספת לפעילות זו בסוף היום **לינה בשטח**, הרי, אליבא דמערערת, שתי עסקאות נפרדות אלה תחובנה במע"מ בשיעור אפס.

דיון והכרעה לעניין תחולת סעיף 30(א)(8)(ב)

21. במחלוקת זו, ולו לעניין התוצאה המשפטית, דעתי כדעת המשיב, אם גם איני מקבלת את מלוא נימוקיו.

ראשית, לעניין החלופה אשר בס"ק (1) להגדרת שירותי סוכנות נסיעות, אציין, כי החוק הספציפי העוסק ישירות במס בשיעור אפס הוא חוק מע"מ, ובו נאמר במפורש כי מס בשיעור אפס יחול על "הסעת סיור של תייר" והארוחות הנלוות, ולא על **כל סיור** ומרכיביו. על כן, גם אם המונח **סיור** בחוק שירותי תיירות רחב במשמעותו, אין



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

הוא מביא להחלת מס אפס על כל השירותים שנותנת המערערת בגדר הסיוורים מטעמה בארץ. לשון אחר, לשון חוק המע"מ גוברת ומצמצמת את המשמעות שניתן ליתן להוראה (ב1), המפנה לחוק שירותי תיירות. גם באשר לחלופה אשר בס"ק 3 להגדרת שירותי תיירות, אין מקום להשתחרר מהמסגרת הכללית שנקבעה בחוק המע"מ.

אשר לטענה שהסעיף עוסק בעמלות בלבד, אציין, כי לכאורה, על פניה, לשון סעיף 30(א)(8)(ב1) כשלעצמה מאפשרת את פירוש המערערת ואינה מחייבת קביעה שהכוונה לעמלות הסוכנות בלבד. ואולם, הפירוש שמציע המשיב מתחייב מהבחינה הלשונית, לאור הנימוק השני שהעלה המשיב, המתייחס לסעיפים קטנים (א) ו-(ב) לסעיף 30(א)(8) לחוק, אשר אליבא דפירוש המערערת, הם מיותרים (ראו לנימוק זה גם ע"ש 2791/96 **החברה המאוחדת לתיירות בע"מ הנ"ל**). סעיפים קטנים אלו מגדירים בצורה מפורטת וצרה יותר את גדר העסקאות עם התיירים לגביהם יחול מס בשיעור אפס.

יתר על-כן, המערערת טרחה והגיעה להסכם עם המשיב בעניין השומה, הסכם שעליו היא נשענת בטיעוניה, ואשר יבחן להלן. גם הסכם זה מיותר לכאורה, אם ממילא כל השירותים שהיא נותנת לתיירים נכנסים לגדר מס אפס. באותו הסכם נקבע בין השאר, בסעיף 2: "יותר לעוסק לגבות את מס התשומות ששילם בגין **פעילות שטח הכוללות לינה בחיק הטבע**, באכסניות ובבתי מלון וכל הנלווה להם כשירות שנהוג לתיתו בבתי מלון". הוראה זו, הקושרת את הזכות הנטענת הנוגעת לפעילות השטח **ללינה**, אינה עולה בקנה אחד עם טענת המערערת, לפיה כלל שירותי התיירות שהיא מעניקה נכנסים לגדר שיעור מס אפס, ללא קשר להסדרת הלינה, ומס התשומות שגולגל אליה ניתן לקיזוז.

אכן, לא רק בבית המשפט המחוזי בעניין **רובין טורס**, אלא גם בבית המשפט העליון בע"א 460/00 **ממן מסופי מטען הנ"ל**, ננקטה, בדעת רוב, גישה מרחיבה לעניין המונח "סיוור" בפסוק "הסעת סיוור של תייר ברכב מנועי" שבסעיף 30(א)(8)(ב2),



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

כאשר דובר בהסעת תיירים בין שדה התעופה למלון ומהמלון לשדה התעופה. בית המשפט העליון קבע:

"הסעה הנעשית במסגרת ולצורך סיוריו בארץ של התייר מהווה חלק אינטגרלי מן השירותים האחרים המוענקים לתייר גם כאשר ההסעה היא משדה התעופה ליעד של התייר או להחזרתו מן המקום בו הוא שוהה לשדה התעופה ... השכל הישר, ההיגיון המשפטי, המדיניות המשפטית המונחת בבסיס הוראות סעיף 30 בכללותו, תכליתו של הסעיף הקונקרטי, הצורך בפרשנות הומוגנית בין הוראות אותו חוק שנחקקו לאותה מטרה, כל אלה מובילים אותי למסקנה כי שירותי ההסעה בענייננו באים בגדר "הסעת סיור של תייר" כמשמעותו בסעיף 30(א)(8)(ב)(2)".

ברם, גישה מרחיבה זו אין בה כדי לשנות את פני התמונה בעניין דנן, מאחר שהמחלוקת בו אינה עוסקת ב"הסעת סיור", אלא בפעילויות שטח למיניהן. כמו כן, גם אם ברוח קביעת בית המשפט העליון שם ניתן לומר, כי כלל הפעילויות השטח שבהן מדובר הן בגדר "סיור בארץ", ההקלה ניתנה בסעיף 30(א)(8)(ב) לא לכל היבטי הסיור, אלא ספציפית ל"הסעת סיור", דהיינו - להיבט התחבורתי של הסיור.

לסיכום, לשיטתי, ההוראה בסעיף 30(א)(8)(ב) אינה מבססת את זכות המערערת למס בשיעור אפס לגבי כל פעילויות השטח כטענתה. אכן, הוראה זו מפנה גם לחוק שירותי תיירות, דבר המוסיף לכאורה נופך של הרחבה, ואולם, המסגרת הכוללת שנקבעה בחוק הספציפי לעניין המע"מ גוברת, בהשליכה על הפרשנות שניתן ליתן לס"ק (ב1).

העובדה שהספק נותן שירות לינה, סעיף 30(א)(8)(א) לחוק

22. אעבור לנימוק הערעור הראשון, העוסק בשירותים אגב לינה המוענקים לתייר. סעיף 30(א)(8)(א) לחוק משית מע"מ בשיעור אפס בגין:



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

"לינה של תייר בבית מלון ושירותים נוספים שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת הניתנים אגב לינה כאמור".

השירותים הנוספים אשר נקבעו על-ידי שר האוצר פורטו כאמור **בתקנה 12ב לתקנות מע"מ**, שהובאה כלשונה לעיל (סעיף 6). שיקול זה, כאמור, אינו נוגע לספק סמינרים ארכיאולוגיים, מאחר שאין מחלוקת שאינו מספק לינה.

לאור העובדה שפורטה בתקנה רשימה ספציפית, מתבקשת לכאורה המסקנה שמדובר ברשימה סגורה, וזאת גם אם יש לפרש בצורה רחבה כל אחד מהשירותים, לאור התכלית שלה טוענת המערערת, בהצביעה על הפסיקה שהובאה לעיל. כל השירותים המנויים ברשימה קשורים ללינה בבית המלון, כנובע מנוסח הסעיף ברישא. שירותים אלו נלווים, על-פי המקובל, לשימוש בחדר המשמש ללינה ולמנוחה, כמקום המשמש בסיס לאירוח, ובכלל זה להנחת החפצים והבגדים של התייר. המחוקק, אפוא, ראה לנכון להעניק משקל רב לעובדת אספקת הלינה, שהיא הפונקציה העיקרית של בתי המלון.

23. על-פי טיעון המערערת, הפעילויות שאליהן התייחסה השומה הן פעילויות במסגרתן התקשרה המערערת עם הספקים על מנת לספק שירותי הלנת תיירים ושירותים שונים לתיירים אגב אותה לינה, פרט לספק **סמינרים ארכיאולוגיים**. הספקים האחרים שבשומה המתוקנת מספקים, על-פי גרסת המערערת, שירותי לינה לקבוצות התיירים - אם באמצעות אוהלים בדואים ענקיים ואם באמצעות אוהלי ענק אחרים, שהם כולם מסודרים, מרווחים ומצוידים היטב. נטען על-ידי המערערת, כי אוהלים אלו כמוהם כ"בית מלון", שכן הגדרת בית מלון בחוק רחבה: **"בית מלון, לרבות פנסיון, בית מרגוע, בית אירוח, אשר נהוג להלין בו בתמורה לפחות חמישה אנשים"**. כך גם את הפעילויות הנוספות אותן מארגנים הספקים, שהן: אספקת ארוחות ופעילויות הווי שונות, כגון רכיבה על גמלים, סנפלינג, טיולי ג'יפים וכו', ניתן לכלול, על-פי טיעון המערערת, בגדרה של תקנה 12ב(7) לתקנות, הנזכרת כ**פעילויות**



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

ספורט (ס"ק 7). לכן, לשיטת המערערת, מדובר בשירותים המזכים אותה במע"מ בשיעור אפס.

24. לשיטת המשיב, מכלול פעילויות הווי אלו, הם שירותים "עצמאיים", אשר לפי עצם טיבם מהווים במצבים רבים **מרכזי אירוע בפני עצמם**, או **תכליות הסיור**. מחקירתו של עד המערערת **גייבל** עלה, כי פעילות השטח החווייתית היא "המטרה של הטיולים", וכדבריו: "המטרה היא לתת תכנית איכותית במטרה להביא את הילדים האלה לזיקה לעם שלהם ואולי עליה", וכן: "הם מטיילים במשך היום, עושים פעילויות אופניים סנפלינג ובלילה **מגיעים לחניון או למקום הלילה**" (פר' מיום 5.11.09 עמ' 5-7). למול תיאור זה, מתעוררת השאלה האם ניתן לומר כי פעילויות אלו ניתנות "אגב לינה", או שנכון לומר כי הלינה טפלה לפעילות החווייתית, ומכל מקום אינה קשורה לה? לשיטתי, העובדה שהפעילות היא **תכלית הסיור**, אינה מונעת את הקביעה כי מדובר בפעילות "אגב לינה" במקרה המתאים, מאחר שגם כאשר מדובר בפעילויות שמארגן בית מלון, ניתן לומר כי הנאות היום הן העיקר. בנוסף, מתעוררת השאלה האם **רכיבה על גמלים** או **טיולי ג'יפים** הם בגדר "שימוש במתקני ספורט ובריאות" (ס"ק 7 לת/12) במובן המקובל. להערכתי, אם בית המלון היה מארגן יציאה לפעילות ספורט מעין זו, כפי שהוא מאפשר שימוש בחדרי כושר, לא היינו רואים קושי לראות פעילות זו כנכנסת לס"ק 7, בשל ההבנה שזה שירות ספורטיבי שבית המלון מעוניין לתיתו כדי להעשיר את חוויית האירוח, תוך הכירו בצורך של התייר לגוון את היבטי שהייתו בו. כזה הוא גם השימוש בבריכות השחיה המופיעים שם בס"ק (2). לכן, השאלה שיש להשיב עליה בהקשר זה היא אם יש להשוות בין **לינת בית מלון לבין לינה בשטח** שמעמיד הספק. לשאלה זו מצטרפת שאלה נוספת, והיא: האם בכל מקרה בו הספק מספק פעילות שטח וגם בסופו של יום לינה, פעילות השטח היא "אגב לינה", ונכנסת גם היא לגדרה של ההקלה.

25. יש להדגיש, כי שאלת הקשר בין פעילות היום לבין הלינה שנכללה בשירות שסופק למערערת על-ידי הספקים לא התבררה לפני כל צרכה במישור העובדתי. על-פי תצהיר גייבל, הספקים **טיפוס טיולים מיוחדים ומרעולים** סיפקו גם שירותי לינה.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

לא הובהר אם הם סיפקו גם פעילויות יום בנפרד מלינה, וכאשר סופקה לינה - האם פעילות היום הייתה "אגב לינה", או שיש לראותה כפעילות עצמאית. שאלה זו היא שאלה פרשנית. שני הצדדים לא בחנו את המונח האמור ולא הבהירו מהם לשיטתם המבחנים הרלבנטיים לגביו. כך, האם פעילות בזמן סמוך ללינה היא פעילות "אגב לינה", כגון פעילות בשעות הבוקר המוקדמות או פעילות בשעות הערב המאוחרות, או שנדרש שהפעילות תהא קשורה **למקום** הלינה, או שבכל מקרה עובדת אספקת הלינה הופכת למרכזית. יש לציין, כי השירותים שנקשרו ללינה בתקנה 12(ב) שהובאה לעיל לא נקשרו בזמן ללינה בבית המלון, גם אם נקשרו מטבע העניין למקום. מכל מקום, לא התבהר לי אם טענת המשיב, לפיה מדובר בפעילות יום בלבד, מיוסדת על ההשקפה שאין קשר בין פעילות היום לבין הלינה, בשל השוני בין הפעילויות, או שהיא מתעלמת מהעובדה שהספקים סיפקו גם שירותי לינה, בהיותה לשיטתו בלתי רלבנטית. אשוב לנושא זה בהמשך הדברים, לאחר בירור השאלה אם ניתן להשוות בין בית מלון לכל מקום אחר בו מסופקת לינה מסודרת בטבע.

26. על-פי תצהיר גייבל, השירותים אותם רכשה המערערת מהספקים תאמו את העדפותיה של כל קבוצה, וניתן לחלקם לשתי קבוצות: האחת – רכישת לינות שטח ושירותים נלווים, והשנייה – רכישת פעילויות יומיות בלבד, ללא לינה. עוד נאמר בתצהיר, כי בהתאם למדיניות המערערת, במקרים בהם חייבו הספקים במע"מ, ומקום שהחייב במע"מ היה בעבור שירותי לינת שטח ושירותים נלווים ללינה - קיזזה המערערת את מס התשומות ששימש לרכישת אותם שירותים, אך מקום שרכשה המערערת פעילויות יומיות בלבד, נמנעה המערערת מקיזוז מס תשומות. המערערת הוסיפה, כי במרבית המקרים הספקים לא חייבו אותה במס ערך מוסף בגין השירותים שניתנו לה, ולכן, ממילא ברוב המקרים לא היו למערערת מסי תשומות לקיזוז.

המערערת הסכימה (בסיכומיה), כי על **שירותי פעילות יומית בלבד** לא חל מע"מ בשיעור אפס, ולכן מקובל עליה כי אם לא חייבה את התיירים במע"מ, אין בידה לקזז את מס התשומות הכרוך בפעילות. ברם, המחלוקת בין הצדדים עמוקה יותר: לשיטת המשיב, היה על המערערת לחייב את התיירים **במס ערך מוסף בשיעור מלא**



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

בכל עסקה של מתן שירות שאינה אגב לינה בבית מלון. אעסוק במחלוקת זו בהמשך הדברים.

27. בדיקת המשיב העלתה, לטענת באי-כוחו, כי העסקאות עם התיירים שהתבצעו על-ידי הספקים שבמחלוקת, ואשר בגינם דיווחה המערערת על שיעור מס אפס, אינן עסקאות של לינה בבית מלון, השירותים שסופקו אינם שירותים המפורטים בתקנה 12ב, מה גם שלא ניתן "אגב לינה בבית מלון". באי-כוח המשיב הדגיש, על יסוד דברי כב' השופט טירקל בע"א 460/00 ממון מסופי מטען וניטול בע"מ הנ"ל (שדעתו שם הייתה דעת מיעוט בכל הנוגע להסעת תיירים משדה תעופה לבית מלון), כי המחוקק מנה בפירוט את העסקאות שעליהן יחול מס בשיעור אפס, וחזקה שהתכוון למה שאמר מפורשות:

"המסקנה מכך היא שהמחוקק בא לעודד עסקות יצוא במטבע חוץ וכן פעילות שעניינה שירותי תיירות, אך לא בדרך כלל, אלא בעסקות שהוגדרו בפירוט, וחזקה עליו שהתכוון למה שאמר במילים מפורשות".

28. לשיטת באי-כוח המשיב, העסקאות שהמס החל עליהן הינו אפס פורטו בסעיף 30(א) לחוק, ואין פטור לעסקאות עם תייר אלא אם מדובר בשירות "אגב לינה", כשמדובר בלינה של תייר בבית מלון. הם מוסיפים, כי חוק שירותי התיירות מבחין בין "בית מלון" לבין "חניון". כך, למול הגדרת "בית מלון", שהינה:

"בית מלון, לרבות פנסיון, בית מרגוע, בית אירוח וכל מקום כיוצא באלה שבו מספקים או מציעים לספק, בתמורה, שירותי לינה לתשעה אנשים או יותר בעת ובעונה אחת".

"חניון" מוגדר בחוק שירותי תיירות בסעיף 1 כדלקמן:



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

"חניון" – שטח שהוכשר ללינה בתנאי שדה שבו מספקים או מציעים לספק, בתמורה, שירותי לינה לתשעה אנשים או יותר בעת ובעונה אחת...".

לאור הגדרות אלו שבחוק שירותי תיירות, טוענים באי-כוח המשיב, כי המחוקק מבחין באופן ברור בין לינה בבית מלון לבין לינה בחניון שטח, ולשיטתו, **לינה בתנאי שטח** איננה **לינה בבית מלון**. הם מוסיפים, כי מאחר שבחוק נקבע שרק בגין לינה בבית מלון והכרוך בה יחול מס בשיעור אפס (בסעיף 30(א)), הרי מכלל הן אתה למד על הלאו. אילו המחוקק היה מעוניין להעניק חבות במס בשיעור אפס גם ללינות שטח, היה עליו לציין זאת במפורש, ומשלא עשה כן, לא ניתן עוד לכלול בהגדרת בית מלון גם לינות שטח.

29. באי-כוח המשיב מוסיפים, כי פרשנותה של המערערת מביאה לעיוות ולאפליה, שכן על-פי גישתה, מקום בו עוסק מבצע עסקאות שעניין פעילות שטח, כגון: רכיבה על אופניים וסנפלינג, יחול מע"מ בשיעור מלא בשל עסקאות אלה. אולם, מקום בו מתווספת לפעילות זו בסוף היום לינה בשטח, הרי שלשיטת המערערת שתי עסקאות נפרדות אלה תהיינה חבות במע"מ בשיעור אפס. לדבריהם לפרשנות זו אין עיגון בחוק, ואף לא הצדקה כלכלית, והיא מביאה לאפליה. עוד טוענים באי-כוח המשיב, כי במקום בו עסקינן בהוראת חוק הפטרת מתשלום מס, יש לפרש את לשון החוק על דרך הצמצום, ומפנים לע"א 362/79 **מנהל המכס והבלו נ' טלרד תעשיות טלקומוניקציה ואלקטרוניקה בע"מ וערעור שכנגד**, פ"ד לה(2), 57, 59-60 (1980), בו נאמר:

"כמו כן, הלכה פסוקה היא, שבפירוש הוראת חוק, המטילה מס, אין להרחיב את החובה מעבר להוראת המחוקק על פי לשונו, ובהוראת חוק, המקנה פטור ממס, אין להרחיב את הפטור מעבר להוראת המחוקק".



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

הכרעה לעניין השלכת מתן שירותי הלינה

30. אני סבורה, כי העובדה שמדובר ב"לינות שטח" – בשונה מלינות בבית מלון – אין בה כדי לעמוד לרועץ למערערת במחלוקת בה עסקינן. ראשית, אציין, כי הגדרת "בית מלון", בין בחוק מס ערך מוסף ובין בחוק שירותי התיירות, רחבה ביותר, כעולה מהשימוש במונח "לרבות", וכאשר בחוק שירותי התיירות מובהר, כי היא כוללת גם "כל מקום כיוצא באלה שבו מספקים או מציעים שירותי לינה". אכן, בחוק שירותי התיירות מופיע בנפרד גם "חניון" כמונח נפרד, אבל לא מצויה אבחנה בין המושגים בחוק המע"מ. יתר על-כן, מעיון בגוף הוראות חוק שירותי התיירות, ניתן ללמוד כי חרף השוני בהגדרה, משווה מצבו של "חניון" למצב בית מלון. כך, סעיף 2 כולל כשירותי התיירות גם בית מלון וגם חניון, וסעיף 3 קובע, כי השר רשאי לקבוע דרישות ומבחנים לעניין רישוי שירותי התיירות, למעט "בית מלון וחניון". כמו כן, לא מצאתי לפני הסבר מדוע מהיבט ההשפעה על יתרות מט"ח יש חשיבות דווקא ללינה בבית מלון ופחות לחוויה של הלינה במקום מוסדר בשטח, המעודדת תיירות לישראל לא פחות. יתר על-כן, מהחומר שבפני עולה מפורשות, כי המשיב עצמו הפחית מהשומה חשבוניות של ספקים שסיפקו לינות שטח.

אשר לטענת האפליה שהעלה המשיב, אציין, כי אין מחלוקת שהמחוקק קבע רק לחלק מהשירותים שמקבל התייר מס בשיעור אפס, בעוד שלאחרים נותר השיעור הרגיל. מכאן, שהמחוקק מבחין בין השירותים, ו"מפלה" חלק מהם לטובה. השאלה היחידה היא – האם האבחנה מעוגנת בחוק.

31. כבר אמרתי לעיל, כי לא נפרשה לפני תמונה מפורטת לגבי פעילויות השטח, באופן שהיה עולה בדי, בין השאר על יסוד התמונה העובדתית, לקבוע איזו פעילות שטח ניתנה "אגב לינה" ואיזו לא. טיעון המערערת היה גורף: בכל מצב שבו ספק פעילות השטח סיפק גם לינה עלה מטיעונה כמובן מאליו כי מדובר בשירות אגב לינה. גם המשיב לא נכנס לפרטים ולא הסביר כיצד, בין ברמה העובדתית ובין ברמה



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

העקרונית, הוא מבחין בין פעילות שטח שהיא עצמאית ונפרדת לבין פעילות כזו שהיא "אגב לינה". האם לדידו כל פעילות שטח היא נפרדת?

במצב דברים זה, אני רואה לנכון לרכז את הדיון בנושא זה בגדר נושא אחר שייבחן להלן, העוסק **בהסכם השומה**, שדן באותם נושאים. להבנתי, הסכם השומה מספק את התשובה לעניין "לינות השטח", ומאחר שאין הוא עורך אבחנה בין סוגי פעילויות היום כאשר הספק סיפק גם לינת לילה, יש מקום לנהוג דין שווה לגבי כל פעילויות היום שסופקו יחד עם לינת לילה. אסביר גישתי להלן.

השלכת הסכם השומה

32. יישום הדין, כפי שתואר לעיל, על העובדות הרלבנטיות, צריך להיעשות יחד עם בחינת הסכם השומה בין הצדדים, שעסק באותם נושאים, לאחר שהוגשה השגה לתקופה 2001-2000.

כאמור, מדובר בנימוק הערעור השלישי. אין מקום להניח שבהסכם הועמדו לטובת המערער זכויות שאחר במצבה לא היה מקבל. משנשללת אפשרות אפליה לטובה, יש מקום להניח כי ההסכם משקף גם את פירוש החוק המקובל על המשיב.

מההסכם עולה (סעיף 1.1), כי עסקאות של **הסעת תיור וארוחות אגב הסעות** אלה חבות בשיעור מס אפס, אם חברת האוטובוסים תוציא למערער חשבונית מע"מ בשיעור מלא, ובתנאי שצוין בסיפא לאותו סעיף לגבי פרטי החשבונית. הוראת סעיף 1 להסכם היא כדלקמן:

"1. יותר לעוסק לנכות את מלוא מס התשומות ששילם בגין ארוחות לתיירים.

על אף האמור לעיל, על ארוחות תיירים שסופקו לאחר 1.6.02 יחולו הוראות אלו:



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

1.1 אם חברת האוטובוסים תוציא לעוסק חשבונית מע"מ בשיעור מלא, והחברה עצמה תחשב 'המסיע', אזי יותר לחברה לנכות את מלוא מס התשומות בגין ההסעה והארוחות הנלוות להן (שיסופקו ע"י ספקי הארוחות) ולחייב את התיירים במע"מ בשיעור אפס רק בתנאי שבחשבונית שתוצא לתייר יתקיימו התנאים שבתקנה 12(א)(3) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – התקנות) וכן יתקיימו התנאים שבתקנה 12(א)(4) ביחס לחשבוניות שתוציא לחברה ע"י ספקי הארוחות".

סעיף 2 להסכם השומה מתייחס ישירות לפעילויות שטח, ובו נאמר: "יותר לעוסק לגבות את מס התשומות ששילם בגין פעילויות שטח הכוללות לינה בחיק הטבע, באכסניות ובבתי מלון, וכל הנלווה להם כשירות שנהוג לתיתו בבתי מלון".

על פניו, סעיף זה משווה בין לינה בחיק הטבע ולינה בבית מלון, לעניין פעילויות השטח המסופקות. הסעיף אינו מבחין בין סוגי פעילויות השטח (בין אלו המרוחקות בזמן ובמקום מהלינה לאחרות), אלא מדבר באופן גורף על פעילויות שטח הכוללות לינה בחיק הטבע.

בסעיף 3 פורטו עסקאות שלגביהן לא יותר ניכוי מע"מ: "לא יותר לעוסק לנכות את מס התשומות ששילם בגין ביקורים באתרים, ארגון מופעים ופעילות דיסקו, ביקור במוזיאונים, פעילויות מים וסמינרים".

סעיף 2 אינו מתייחס ישירות למע"מ שייגבה מהתייר. הוא הדין לגבי סעיף 3.

בסופו של ההסכם נאמר, כי ההסדר יחול כל עוד לא יפורסמו הוראות אחרות או הבהרות בכתב לעניין סוכני הנסיעות



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

33. על-פי עמדת המשיב, סעיף 2 משמיט את היסוד לטענות המערערת. המשיב מדגיש, כי סעיף זה אינו קובע כי הספקים יוציאו למערערת חשבונית מס בשיעור מס אפס, ואף אינו קובע כי העסקה שמבצעת המערערת עם התייר הינה בשיעור מס אפס, אלא כל שנקבע בו הוא, כי המערערת זכאית לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות שמוציאים לה הספקים. לכן, לשיטת המשיב, לשון ההסכם מלמדת כי לא הוסכם שכלל העסקאות שמבצעת המערערת, ובתוכן לינות בשטח ופעילויות שטח, חבות בשיעור מס אפס. כך, ההסכם קבע מפורשות, כי הסעות תיור וארוחות המסופקות אגב הסעות אלה הינן חבות בשיעור מס אפס, ועל כן, **לגביהן** בלבד המערערת זכאית להוציא לתיירים חשבוניות מס בשיעור אפס.

34. המערערת טוענת מנגד, כי בבסיס הסכם השומה עמדה ההנחה שהיא אינה מנפיקה לתיירים חשבוניות הכוללות מע"מ, ולפיכך, הטיפול הרלבנטי הינו בצד התשומות שלה. לשיטתה, כך יש לפרש את האמור בסעיפים 2 ו-3 להסכם. לשיטתה, את סעיף 2 יש לפרש כמתייחס לזכותה לנכות את מס התשומות ששילמה בגין השירותים, בנוסף לזכותה לחייב את אותם תיירים במע"מ בשיעור אפס בגין שירותים אלו, ואת סעיף 3 יש לפרש כמתייחס לכך שביחס לפעילויות יומיות, שאינן כוללות לינה, אותן תספק המערערת לתיירים, כגון ביקורים באתרים ועוד, הרי שהמערערת לא תהא זכאית לנכות את מס התשומות ששילמה בגין השירותים. "מאידך, כאמור היא תוכל שלא לחייב את התיירים במע"מ" (סיכומי המערערת, עמ' 8). אליבא דמערערת, סעיף 3 להסכם השומה חוזר על האמור בנוהל המע"מ שיפורט להלן.

דיון והכרעה לעניין הסכם השומה

35. הדעת נותנת, כי כלל המחלוקות בין הצדדים עלו בעת הדיון שהביא להשגת ההסכם עם פקיד השומה, ובכלל זה סוגיית המס שיש לגבות מהתייר בגין רכישת השירות מהמערערת. מהיבט זה נטייתי היתה תחילה לומר שבסוגיות שהסכם השומה אינו עוסק בהן ישירות – כגון, בשאלה האם יש ביד המערערת שלא לחייב את התייר



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

במע"מ מבלי לחוב במע"מ בעצמה – יש יסוד של ממש לטיעון המערערת, לפיו התקבלה על דעת המשיב עמדתה, **כעולה מטענת המערערת שלא הוכחה, לפיה כך נהגה.**

מאידך, טענות המערערת מעוררות במישור העיוני קשיים של ממש. ידוע גם למערערת, כי מס בשיעור אפס – כמוהו כפטור ממע"מ – אינו הכלל על-פי החוק, אלא היוצא מהכלל, או כלשון המערערת בסיכומיה: "הטבה". ברי, כי הבסיס המשפטי לקבלת הטבה כזו צריך להיות מוצק. לא ניתן לומר, כי חרף העדר הוראה מפורשת בחוק או בהסכם המבססת שיעור מס כזה, ניתן לראותו כמובן מאליו. לכן, בסופו של דבר, אני מתקשה לקבל, על יסוד ההסכם בלבד, את טענת המערערת, כי בבסיס הסכם השומה עמדה ההנחה שהמערערת מצידה אינה מנפיקה לתיירים חשבונות הכוללות מע"מ וכי יש בידה להמשיך להתנהל כך. יתר על-כן, הסכם השומה מתייחס לחיוב התייר במע"מ בשיעור אפס בסעיף 1.1 בלבד, ואין כל התייחסות לנושא בסעיפים 2 ו-3 (ראו לעיל). השוני בהתייחסות מלמד לכאורה שהוסכם כי יחול דין שונה, בכל הנוגע לעסקאות שאליהם מתייחסים סעיפים 2 ו-3 לעומת אלו שאליהם מתייחס סעיף 1. על כך אוסיף, כי תצהיר המערערת לא התעכב על עובדות המבססות טענה כי "אומד דעת" הצדדים בעת החתימה על הסכם השומה מוביל לעמדת המערערת לעניין אי-חיוב התיירים במע"מ. לכן, לשיטתי, בסופו של דבר, בהסכם מצויים חללים אשר אין בידי למלאם באופן הנטען על ידי המערערת.

36. על יסוד האמור, הגעתי למסקנה כי הסכם השומה שלפני, כשלעצמו, אינו מבסס דווקא את עמדת המערערת במחלוקת לעניין אי-גביית מע"מ מהתיירים כאשר לא חלות הוראת סעיף 30 לחוק לעניין מס בשיעור אפס. עם זאת, מצאתי כי בשלושה נושאים הסכם השומה אמנם מחזק את עמדת המערערת בסוגיות שעלו לפני. **האחד** – ההשוואה שעושה ההסכם בין לינה בחיק הטבע לבין לינה בבתי מלון (בסעיף 3), בניגוד לטענת המשיב לפני, לפיה אין להשוות בין השניים; **השני** – העובדה שאין בו אבחנה בין סוגי פעילות שטח, ובכלל זה בין פעילות שהיא "מרכז החוויה" לבין פעילות שטח אחרת, התומכת בגישת המערערת. עולה מנוסח סעיף 2 לכאורה, כי די



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

בכך שספק פעילויות השטח סיפק גם "לינה בחיק הטבע" כדי שיותר למערכת לגבות את מס התשומות ששילמה לו. **השלישי** – מצאתי, כי מסמך מאוחר יותר להסכם, בחתימת אשר פאר (מ/5), מחזק את טענת המערכת, כי הוסכם שהדיווח בגין כלל השירותים הנלווים **ללינה בשטח**, ללא אבחנה, יהיה בשיעור אפס. לכן, אם המסקנה הקודמת (השניה) הוסקה ללא יסוד מוצק, המסמך האמור מבסס אותה. לעניין מסמך זה ראו להלן.

37. בחקירתו הנגדית עומת פקיד השומה **אשר פאר** עם המסמך מ/5 (פרי מיום 5.11.09 עמ' 27), שנמסר למערכת בגדר גילוי מסמכים, ואשר בו מול המונח "סימוכין" נכתב - "חווייה ישראלית, תרשומת לדיון". במסמך זה נאמר, בס' 5:

"הוגשה השגה אשר בעקבותיה נערך הסכם שפרטיו כדלהלן (בתאריך 30.5.2002).

... יותר בניכוי מס התשומות בגין לינה בשטח וכל הנלווה כפי שמקובל בבתי מלון (נכנס בהגדרת בית מלון בסעיף 1). **הדיווח בגין מתן שירותים אלה יהיה בשיעור 0%.**

5.4 לא יותר ניכוי מס תשומות בגין ביקור באתרים, ארגון מופעים, פעילות דיסקו, ביקור במוזיאונים וכדומה".

38. בחקירתו ביקש אשר פאר להתנער ממסמך זה, אף שהודה כי נכתב על ידו:

"אני כתבתי זאת בתור הצעה. אני חייב לומר, כפי שאמרתי כבר, שאינני מוסמך לקבוע שום דבר ומי שמוסמך הוא המחלקה המקצועית, שעברה על ההסכם ובעקבות החלטותיה הוא נכתב כפי שנכתב ולא כפי שאני כתבתי במסמך מ/5, ולכן אין כל משמעות למסמך זה" (שם).

אין בידי לקבל אמירה זו. גם אם מדובר במסמך פנימי בלבד של המשיב, שהוכן לצורך דיון פנימי, יש במסמך, שנכתב לאחר ההסכם, כדי ללמד למצער על הדברים שנאמרו והובנו במוגעים עם המערכת עובר להסכם. אחרי הכל, לעניין הסכמי



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

השומה והמגעים הקודמים להם, המערערת אינה עומדת ישירות מול "המחלקה המקצועית" אצל המשיב, אלא מול פקידי השומה, ודבריהם של האחרונים מחייבים את המשיב. על יסוד המסמך מ/5, אני קובעת כי היה מובן לצדדי הסכם השומה כי בכל פעילות שטח שסופקה ע"י ספק אשר סיפק גם לינה, **גם כאשר מדובר בלינה בשטח**, יעמוד שיעור המס על אפס ויתאפשר הקיזוז בצד התשומות, זולת אותן פעילויות שנגרעו במפורש בהסכם. אוסיף, כי גם בנוסח זה אין אבחנה בין סוגי פעילויות השטח.

39. בהתייחס להשוואה האמורה בין לינה במלון ללינת שטח, ולאור טענות המשיב, לפיהן פעילויות השטח הן נפרדות מהלינה, אשוב לטיעון המשיב לענין המונח "אגב לינה" אשר בסעיף 30(א)(8)(א).

אכן, הפירוש הפשוט של הביטוי "אגב לינה" הוא שמדובר בפעילות טפלה ללינה המצטרפת ללינה, מאחר שהיא קשורה באופן טבעי לפעולת הלינה. כך למשל, ארוחות הבוקר והערב נקשרות ללינת הלילה, וגם לכאורה ארוחות צהריים במלון נקשרות למנוחת הצהריים הנזקקת למיטה, ולעיתים גם פעילות ספורט במלון או בחצרו נקשרות ללינה (כגון שחייה בבריכה או פעילות בחדר כושר). פעילויות כאלה מקובל לקבל בבתי מלון, בצד הלינה.

קשה יותר לקבוע, כי פעילות של **רכיבה על גמלים** או **נסיעות בג'יפים** או **טיולי אופניים**, או **סיורים ארכיאולוגיים** קשורות באופן ממשי ללינה, בין בבית מלון ובין בחניון, זאת, גם כאשר לינה כזו מוסדרת ע"י הספק (ראו גם הדיון לעיל בנושא זה). ואולם, כפי שנאמר, נראה כי הסכם השומה התייחס לפעילויות שטח באופן כללי כפעילויות אשר יוכלו להיחשב אגב לינה, גם אם הלינה היא בחיק הטבע, מבלי להבחין בין סוגי הפעילויות או להדגיש את התכונה שתהפוך את הפעילות לכזו שניתן לראותה כפעילות "אגב לינה". לכן, להבנתי, היה ביד המערערת להבין כי כלל פעילויות השטח יחסו בצל הלינה. הערכתי זו מבוססת גם על ההערכה שדבר מתן שירותים כאלו הועלה בדיוני ההשגה שקדמה להסכם, והדעת נותנת שנציג הרשות היה רואה צורך להבהיר מפורשות בהסכם כי יש להפריד בין סוגי הפעילויות, אילו



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

סבר כך (כגון, להבהיר כי פעילות שטח חווייתית הנערכת בצהרי היום דינה שונה מזו הנערכת בסמוך ללינה).

40. המסקנה העולה היא, שההסכם לא הבחין בין סוגי פעילויות שטח הניתנות על-ידי ספק הלינה (זולת אותן פעילויות שנגרעו במפורש בהסכם בסעיף 3), בין במלון ובין בחיק הטבע, ובין כשמדובר בפעילות חווייתית אתגרית, אשר לשיטת המשיב יכולה להיחשב כמרכזית, וככזו - אינה טפלה ללינה. לכן, משהוכח באמצעות חשב המערער, יוסף גייבל, כי הספק **טיפוס סיפק** גם לינה, וכך עשה גם **מרעולים** מדי פעם, יש לדחות את טענת המשיב בהקשר לחשבוניות הרלבנטיות לעסקאות הלינה, ולקבוע שהעסקאות נכנסות לגדר סעיף 30(א)(8)(א) לחוק, **כשהספק נתן שירות לינה**.

לגבי עסקאות אחרות שסעיף 30(א)(8)(א) לחוק לא חל עליהן מכח הלינה, דהיינו - לגבי פעילויות יום בלבד - לשיטתי, מההסכם לא עולה כי היה בידה של המערער ככלל שלא לחייב במע"מ את התיירים. נושא אחרון זה יורחב להלן, בהקשר להוראות התאמ"ו, כאשר המערער טוענת כי חיובה בשומה בגין פעילויות יומיות עומד בסתירה לא רק להסכם השומה, אלא גם לנוהל המע"מ. כאמור, קבלת טענתה אינה מתחייבת על-ידי הסכם השומה. נותר לברר אם יש לטענה בסיס בנוהל המע"מ.

סיכום ביניים

41. המסקנה העולה מהאמור עד כה, היא שיש לקבל את הערעור בכל הנוגע לעסקאות הכוללות לינה, וזאת גם כשמדובר בלינה בשטח. לכן, יש להפחית מהשומה את עסקאות **טיפוס ומרעולים** הרלבנטיות. ואולם, לא עולה מהחוק או מהסכם השומה כשלעצמו, כי בעסקאות אחרות מול התיירים, שאינן נכנסות לגדר הוראות החוק הקובעות שיעור מס אפס, היה ביד המערער שלא לגבות מע"מ.

נותר לבדוק האם הוראות התאמ"ו משנות את התמונה.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

השלכת הוראות התאמ"ו

42. לשיטת המערערת, גם אם לגבי פעילויות יומיות (שאינן כוללות לינה) לא חלה הוראת שיעור אפס, היה בידה שלא לחייב את התיירים במע"מ עסקאות כאשר לא קיזזה את מס התשומות הכרוך בעסקה, וזאת למצער מכח הוראות התאמ"ו.

43. המערערת טענה, כי הוראות נוהל המע"מ, סעיף 63.211 לתאמ"ו (תדריך אגף המכס והמע"מ) מתווה את הדרך שנקטה על ידה. טענה זו נדחתה בהשגה. הוראת התאמ"ו קובעת:

"63.211 תשלום מע"מ על מרכיבי חבילת תיור שלא נכללו

בסעיף 30(א)(8) לחוק מע"מ.

211.1 בסעיף 30(א)(8) לחוק פורטו השירותים הניתנים לתייר בישראל והחייבים במס בשיעור אפס, הן כאשר מדובר בתייר בודד, והן בחבילת תיור.

211.2 כל יתר השירותים שלא פורטו בסעיף הנ"ל, חייבים במס בשיעור מלא (לדוגמא – ביקור באתרים, הספקת ארוחות שלא באמצעות מסייע וכד').

211.3 מובהר בזה כי ניתן לפעול באחת משתי השיטות הבאות:
(א) שירותים מהסוג הנ"ל, הנמכרים במסגרת חבילות תיור, לא יחויבו טכנית במס, אם לא נוכח מס התשומות לגביהם.

לדוגמא – עוסק, המוכר חבילת תיירות הכוללת גם ביקור באתרים, לא ינכה את מס התשומות הקשור בביקור באתרים ולא יתחייב במס על מרכיב זה.

(ב) עוסק, שיבחר לנכות את מס התשומות בגין מרכיבי חבילת תיור החייבים במס בשיעור מלא, יתחייב במס בגין עסקאות אלה.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

מחיר העסקה יהיה כגובה ערך התשומות לא כולל מס".

לשיטת המערערת, הרציונאל לנוהל זה כדלקמן: הנוהל מבקש לאפשר לעוסק להוציא תיירים, בגין כלל השירותים אותם הוא מספק להם, חשבונית ללא מע"מ, כאשר תשלום המע"מ האפקטיבי ייעשה דרך צד התשומות. בכך יוכל העוסק להימנע מפיצול חשבוניות, בנסיבות בהן הוא מספק שירותים "מעורבים" לתיירים, היינו, שירותים עליהם חל מע"מ בשיעור אפס ביחד עם שירותים עליהם חל מע"מ בשיעור מלא. כלומר, הנוהל מאפשר לעוסק להתנהל מול התיירים באופן אחיד, כאשר השוני בין שירות עליו חל מע"מ בשיעור אפס לבין שירות החייב במע"מ מלא, יבוא לידי ביטוי בצד התשומות.

עוד נטען על-ידי המערערת, כי מהוראת הנוהל עולה, שכל שנדרש מהעוסק כדי שיוכל שלא לחייב במע"מ עסקת מתן שירותי תיירות לתייר, הוא שלא יקזז את מס התשומות בגין מרכיבי העסקה. אכן, בסעיף 211.3 נאמר, כי בחירה בחלופה של אי-ניכוי מס התשומות תביא לכך שהשירותים "לא יחוייבו טכנית במס". פירושו של דבר, שהמס לא ייגבה ולא יידרש כאילו לא עמדה חובה על המערערת לגבותו.

מההיבט העובדתי, על-פי גרסת המערערת, כשרכשה פעילויות יומיות לא חייבה במע"מ את התיירים ולא קיזזה את מס התשומות (עדות גייבל, פר' מיום 5.11.09, עמ' 8). גרסה זו לא נסתרה. מכאן, שבכל הנוגע לסמינרים ארכיאולוגיים (ואולי גם לגבי חלק מעסקאות מרעולים, שבהם היתה רק פעילות יום). המערערת לא קיזזה מס תשומות, אך לא גבתה מע"מ מהתיירים. לשיטת המערערת, פעלה בדיוק לפי מה שנדרש ממנה על-פי הוראת התאמ"ו, כדי שלא יידרש ממנה מע"מ העסקה עם התיירים.

44. ע"פ גישת המשיב, הוראת סעיף 63.211 בכללותה דנה בתשלום מע"מ על מרכיבי חבילת תיור שלא נכללו בסעיף 30(א)(8) לחוק, היינו, על רכיבים בחבילות תיור החייבים בשיעור מס מלא, והיא קובעת כי במקרה בו שירותים החייבים במס בשיעור מלא נמכרים במסגרת חבילת תיור ביחד עם עסקאות בשיעור אפס, עומדות



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

בפני העוסק שתי דרכים לדווח על העסקה: **האחת**, לא לנכות את מס התשומות בגין השירותים שניתנו לו מספק, ובמקרה כזה לא יהא חייב בדיווח מס עסקאות בשיעור מס מלא בגין העסקה עם התייר. **השנייה**, העוסק ינכה את מס התשומות שקיבל מהספק, ומאידך דיווח מס עסקאות בשיעור מס מלא בגין העסקה עם התייר. עד כאן מדובר בהצגת ההוראה כלשונה. ברם, באי-כח המשיב מדגיש, כי תכלית הוראת סעיף 63.211 היא למסות (בשיעור מס מלא) **פעם אחת בלבד** עסקאות עם תיירים שלא חל עליהם סעיף 30(א)(8) לחוק, ומדגיש, כי המערערת לא פעלה כנקבע בהוראה זו. על-פי הסברם, הספקים אשר סיפקו למערערת את הפעילויות השונות החייבות בשיעור מס מלא הוציאו למערערת חשבוניות מס בשיעור אפס, וממילא לא היה מס כלשהו שדווח למשיב בגין עסקאות אלה, אך יחד עם זאת, אף המערערת לא חייבה את התיירים בשיעור מס מלא על העסקאות, אף כי עסקאות שאינן עומדות בהוראות החוק שבגין המס הוא אפס הן עסקאות חייבות. **על-כן, לאור תכלית הוראת התאמ"ו להביא לגביית מס "פעם אחת" בגין עסקאות כגון אלה, חויבה המערערת בגין מס זה.**

באי-כוח המשיב מוסיפים, כי תכלית הוראת התאמ"ו הייתה להקל על העוסק אשר מספק שירותים לתיירים אשר חלקם חבים במס עסקאות אפס וחלקם בשיעור מלא, באפשרה לעוסק לדווח על מלוא העסקה בשיעור אפס, כאשר **אי-ניכוי התשומות** בגין השירותים החייבים במס בשיעור מלא **יביא לידי גביית המס** בגין העסקה החייבת בשיעור מס מלא.

45. המערערת טוענת, כי בפועל, כאשר הספקים חייבו אותה במע"מ לגבי פעילויות יומיות **והיא לא קיזזה את מס התשומות** - הסיר המשיב מן השומה את החיובים שזקף לה. על-פי הנטען, כך עשה המשיב גם במקרים בהם פנה לספקים שלא חייבו אותה במע"מ וגבה את החיובים שזקף לה. לכן, השאלה אשר לשיטת המערערת יש להכריע בה היא, האם מקום בו הספקים נמנעו משום מה מלחייב אותה במע"מ עסקאות בגין השירותים שהם סיפקו לה והמשיב לא גבה מהם את המע"מ, האם אז זכאי המשיב לפנות למערערת ולדרוש ממנה את המס החסר. לטענת המערערת,



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

התשובה על כך היא שלילית, מאחר שהיא סותרת את הסכם השומה ואת נוהל המע"מ. המערערת מוסיפה, כי בדרישותיו הימנה, למעשה המשיב מחייב אותה במס בו חייב עוסק אחר.

46. לטענת המשיב, שגויה טענת המערערת, לפיה השומה יצאה לה מכיוון שהספקים לא חייבו בשיעור מס מלא. על-פי תצהיר אשר פאר, השומה יצאה למערערת בעקבות בדיקת ספרי המערערת, אשר העלתה כי העסקאות שביצעה עם תיירים אשר חבות בשיעור מס מלא לא חויבו כלל במס. הוא הוסיף, כי על מנת למנוע "כפל מס", בעת הוצאת השומה, המשיב בחן את המקרים בהם הספקים חייבו את המערערת בשיעור מס מלא בעקבות אספקת עסקאות החבות בשיעור מס מלא, ומשמצא כי חלק מהספקים אכן חייבו את המערערת בשיעור מס מלא, לא יצאה לגביהם הודעת שומה למערערת. לגישת המשיב, בדרך זאת נהג בהתאם לתכלית הוראת התאמ"ו.

הובהר גם, כי לשיטת המשיב, כאשר הספקים הוציאו למערערת מס בשיעור אפס וממילא לא היה מס כלשהו לדווח למשיב בגין עסקאות אלו – אין מדובר במקרה שבו לא נוכח על-פי בחירת העוסק מס התשומות. כדברי אשר פאר בעדותו:
"בהבנה פשוטה אם מישו חייב את המערערת בשיעור אפס, היא לא חויבה במע"מ ולא קיזזה מע"מ. לא היה מע"מ. חבות המע"מ חלה בכל מקרה על החוויה הישראלית, וכאשר היא נותנת שירות שהוא לא בשיעור אפס, חל שיעור מס מלא, כאשר הסייג הוא הוראת התאמ"ו ... אם לא חויב המדינה לא קיבלה, ובכל מקרה חלה עליו החבות במע"מ בגין עצם מתן השירות לאותו תייר".

על-פי הסבר באי-כח המשיב, "העוסק אשר קיבל שירות החב במע"מ בשיעור מלא אותו הוא נותן לתייר, נושא במע"מ באופן זהה בשתי הדרכים: כאשר הוא מקבל שירות החב במע"מ בשיעור מלא אשר גולגל עליו על-ידי נותן השירות והוא אינו מנכה מע"מ זה כמס תשומות, המשמעות היא כי נשא במס, וכך גם אם העוסק ניכה



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

כמס תשומות את המע"מ שגולגל עליו ומאידך משלם מס עסקאות בשל מתן השירות לתייר". עוד הם מסבירים, כי שעה שהמערערת, גם במקום בו העוסקים הוציאו לה חשבוניות בשיעור מס אפס על פעילויות השטח, לא חיובה את התיירים בשיעור מלא, אין לומר כי המערערת בחרה שלא לנכות מס תשומות (ולכן, בהתאם להוראת הנוהל, לא היה עליה לדווח ולשלם מס עסקאות), "שהרי משהוציאו למערערת חשבוניות שכללו מע"מ בשיעור אפס, לא היה מס תשומות לנכות. במקרה זה אי-הדיווח על-ידי המערערת על העסקאות כחבות במע"מ בשיעור מלא גרם נזק לקופת המדינה בגובה המס שלא שולם". ברוח זו, על פי המשיב, המערערת לא עמדה בהוראת הנוהל הנ"ל, שכן במקום בו העוסקים הוציאו לה חשבוניות בשיעור מס אפס, היה עליה להוציא לתיירים חשבוניות בשיעור מס מלא בשל עסקאותיה ולשלם את המס המתחייב.

דיון והכרעה בעניין השלכת הוראת התאמ"ו

47. בחינת הוראת התאמ"ו, על פניה, מביאה לשיטתי לקבלת עמדת המערערת, בהתחשב במסר העולה הימנה. גם אם כוונת ההוראה היתה כנטען על-ידי המשיב, כוונה זו לא הוטמעה בהוראה ולא היה ביד הנישום להבינה. הברירה המפורשת שהועמדה לפני העוסק בהוראה האמורה לא הותנתה כלל ב"גביית מס למוצער פעם אחת", כנטען על-ידי המשיב. כל עוסק הקורא את ההוראה רשאי להבין הימנה כי אם לא יקזז את מס התשומות לא תועלה כלפיו דרישת תשלום מע"מ, וזאת ללא קשר לשאלה אם ספק השירות גבה מע"מ בשיעור כזה או אחר. אם כך, גם אם הספק גבה מע"מ בשיעור אפס בלבד ובפועל לא היה ביד המערערת לנכות את מס התשומות, אין מקום להטיל חיוב במע"מ על המערערת, כל עוד עומדת היא בתנאי המפורש שנקבע בהוראה. **תנאי זה מתייחס להתנהגותה שלה.** אכן, במקרה שאין מה לקזז, אין קיזוז תשומות, ואולם, די בכך שאינה מקזזת, על-פי המובן הפשוט של ההוראה, כדי לקיים את התנאי.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

לכן, להבנתי, בשל ההוראה המפורשת האמורה בתאמ"ו, יש לקבל את טענת **ההסתמכות** שהעלתה המערערת. לדברי המערערת, חבות המע"מ שנדרשה בשומה לא נלקחה על ידה בחשבון ולא שוקללה במחיר עסקאותיה עם התיירים, זאת מאחר שהסתמכה בין השאר על התאמ"ו. אכן, אין זה מתקבל על הדעת שהמשיב יבהיר בהוראת הנוהל כי קיום התנאי של אי-קיוו תשומות ימנע גביית מס ובכל זאת ידרוש את המע"מ חרף עמידה בו. ויוטעם, העובדה כי המערערת לא קיווה את מס התשומות הוכחה בעדות גייבל ולא נסתרה. העוררת תמכה את טענת ההסתמכות בפסיקה: ע"א 215/87 **פקיד שומה אשקלון נ' דרעד בע"מ**, פ"ד מה(2) 423; בג"צ 135/75 **סאיטקס קורפוריישן נ' שר המסחר והתעשייה**, פ"ד (1) 673, ואמנם, טענת ההסתמכות מעוגנת היטב בדיון.

אוסף ואומר, כי מקובל עלי שהפירוש שנתן פקיד השומה להוראת התאמ"ו הוא פירוש המתיישב עם כוונת החוק. ואולם, לא זה המבחן בהקשר הנדון. המבחן הוא מה נישום סביר יכול להבין, ואין הכוונה דווקא לנישום שאינו מבין כלל בענייני מע"מ. גם רואה חשבון או משפטן יכלו להבין שבדעת הרשות לנהוג כפי שעולה מפשוטה של ההוראה. יש גם להוסיף, כי מבנה המיסוי הכולל במס ערך מוסף הוא מבנה מורכב ואינו קל להבנה, מה גם שמדובר בתיירים, וניתן בנקל לקבל פירוש המתיישב עם כוונה שלא לגבות מהם מע"מ, על כל הנובע ממנה. כך, מר **גייבל**, חשב המערערת, העיד: "אני חושב שבשנים עד 2005 היתה דעה רווחת עם כל העוסקים שלנו בכל הענף ששירות שניתן לתייר פטור ממע"מ. נקודה. היום אנו אומרים שהיה הרבה בלבול, אבל זו היתה הדעה הרווחת" (פ"ר מיום 5.11.09, עמ' 9).

בנסיבות אלו, נראה כי נסח הוראת התאמ"ו נכשל בנסחו את ההוראה בחוסר זהירות, שיש בה כדי להכשיל את הרבים, ומן הראוי שהדבר יתוקן.

למען ההגינות, יש לציין כי העובדה שהוראת התאמ"ו מעבירות מסר ברור כאמור, מחזקת מצידה את טענת המערערת, שהובאה לעיל בגדר הדיון בהסכם השומה, לפיה היה ידוע לכל בעת שהושג ההסכם כי היא אינה גובה מע"מ מתיירים. ואולם,



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

לא ראיתי מקום לשנות מסקנותיי לגבי ההסכם, כאשר ממילא התייתר הצורך לעשות כן, בשל מסקנתי כי יש ביד המערערת להישען על הוראות התאמיו.

48. האם יש ביד המערערת לסמוך ישירות על הוראת הנוהל ולטעון לפירושו של החוק בהישען עליה? לשיטתי, התשובה על כך חיובית. ידוע לכל שהוראות הנוהל נמצאות גם בידי הנישומים והם מכוונים התנהגותם לאורם. בהקשר זה יצוין, כי בע"א 976/06, 4998/06 פקיד השומה נ' מוטי שמחה ואח' (תקדין), כתב בית המשפט העליון, מפי כב' השופט דנציגר:

"כשלעצמי, אני סבור כי בבוא בית המשפט לפרש הוראת מס אל לו לפנות לקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (ה'חבקי') או להנחיות פנימיות אחרות של רשות המיסים מתוך כוונה ללמוד מהי תפישתה הפרשנית של רשות המיסים בהתייחס להוראת המס שיצאה תחת ידו של המחוקק".

ואולם, כב' השופט ג'ובראן שם סבר, כי "בית המשפט ייתן בנסיבות מסוימות משקל לפרשנות הנקוטה בידי הרשות", ואף כב' השופט ריבלין שם אמר, בהתייחסו להערתו של כב' השופט דנציגר: "לכך אינני מסכים. יש לדעתי חשיבות רבה לתפישת הפרשנית של יוזמי החוק ולכוונתם של מחוקקיו".

אני סבורה, כי לא יכול להיות ספק כי פרסום הנחיה הניתנת על-ידי הרשות עומד כנגד טענת הרשות לפירוש שונה של החוק, בלמדו על הדרך בה היא מפרשת את החוק, ויש בו כדי להקים מניעות כלפיה. הדברים בעניין מוטי שמחה נאמרו בהקשר אחר. הוראת הנוהל יש בה משום מסר לציבור לגבי האופן שבו רשות המיסים תנהג, ויש מקום לקבל טענת ההסתמכות הנשענת על מילותיה. חשוב לומר גם, שמהסכם השומה לא עולה גישה אחרת.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 5067/06

סיכום ביניים

49. לאור האמור, יש לקבל גם את טענת המערערת, לפיה משלא קיזזה תשומות העסקות עם התיירים, לא היה מקום לדרוש ממנה את המע"מ שהיה עליה לגבות מהתיירים. מסקנה זו מתקבלת על יסוד הוראת התאמ"ו, שהעמידה לכאורה אפשרות פעולה זו לפניו. כוונת ההוראה הנטענת על-ידי המשיב, גם אם היא סבירה, לא מצאה ביטוי הולם, כאשר ההוראה בדבר הברירה העומדת לפני העוסק לא סוייגה בהתאם לכוונה. לכן, היה בהוראה כדי להכשיל את העוסק. המסקנה הנובעת מדברים אלו לענייננו היא, שיש לקבל את טענת המערערת בעניין פעילויות היום (בלבד) של סמינרים ארכיאולוגיים ושל מרעולים.

50. לאור האמור, אני מקבלת את הערעור ומורה על הביטול השומה, מאחר שהיסוד לדרישת המס שבשומה, על כל היבטיה, התערער, בין בגין הסכם השומה ובין בגין הוראת התאמ"ו.

יש לציין בהקשר להוצאות שיוטלו, כי המשיב הפחית מס מהודעת השומה, לאחר שלדבריו קיבל טענות עובדתיות חדשות שעלו בשלב התצהירים, וזאת לפני משורת הדין. בהתחשב בכך, אני קובעת כי המשיב ישלם למערערת הוצאות הערעור וכן שכר טרחת עורך דין בסכום כולל של 10,000 ש"ח.

ניתן היום, ד' בשבט תשע"א, 9 בינואר 2011, בהעדר הצדדים.

המזכירות תשלח פסק הדין לב"כ הצדדים.

מרים מזרחי
מרים מזרחי, שופטת