



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 66728-03-16 איתרנתי טראבל בע"מ נ' ירושלים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערת: **איתרנתי טראבל בע"מ**
ע"י ב"כ עו"ד יוסף רומנו ועו"ד ג'ק בלנגה

נגד

המשיב: **מנהל מע"מ ירושלים**
ע"י עו"ד חגי דומברוביץ
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

4

פסק דין

5

6

7 לפני ערעור שהוגש בהתאם לסעיפים 83 ו-64(א) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק
8 מע"מ) על הודעות המשיב מיום 9.3.16 ומיום 26.11.16, בגדרן דחה המשיב את השגות המערערת מיום
9 16.11.15 ומיום 14.12.15. השאלה העומדת במרכז הערעור נוגעת לתשלום עבור כניסה לאתרים על
10 ידי תיירים, הנכלל במסגרת חבילת תיור, כאשר המערערת סבורה כי מס הערך המוסף צריך להיות
11 בשיעור אפס בגין תשלום זה.

12

13

רקע והליכי השומה וההשגה

14 1. המערערת, איתרנתי טראבל בע"מ (להלן: "איתרנתי" או "המערערת") הינה חברה העוסקת
15 בתיירות צליינית נכנסת. במסגרת זו מוכרת המערערת חבילות תיור הכוללות ביקורים באתרים
16 הקדושים לנצרות וגם באתרי תיירות אחרים. המערערת הציגה בדיווחיה למע"מ את השירות שניתן
17 על ידה לתיירים לעניין הכניסה לאתרים כשירות החייב בשיעור מס אפס.

18

19 2. ביום 17.9.2015 הוציא המשיב למערערת שומת עסקאות ובה קבע כי הדו"חות שהוגשו על
20 ידי המערערת ביחס לתקופות שונות שפורטו בשומה אינם מלאים ואינם נכונים. לפיכך, השתמש
21 המשיב בסמכות הנתונה לו בסעיף 77 לחוק מע"מ והוציא שומה לפי מיטב השפיטה ביחס לסכום מס
22 הערך המוסף המגיע מהמערערת ביחס לאותן תקופות. הנימוקים להוצאת שומה זו כפי שהובאו בגוף
23 ההודעה לעוסק הם כדלקמן:

24



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 66728-03-16 איתרניתי טראבל בע"מ נ' ירושלים

- 1 "1. כחלק מחבילות תיור שמכרתם לתיירים נמכרו להם בין השאר ארוחות
2 במסעדות, כניסה לאתרים ופעילויות ואטרקציות שונות.
3 2. בדיקה של אופן הדיווח בגין הנ"ל מעלה כי דווח בגינם כעסקאות אשר שיעור
4 המסים עליהן הוא בגובה 0%. זאת בניגוד לקבוע בסעיף 30(א)(8) בדבר השירותים
5 הניתנים לתיירים אשר ביחס אליהם שיעור המס הוא 0%.
- 6 3. בדיקה נוספת שנערכה (וזאת לאור הוראת תאמ"ו 63.211) העלתה כי מס
7 התשומות בגין שירותים אלה אשר נרכשו מעוסקים שונים נוכה במלואו.
- 8 4. לאור כל האמור ובהתאם להוראת התאמ"ו הנ"ל חוייבת במס העסקאות בגובה
9 מס התשומות אשר נדרש כאמור".
- 10
- 11 3. ביום 18.11.2018 הגישה המערערת השגה על השומה בהתאם לסעיף 82 לחוק. ביום
12 22.11.2015 קיבל המשיב חלק מההשגה והוציא למערערת שומה מתוקנת (להלן: "השומה"). הנימוק
13 לתיקון הובא בהודעה מאותו יום כדלקמן:
- 14
- 15 "בהתאם להנחיות המחלקה המקצועית בוטל החיוב בגין ארוחות אגב הסעה שלא
16 בוצעו ע"י המסיע".
- 17
- 18 4. ביום 14.12.2015 הגישה המערערת השגה חדשה על השומה המתוקנת. השגה זו נדחתה
19 בהחלטת המשיב מיום 6.3.2016. מכאן הערעור.
- 20
- 21 5. במסגרת קדם משפט שהתקיים ביום 2.2.2017 ויתרו הצדדים על חקירת המצהירים וניתנו
22 הוראות לעניין הגשת סיכומים בכתב.
- 23
- 24 6. הפלוגתות העומדות להכרעה בערעור זה הן שתיים:
- 25
- 26 א. האם המונח "הסעת סיור" שבסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מע"מ כולל גם "כניסה
27 לאתרים".
- 28
- 29 ב. האם "כניסה לאתרים" הינה אחד מהשירותים הניתנים לתייר בידי סוכנות
30 נסיעות בהתאם לסעיף 30(א)(8)(ב)(1) לחוק מע"מ.
- 31
- 32



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 16-03-66728 איתרנית טראבל בע"מ נ' ירושלים

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32

טענות המערערות

7. המערערות טוענות כי המונח "הסעת סיור" הכלול בסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מכיל בתוכו את מרכיב "הכניסה לאתרים". נטען כי פסק הדין בעניין ע"א 460/00 ממן מסופי מטען וניטול בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ (6.2.2003) (להלן: "עניין ממך") תומך בפרשנות המוצעת על ידה. תמיכה זו מוצאת המערערות בדעת המיעוט של השופט טירקל, אשר לפיה, כך לטענתה, "הסעת סיור" כוללת בתוכה את הביקור ביעד, שבענייננו הוא האתר אליו נכנסים התיירים, וגם בדעת הרוב, שוב לטענת המערערות, שלפיה יש לפרש את המונח "הסעת סיור" בפרשנות רחבה יותר מהובלת נוסעים מנקודה א' לנקודה ב' ויש לראות בו ככולל את היעד הסופי של ההסעה כחלק בלתי נפרד מ"הסעת הסיור".

8. המערערות משליכה את יהבה גם על פסק הדין בעניין ע"ש (מחוזי-ת"א) 2855/96 רובין טורס בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א (31.12.1996) (להלן: "עניין רובין טורס"). בעניין רובין טורס נדרש בית המשפט המחוזי לפרשנות המונח "הסעת סיור" בקשר לכניסה לאתרים, בדומה למחלוקת בענייננו. כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) קבעה שמבחינה לשונית יכול המונח "הסעת סיור" לשאת גם את מרכיב הביקור באתרי הסיור. בהמשך, קבעה השופטת חיות כי לנוכח המטרה התחיקתית של הסעיף, יש לכלול את הביקור באתרים כרכיב בתוך "הסעת הסיור", שכן הביקור באתרים הוא גולת הכותרת של חבילת הסיור הנמכרת, ולמעשה ההסעה לאותם אתרים איננה אלא שרות נלווה המיועד להעביר את התיירים מאתר סיור אחד למשנהו.

9. המערערות התייחסה גם לעמדה ההפוכה שנקבעה בפסק הדין של השופט א' הומינר בע"ש (מחוזי-ת"א) 2791/96 החברה המאוחדת לתיירות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב (31.12.1996) (להלן: "עניין החברה המאוחדת לתיירות"). המערערות טוענת כי גישתה של השופטת חיות נכונה יותר בפן המהותי.

10. ביחס לסעיף 30(א)(8)(ב)(1) לחוק שמתייחס למתן שירותי סוכנות נסיעות ואשר מפנה לחוק שירותי תיירות, תשל"ו – 1976 (להלן: "חוק שירותי תיירות"), טוענת המערערות כי "שירותי סוכנות נסיעה" כפי שהוגדרו בסעיף 1 לחוק שירותי תיירות כוללים ארגון ומכירה של סיור לישראל. המערערות מתייחסת גם להגדרת המונח "סיור" באותו חוק ולאור הגדרה זו היא טוענת כי הכניסה לאתרים הינה חלק מארגון ומכירת הסיורים בישראל שהם חייבים בתשלום מע"מ בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30(א)(8)(ב)(1) לחוק.



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 16-03-66728 איתרנית טראבל בע"מ נ' ירושלים

11. המערערת טוענת כי אין בפסיקה שהובאה על ידי המשיב קביעה כי העניינים המנויים בסעיף 30(א)(8)(א) ו- (ב) הם בבחינת רשימה סגורה שאין להוסיף עליה, ואף אם אכן מדובר ברשימה סגורה, המונחים "סיור" ו"הסעת סיור" נכללים ברשימה סגורה זו ולפיכך, ניתן לקבוע כי כניסה לאתרים תיירותיים הוא אירוע שמזכה במס בשיעור אפס.

טענות המשיב

12. ביחס לסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק טוען המשיב כי כוונת המחוקק בכל הקשור למונח "הסעת סיור" הייתה אך ורק להסעת התייר לסיורים ולא הייתה כל כוונה לכלול בתוך העסקאות החבות במס בשיעור אפס גם כניסה לאתרים.

13. המשיב מפנה לכתב התשובה שבמסגרתו הוא התייחס ללשון הסעיף, להיסטוריה החקיקתית ולפרשנות הסעיף.

המשיב הפנה גם לעניין **החברה המאוחדת לתיירות** וטען כי בהתאם לפסק דין זה, הפרשנות של המונח "הסעת סיור" מתייחסת אך למרכיב ההסעה שבסיור. הדגש במונח זה הוא על המילה "הסעה", שמשמעותה העברה ממקום למקום. בגדר מונח זה, אין כל נפקות למטרת הסיור וליעדו. בפסק דין זה נקבע עוד כי אילו הייתה כוונת המחוקק לכלול במסגרת הסעת הסיור גם את רכיב הכניסה לאתרי תיירות, הוא היה מציין זאת מפורשות. כך למשל, יכול היה המחוקק לנסח את הסעיף כך: "הסעה וסיור של תייר". הלשון שנקט המחוקק מלמדת שהוא לא התכוון לכלול בסיור רכיבים אחרים כמו ביקור באתרי תיירות. בפסק דין זה מצא השופט הומינר חיזוק למסקנתו בעובדה שהמחוקק, היכן שהוא רצה להעניק מס בשיעור אפס לרכיבים אחרים מלבד הנסיעה, הוא קבע זאת מפורשות בלשון הסעיף. כך, למשל, כאשר הוא התייחס להספקת הארוחות בסעיף 30(א)(8)(ב)(2).

14. המשיב הפנה גם לפסק הדין בעניין ע"ש (מחוזי-י-ם) 5067/06 **החוויה הישראלית – שירותי תיירות חינוכית בע"מ נ' מנהל מע"מ** (9.1.2011) (להלן: עניין "החוויה הישראלית"), וטען כי הקביעות בפסק דין זה תומכות בפרשנותו לסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק. המשיב טוען כי העמדה שהובאה על ידו היא גם העמדה של המלומד אבי פרידמן כפי שנכתב בספרו (אבי פרידמן, **מס ערך מוסף: החוק וההלכה** (הוצאת רונן, 2005)).

15. המשיב הפנה לפסק הדין בעניין **ממון** וטען כי בהתאם לעמדת השופט טירקל בפסק דין זה, המחוקק הגדיר ומנה בפירוט רב את העסקאות שעליהן יחול מס בשיעור אפס. כוונתו של המחוקק היא לעודד פעילות תיירותית, אך לא בדרך כלל, אלא רק בעסקאות שהוגדרו בפירוט. ביחס לדעת הרוב בעניין ממון, אשר קבעה כי "הסעת סיור" כוללת בחובה גם נסיעה משדה התעופה לבית המלון, נמצא לכך עיגון מינימאלי בלשון החוק, מה שלא קיים במקרה שלפנינו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 16-03-66728 איתרניתי טראבל בע"מ נ' ירושלים

- 1
2 16. המשיב טען כי במקרה הנדון אין עיגון מינימלי לפרשנות המוצעת על ידי המערערת בלשון
3 החוק. לפיכך, מקום בו המחוקק לא קבע ברחל בתך הקטנה כי כניסה לאתרים היא חלק מ"הסעת
4 סיור", אין סיבה שהכניסה לאתרים תהנה ממס ערך מוסף בשיעור אפס.
5
6 17. ביחס לסעיף 30(א)(8)(ב1) לחוק המתייחס לשירותי סוכנות נסיעות, טען המשיב כי הסעיף
7 הני"ל חל על ארגון הסיור של התיירים בישראל בלבד. "ארגון ומכירה של סיור..." משמעו אך ורק
8 תיווך בין התייר לבין העוסקים הפועלים בענף התיירות ורק בגין שירות זה, אשר בגינו משולמת
9 עמלה. בגין שירותי התיווך הני"ל חל על הסוכן מע"מ בשיעור אפס.
10
11 18. המשיב טען כי בסעיף 30(א)(8)(א) ו- (ב), פירט המחוקק את כל השירותים הניתנים לתייר
12 ואשר המס החל עליהם הינו בשיעור אפס. אם נקבל את פרשנות המערערת לפיה סעיף 30(א)(8)(ב1)
13 חל על כל הפעילויות המסופקות על ידי סוכנות נסיעות, טוען המשיב, מדוע היה צורך בפירוט
14 השירותים המנויים בסעיפים 30(א)(8)(א) ו- (ב).
15
16 19. המשיב הפנה לפסק הדין בעניין **החוויה הישראלית** וטען כי בפסק דין זה קבעה השופטת
17 מזרחי כי החוק העוסק ישירות במס בשיעור אפס הוא חוק מע"מ ובו נאמר במפורש כי מס בשיעור
18 אפס יחול על "הסעת סיור של תייר" והארוחות הנלוות ולא על כל סיור ומרכיבו.
19 לכן, גם אם המונח סיור בחוק שירותי תיירות רחב במשמעותו, אין הוא מביא להחלת מס אפס על כל
20 השירותים שנותן גוף כלשהו בגדר סיורים מטעמו בארץ.
21

דיון והכרעה

עמדת הפסיקה:

- 22
23
24 20. הסוגיה בה עסקינן נדונה בשני פסקי דין שניתנו בבית המשפט המחוזי בתל-אביב. בעניין
25 החברה המאוחדת לתיירות, נסובה המחלוקת סביב הפרשנות שיש ליתן לדיבור "הסעת סיור"
26 שבסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק. האם הדיבור "הסעת סיור" כולל בתוכו בנוסף לרכיב ההסעה, רכיבים
27 אחרים כגון כניסה לאתרי תיירות, או שמא, הדיבור "הסעת סיור" כולל אך את רכיב ההסעה. השופט
28 הומינר הפנה לתורת הפרשנות הנוהגת בישראל (שם, פסקה 6) וקבע כי פרשנותו הנכונה והפשוטה
29 של הדיבור "הסעת סיור" הינה ברורה ביותר, וכי הדגש במונח זה הוא על המילה "הסעת" שפירושה
30 הסעה של סיור. זהו המובן הרגיל, הטבעי והפשוט של הדיבור "הסעת סיור". הדגש הוא על העברת
31 מי שמוסע במסגרת ההסעה ממקום למקום, מבלי שתהא נפקות למטרת הסיור או ליעדו. השופט
32 הומינר קבע כי אין עיגון לשוני לאפשרות כי "הסעת סיור" תכלול גם מרכיב של כניסה לאתרי תיירות,
33 שכן אילו חפץ המחוקק כך הוא היה מציין זאת במפורש. כך, למשל, ניתן היה לעגן זאת על ידי הוספת



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 16-03-66728 איתרנית טראבל בע"מ נ' ירושלים

1 "ו" החיבור בין המילים "הסעה" ו"סיוור", כך שהמונח יהיה "הסעה וסיוור". חיזוק לפרשנות זו מצא
2 השופט הומינר בכך שהמחוקק מצא לנכון לקבוע מפורשות שהמס בשיעור אפס יחול גם בקשר
3 לאספקת ארוחות לתייר אגב הסעת אוטובוס, כלומר, כשהמחוקק רצה להוסיף רכיבים למונח "הסעת
4 סיוור" מלבד רכיב הנסיעה, הוא עשה זאת מפורשות. השופט הומינר מוצא תמיכה לפרשנותו גם בלשון
5 הוראות סעיף 30(א)(8) לחוק. כאשר המחוקק רצה לקבוע כי על עסקה מסוימת שתייר היה צד לה
6 יחול מס בשיעור אפס, המחוקק עשה זאת בפירוט שאינו מתיר ספק. בעניין זה הפנה השופט הומינר
7 לסעיף 30(א)(8)(א) לחוק ולתקנה 12 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ"),
8 שם קבע המחוקק באופן מפורט את כל השירותים, שסיפוקם לתייר, יהנה ממס ערך מוסף בשיעור
9 אפס.

10
11 21. בפסק דין מאוחר יותר של השופטת א' חיות (כתוארה אז) נקבעה עמדה שונה. בעניין רובין
12 טורס בחנה השופטת חיות האם המונח "הסעת סיוור" שבסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק כולל גם ביקור
13 באתרים או שמא יש לפרש את המונח "הסעת סיוור" כמתייחס אך ורק לרכיב ההסעה שבסיוור.
14 השופטת חיות קבעה כי המטרה שביסוד ההקלה שבסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק הינה עידוד עסקאות
15 יצוא במט"ח וכן עידוד פעילות כלכלית הנוגעת לשירותי תיירות. מבחינה לשונית, קבעה השופטת
16 חיות כי המונח "הסעת סיוור" יכול לשאת גם את הפירוש לפיו נכלל רכיב הביקורים באתרי תיירות
17 בתוך המונח "הסעת סיוור". השופטת חיות קבעה עוד כי אמנם המחוקק לא פירט בסעיף ההקלה הנ"ל
18 "ברחל בתך הקטנה" את מרכיבי הסיוור הכלולים במונח "הסעת סיוור", אולם, נוכח המטרה
19 התחיקתית שצוינה, יש לכלול רכיב זה בגדר ההקלה. השופטת חיות קבעה כי הביקורים באתרי
20 הסיוור השונים הם גולת הכותרת של חבילות התיירות, וכי ההסעה לאותם אתרים איננה אלא שירות
21 נלווה המיועד להעביר את התיירים מאתר סיוור אחד למשנהו. בידוד מרכיב הכניסה לאתרים מתוך
22 ההקלה הניתנת בסעיף 30(א)(8)(ב)(2) חוטא למטרה התחיקתית שאותה ביקש המחוקק להשיג
23 בקובעו את ההקלה מלכתחילה. השופטת חיות הוסיפה כי העובדה כי סעיף 30(א)(8)(ב)(2) מתייחס
24 בנפרד ובמפורש לרכיב הארוחות הכלול בהסעה נובע מכך שבשונה מרכיב הכניסה לאתרים, אלמלא
25 צוינו הארוחות במפורש ובנפרד בתוך הסעיף, לא ניתן היה לכלול אותם בתוך המונח "הסעת סיוור".

26
27 22. גם בספרות המקצועית קיימת התייחסות לסוגייה זו. במחלוקת בין השופט הומינר לשופטת
28 חיות (כתוארה אז) ביכר עו"ד א' פרידמן את עמדת הראשון. עו"ד פרידמן סבר כי אין לתת למושג
29 "הסעת סיוור" פרשנות רחבה. המחוקק ניסח את סעיף 30(א)(8)(ב) והתקנות הקשורות אליו, כך
30 שהדגש הושם על כלי התחבורה שבאמצעותם נערך הסיוור. עו"ד פרידמן סבר גם שאם נקבל את עמדת
31 השופטת חיות, נפלה לרעה תיירים המגיעים לאתרי סיוור בכוחות עצמם (אבי פרידמן, **מס ערך מוסף:**
32 **החוק וההלכה** (הוצאת נבו, מהדורה שלישית, התשע"ח – 2018) עמ' 604).

33



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 16-03-66728 איתרנית טראבל בע"מ נ' ירושלים

23. התייחסות לסוגיה קיימת גם במאמרם של עו"ד מרים יציב ורם נאור משנת 2000. במסגרת המאמר ביקרו המחברים את הפסיקה של השופטת חיות בפסק דין רובין טורס. גם הם סברו כי עניינו של סעיף 30(א)(8) לחוק הוא רכיב התחבורה (מרים יציב, עו"ד ורם נאור, משפטן "שירותי הסעה לתיירים – מע"מ בשיעור אפס בעקבות ע"ש 2855/96 רובין טורס בע"מ נ' מנהל מע"מ", מיסים יד/1 (פברואר 2000) עמ' 88)

7 הסעת סיור בהתאם לסעיף 30(א)(8)(ב)(2) וכניסת לאתרים תיירותיים:

24. סעיף 30(א)(8) שקובע שיעור מס אפס על עסקאות בענף התיירות קובע כדלקמן:

10 (8)'' (א) לינה של תייר בבית מלון ושירותים נוספים שקבע שר האוצר,
11 באישור ועדת הכספים של הכנסת, הניתנים אגב לינה כאמור;

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

13 (2) הסעת סיור של תייר ברכב מנועי פרטי או באוטובוס וכן
14 הספקת ארוחות לתייר בידי המסיע אגב הסעה כאמור
15 באוטובוס, בין אם הוא מספקן במישרין ובין בעקיפין;

16 והכל, אם לכלי הרכב האמורים ניתן רשיון או היתר להשכרה או
17 להסעה כאמור, לפי חוק הפיקוח על מצרכים ושירותים, תשי"ח-
18 1958;

19 (1) מתן שירות לתייר בידי מי שבתמורה, או שלא בתמורה אך דרך
20 קבע, נותן שירות משירותי סוכנות נסיעות כהגדרתם בחוק שירותי
21 תיירות, תשל"ו-1976;

22 (2) (1) מתן שירות לארגון בינלאומי, לשם קיום כנס בינלאומי
23 שמשותפים בו חמישים תיירים לפחות, שייערך בישראל;

24 (2) מכירה לתייר של זכות השתתפות בכנס בינלאומי
25 שמשותפים בו חמישים תיירים לפחות.

26 (ג) (נמחקה);

27 (ד) (נמחקה);

28 (ה) הולכת תייר בכלי טיס ממקום בישראל למקום אחר בישראל;

29 (ו) (נמחקה);

30 (ז) אשפוז של תייר בבית חולים רשום לפי פקודת בריאות העם,
31 1940, ושירותים נוספים הניתנים אגב אשפוז כאמור;"



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 16-03-66728 איתרנית טראבל בע"מ נ' ירושלים

1

2

לשון החקיקה:

3

25. כידוע, לפי תורת הפרשנות התכליתית, פרשנות החקיקה נפתחת בבחינתו של מרכיב הלשון.

4

בשלב זה על בית המשפט לחלץ ממילות החוק את שלל המשמעויות המצויות במתחם האפשרויות

5

הלשוניות ולהסיר מדרכו את אלה הנעדרות כל עיגון לשוני. בתום הסיכון, יוותרו אך ורק משמעויות

6

שהלשון יכולה לסבול (רע"א 7411/12 הוניג נ' גונן, 18.12.13, פסקה 12 (להלן: "עניין גונן"); ע"א

7

8622/07 רוטמן נ' מע"צ החברה הלאומית לדרכים בישראל בע"מ, 14.5.12, פסקה 34 (להלן: "עניין

8

רוטמן"); רע"א 3899/04 מדינת ישראל נ' אבן זוהר, פ"ד סא(1) 301, 313-314 (2006).

9

10

26. בעניין רובין טורס נקבע כי הלשון "הסעת סיור" שבסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מע"מ יכולה

11

לשאת גם את הפירוש לפיו נכלל רכיב הביקורים באתרי תיירות בתוך המונח "הסעת סיור". אף

12

שמסקנה זו אינה נקיה מספקות (וראו דעתו החולקת של השופט א' הומינר, בעניין החברה המאוחדת

13

לתיירות), נניח לצורך דיוננו כי לשון ההוראה בחוק מע"מ מאפשרת יותר מפרשנות אחת. לאור

14

מסקנה זו, על בית המשפט לבחור את הפרשנות המגשימה באופן מיטבי את תכלית ההוראה.

15

16

תכלית החקיקה:

17

27. תכלית החוק תילמד ממקורות פנימיים וממקורות חיצוניים. מקורות פנימיים כוללים את

18

מקומה של ההוראה ביחס להוראות אחרות באותו חוק, מבנהו הכללי והמטרות הקבועות בו. (עניין

19

גונן, פסקה 12; עניין רוטמן, פסקה 34; רע"א 8565/10 עמאש נ' הוועדה לתכנון ובניה שומרון,

20

27.9.12).

21

22

28. עיון במבנהו של סעיף 30(א)(8) לחוק מע"מ מלמד כי המחוקק קבע הקלות בתשלום מע"מ

23

בגין לינה של תייר בבית מלון; בגין השכרת רכב פרטי לתייר; בגין מתן שירות לתייר על ידי סוכנות

24

נסיעות; בגין מתן שירות לארגון בינלאומי, לשם קיום כנס בינלאומי בישראל; בגין הטסת תייר בכלי

25

טייס בתוך ישראל ובגין אשפוז תייר בבית חולים.

26

27

29. ההקלות שניתנו בסעיף הנ"ל לתיירים קשורות בדרך כלל לשירות שמקבל התייר בעת שהוא

28

לן במלון בארץ, בעת שהוא שוכר רכב פרטי, ובעת שהוא טס בתוך ישראל. אין נפקא מינה אם התייר

29

הגיע למלון או לטיסה הפנימית בסיור מאורגן, באמצעות רכב פרטי ששכר; באמצעות קרובי משפחתו

30

שהסיעו אותו לבית המלון, או אם הגיע ברגל לבית המלון. לעומת זאת, לפי פרשנות המערערת, יש



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 16-03-66728 איתרנית טראבל בע"מ נ' ירושלים

1 נפקא מינה כיצד הגיע התייר לאתרי התיירות. אם הגיע לאתר התיירות שהכניסה אליו כרוכה
2 בתשלום באמצעות הסעת סיור, יחובו דמי הכניסה לאתרי התיירות מע"מ בשיעור אפס. לעומת זאת,
3 אם יגיע התייר לאתרי התיירות בכוחות עצמו, באמצעות רכב ששכר לנהיגה עצמית, או אם יגיע
4 לאותם אתרים באמצעות קרובי משפחתו בישראל, ברכב הפרטי, יחובו דמי הכניסה לאתרים מע"מ
5 בשיעור מלא. תוצאה זו מעלה קושי, שאיננו מתעורר ביחס להוראות האחרות של סעיף 30(א)(8)
6 לחוק. קושי זה נמנע בסיטואציות האחרות המנויות בסעיף הנ"ל, על ידי הכללת שירותים נוספים בתוך
7 מסגרת ההקלה. כך, למשל, נקבע כי מע"מ בשיעור אפס יחול על לינה של תייר בבית מלון ועל שירותים
8 נוספים הניתנים אגב לינה כאמור (סעיף 30(א)(8)(א) לחוק). פירוט אותם שירותים נוספים מופיע
9 בתקנה 12ב. לתקנות מע"מ והוא כולל, למשל, שימוש בבריכת שחיה של מלון, שירותי כביסה שניתנים
10 על ידי המלון, שימוש במתקני ספורט שבמלון ועוד. כך, למשל, נקבע כי מע"מ בשיעור אפס יחול על
11 אשפוז תייר בבית חולים ושירותים נוספים הניתנים אגב אשפוז כאמור (סעיף 30(א)(8)(ז) לחוק). בכך
12 נמנעה אי בהירות, האם שירותים נוספים אגב האישפוז (למשל, תשלום עבור בדיקות שונות בבית
13 החולים) נכללים במסגרת ההקלה המיסויית לתייר. בסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק נקבעה הקלת מיסוי
14 ביחס להסעת סיור וכן ביחס להספקת ארוחות לתייר בידי המסיע, אגב הסעה כאמור באוטובוס.
15 כלומר – המחוקק הגדיר במפורש שירות אגב הסעת הסיור שנכלל במסגרת ההקלה. זאת נעשה
16 בטכניקה דומה לזו שמצויה בסעיפים קטנים (א) ו(ז) ביחס ללינת תייר בבית מלון וביחס לאשפוז
17 בבית חולים.

18

19 30. על תכליתה של הוראת חוק ניתן ללמוד גם ממקורות חיצוניים, כגון ההיסטוריה החקיקתית
20 והפרלמנטרית ועקרונות היסוד של השיטה (רע"א 8565/10 הנ"ל; ע"א 8269/02 פקיד שומה חיפה נ'
21 כרמל אולפנים בע"מ, פ"ד נט(1) 499, 505 (2004)). בכך נעסוק להלן.

22

23 31. סעיף 30(א)(8) עבר מספר גלגולים. בזמן קבלתו לראשונה, הוראות סעיף 30(א)(8) נכללו
24 במסגרת סעיף משנה 30(א)(3) לחוק, שנוסח בזמן קבלתו כדלקמן:
25 **"לינה ואירוח של תייר בבית מלון; השכרת רכב מנועי פרטי לתייר לנהיגה עצמית**
26 **כשיש עליו היתר המפקח על התעבורה לשמש להשכרה לנהיגה עצמית; הסעת**
27 **תייר ברכב מנועי פרטי או באוטובוס, הנועדים להסעת נוסעים לסיור וטיול; הולכת**
28 **תייר בכלי טיס ממוקם בישראל למקום אחר בישראל; בפסקה זו, "תייר" - תייר**
29 **תושב חוץ;"**

30

31 32. יוער כי בהצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975, שיעור מס אפס הוחל אך על "לינת תייר
32 תושב חוץ בבית מלון", כך שהסיפא של הסעיף נוספה בשלב מאוחר יותר ולא ניתן לפנות בעניין זה
33 לדברי ההסבר שבהצעת החוק.



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 16-03-66728 איתרנית טראבל בע"מ נ' ירושלים

- 1
- 2 33. בסעיף 17(1) לחוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 3), תשל"ט-1979 שונה הסימון של הסעיף
- 3 וההוראה הכלולה בו הועברה לסעיף משנה 30(א)(8) לחוק. בנוסף, בתיקון מס' 3 שונה הניסוח של
- 4 הסעיף בצורה משמעותית. נוסחו בתיקון מס' 3 הוא כדלקמן:
- 5 **"(א) לינה של תייר בבית מלון ושירותים נוספים שקבע שר האוצר, באישור ועדת**
- 6 **הכספים של הכנסת, הניתנים אגב לינה כאמור;**
- 7 **(ב) השכרת רכב מנועי פרטי לתייר לנהיגה עצמית, כשיש עליו התר מאת המפקח**
- 8 **על התעבורה לשמש להשכרה לנהיגה עצמית;**
- 9 **(ג) הסעת תייר ברכב מנועי פרטי שניתן לו רשיון על פי צו הפיקוח על מצרכים**
- 10 **ושירותים (הולכת סיור ברכב פרטי), תש"ך-1960, להולכת סיור;**
- 11 **(ד) הסעת תייר באוטובוס שניתן לו רשיון על פי צו הפיקוח על מצרכים ושירותים**
- 12 **(הסעת סיור באוטובוס), תשל"ב – 1972, להסעת סיור, וכן הספקת ארוחות לתייר**
- 13 **בידי המסיע אגב אותה הסעה, בין אם הוא מספקן במישרין ובין בעקיפין;**
- 14 **(ה) בפסקה זו, "תייר" – תייר תושב חוץ."**
- 15
- 16 34. גם בתיקון זה, נוסח הסעיף שהתקבל בסופו של דבר לא היה נוסח הסעיף שהיה כלול בהצעת
- 17 החוק, כך שלא ניתן ללמוד מדברי ההסבר להצעת החוק לעניין השינויים שנוגעים לענייננו, שבוצעו
- 18 בסעיף 30(א)(8) לחוק. יחד עם זאת, ניתן לראות כי תיקון מס' 3 לחוק פירק את העסקאות הנהנות
- 19 משיעור אפס למספר סעיפי משנה. מנוסח זה של חוק מע"מ עולה כי ההקלה המיסויית נגעה **להסעת**
- 20 **תייר** ברכב פרטי או באוטובוס, לשם הסעת סיור. ההקלה התייחסה במפורש להסעת התייר ולא
- 21 להסעת סיור, בדומה להקלה בגין לינת תייר ובגין השכרת רכב לתייר. לא מצאנו אינדיקציה לכוונת
- 22 המחוקק לשנות את מהות הקלת המס, בעקבות שינוי הניסוח של ההוראה. המסקנה היא כי תכלית
- 23 החקיקה כפי שהיא נלמדת מההיסטוריה החקיקתית, תומכת בפרשנות המשיב, לפיה מטרת החקיקה
- 24 היא להקל על ההוצאה עבור הסעת התייר, להבדיל מהקלה הנוגעת להוצאה הכרוכה בכניסה לאתרי
- 25 התיירות.
- 26
- 27 35. סעיף 30(א)(8)(ב) שהוא הסעיף הרלוונטי לענייננו תוקן אחרונה בתיקון מס' 6 (חוק מס ערך
- 28 מוסף (תיקון מס' 6), התשמ"ו – 1986). בתיקון זה אנו מוצאים את נוסח סעיף זה כפי שהוא מופיע
- 29 בספר החוקים היום. סעיף 30(א)(8)(ב) קובע כדלקמן:
- 30
- 31 **"(ב) (1) השכרת רכב מנועי פרטי לתייר לנהיגה עצמית;**



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 16-03-66728 איתרנית טראבל בע"מ נ' ירושלים

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

6
7 36. דברי ההסבר שצורפו להצעת החוק לא ביקשו לערוך שינוי מהותי בגוף הסעיף. בהתאם לדברי
8 ההסבר המטרה של תיקון מס' 6 הינה: "... לבטל את ההפניה לצווים שניתנו מכוח חוק הפיקוח על
9 מצרכים ושירותים אשר שונו בינתיים, ולהתאים את ההפניה למצב המשפטי התקף" (הצעות חוק
10 1767, י' בשבט התשמ"ו, 20.1.1986, עמ' 94).

11
12 37. כידוע, תכלית החוק מורכבת מתכלית סובייקטיבית – המטרה שהמחוקק ביקש להגשים
13 באמצעות החוק ומתכלית אובייקטיבית – המטרות, הערכים והעקרונות שנועדו להגשים דבר חקיקה
14 בחברה דמוקרטית ומודרנית (עניין גונן, פסקה 12; עניין רוטמן, פסקה 34; עע"ם 7749/09 אורט
15 ישראל נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד הפנים (30.11.11) פסקה 22; בג"צ 273/10 אלמיזרק נ'
16 בית הדין הארצי לעבודה (2.9.11) פסקה 14).

17 אין מחלוקת בין הצדדים כי תכליתו של סעיף 30(א)(8) לחוק מע"מ הינה לתמרץ עסקאות במט"ח וכן
18 לעודד פעילות כלכלית הנוגעת לשירותי תיירות (עניין רובין טורס, פסקה 7). יחד עם זאת, המחוקק לא
19 קבע הקלה גורפת באמצעות החלת מע"מ בשיעור אפס ביחס לכל הוצאה של תייר בישראל או בגין כל
20 שירות הניתן לתייר. כך, למשל, הסעת תייר במונית כרוכה בתשלום מע"מ בשיעור מלא. המחוקק
21 ייחד פסקאות נפרדות לשירותי תיירות מסוגים שונים. הפסקאות נוגעות ללינה בבית מלון; לשכירת
22 רכב פרטי; לאשפוז בבית חולים; לטיסת פנים ועוד. לא נקבעה קטגוריה נפרדת לכניסה לאתרי
23 תיירות. מכאן ניתן ללמוד שהמחוקק צמצם את ההקלה המיסויית לשירותים מסויימים לתייר, אך
24 לא לכולם.

25
26 38. כאשר בוחנים את הקטגוריה הספציפית הנוגעת להסעת סיור, ניתן ללמוד שהמחוקק הבחין,
27 לענין הספקת ארוחות, בין הסעת סיור ברכב פרטי לבין הסעת סיור באוטובוס. ההקלה המיסויית
28 הנוגעת להספקת ארוחות לתייר אגב ההסעה, חלה על הסעה כאמור באוטובוס בלבד ואינה חלה על
29 הסעת סיור ברכב פרטי. מכאן המסקנה היא שהמחוקק לא קבע הקלה מיסויית גורפת, אלא בחר
30 לצמצם את ההקלה לגדרי ההוראות בסעיפים הקטנים של סעיף 30(א)(8) לחוק.

31
32 39. מה יהיה הדין אם הסעת הסיור אינה כוללת רק ביקור באתרי תיירות מובהקים (כמו הכותל
33 המערבי, מצדה, כנסיות בירושלים וכו'), אלא גם ביקור באתרי בידור, כמו בית קולנוע, תיאטרון,



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 16-03-66728 איתרניתי טראבל בע"מ נ' ירושלים

1 או אופרה, או באירועי ספורט. האם גם אז יחול מע"מ בשיעור אפס על דמי הכניסה לאותם מקומות,
2 רק מפני שחבילת התיור כוללת את הביקור באותם מקומות.

3
4 40. אכן מטרת הסעת הסיור אינה להסיע תיירים הלוך ושוב ברחבי ישראל ללא תכלית. מטרת
5 הסיור היא לבקר באתרים שונים בארץ. לחלק מאתרים אלה כניסה חופשית ללא תשלום ולחלקם
6 הכניסה כרוכה בתשלום. אם רצה המחוקק לקבוע הקלה מיסויית בצורת מע"מ בשיעור אפס על
7 כניסת תיירים לאתרים בתשלום, היה מייחד לכך פסקה נפרדת ועצמאית. פסקה עצמאית מסוג זה,
8 היתה מעניקה את ההקלה המיסויית, לכל התיירים המגיעים לאתרים, מי ברגל, מי ברכב שכור, מי
9 במונית ומי באמצעות בני משפחה המתגוררים בארץ. מדוע להעניק הקלה מיוחדת לתיירים
10 המשתתפים בהסעת סיור ולשלול אותה הקלה מכל שאר התיירים? תוצאה זו אינה עולה בקנה אחד
11 עם התכלית האובייקטיבית של החוק, הכוללת חזקה כי תכלית החקיקה היא להגשים ערך יסוד כמו
12 שוויון ולא לפגוע בו (על התכלית האובייקטיבית של חוק מע"מ ראה: ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ
13 נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5)4,769-793 (1999)).

14
15 42. המסקנה העולה מן האמור לעיל הינה כי הסעת סיור של תייר, כאמור בסעיף 30(א)(8)(ב)(2)
16 לחוק מע"מ, אינה כוללת כניסה לאתרים, אגב הסעת סיור. מסקנה זו עולה בקנה אחד עם תכלית חוק
17 מע"מ הנלמדת ממקורות פנימיים (היחס בין ההוראה הנדונה לבין ההוראות הנוספות הנוגעות
18 לשירותים הניתנים לתיירים) וממקורות חיצוניים (ההיסטוריה החקיקתית) ואף עולה בקנה אחד עם
19 הפרשנות הסובייקטיבית והאובייקטיבית של חוק מע"מ.

מתן שירות לתייר על ידי סוכנות נסיעות:

20
21
22
23 43. בהתאם לסעיף 30(א)(8)(ב) לחוק מע"מ, נקבע שיעור אפס למתן שירות לתייר בידי מי שנותן
24 שירות משירותי סוכנות נסיעות. הסעיף מפנה להגדרות שבחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976 (להלן:
25 "חוק שירותי תיירות"). סעיף 1 לחוק שירותי תיירות מגדיר "שירותי סוכנות נסיעות" ככולל, בין
26 היתר, ארגון ומכירה של סיור לישראל. ההגדרה כוללת גם הזמנת שירותי לינה באתרי מלון בישראל,
27 טיפול בהשגת אשרות כניסה, שהייה או יציאה לצרכי סיור ועוד. נטען על ידי המערערת כי היא
28 מספקת "שירותי סוכנות נסיעות". לטענתה, היא מארגנת סיורים באתרים בישראל ולצורך כך היא
29 רוכשת עבור התיירים את כרטיסי הכניסה לאתרים ובעשותה כן, חלות עליה הוראות סעיף
30 30(א)(8)(ב) לחוק מע"מ.

31
32 44. לטענת המשיב, הסעיף הרלבנטי לענייננו קובע מע"מ בשיעור אפס רק בגין עמלות שגובה
33 סוכנות נסיעות בגין ארגון הסיור של התיירים. נטען כי השירות שבו מדובר הוא "ארגון ומכירה של
34 סיור", דהיינו, פעילות תיווך בין התייר לבין העוסקים השונים הפועלים בענף התיירות. לטענת
35 המשיב, אם תתקבל פרשנות המערערת, יהפכו הוראות סעיף 30(א)(8)(ב) למיותרות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 16-03-66728 איתרנית טראבל בע"מ נ' ירושלים

1
2 45. פרשנות המשיב להוראת סעיף 30(א)(8)(ב1) לחוק התקבלה בשני פסקי דין. ראשית, הפרשנות
3 התקבלה בע"ש (י-ם) 5067/06 החוויה הישראלית-שירותי תיירות חינוכית בע"מ נ' מנהל מע"מ,
4 מיסים כה/1 (פברואר 2011), עמ' 223. בית המשפט קבע כי הוראה זו אינה מבססת את זכות המערערת
5 למס בשיעור אפס לגבי כל "פעילויות השטח", שכן הוראות חוק מע"מ גוברות על הוראות חוק שירותי
6 תיירות. עוד נקבע כי קבלת פרשנות המערערת תהפוך את סעיפים קטנים (א) ו(ב) של סעיף 30(א)(8)
7 למיותרים.

8 שנית, פרשנות המשיב התקבלה גם בענין החברה המאוחדת לתיירות. כבוד השופטת חיות (כתארה
9 אז) קבעה, בדחותה את הנימוק המבוסס על סעיף 30(א)(8)(ב1) לחוק, כי ההגדרה בחוק שירותי
10 תיירות מדברת על "ארגון ומכירה של סיור לישראל" בעוד שהמערערת פועלת למתן שירותים
11 בישראל.

12 לא מצאתי הצדקה לסטות מן הפרשנות שניתנה כאמור בפסיקה לסעיף 30(א)(8)(ב1) לחוק ולקבל את
13 פרשנות המערערת. כוונת ההוראה הנ"ל היא לקבוע חבות מע"מ בשיעור אפס למתן שירות לתייר ממי
14 שנותן את אחד (או יותר) מהשירותים המוגדרים כ"שירותי סוכנות נסיעות" בחוק שירותי תיירות.
15 השירות שבו מדובר בענייננו הוא "ארגון ומכירה של סיור לישראל". ההקלה המיסויית ניתנה אפוא
16 למתן השירות לתייר של ארגון ומכירת סיור לישראל. אם ניתן לכלול בשירות זה את התשלום עבור
17 לינה בישראל, ואת התשלום עבור הסעת סיור של התייר בישראל, הפכו סעיפים קטנים (א) ו(ב) של
18 סעיף 30(א)(8) למיותרים, לרבות ההוראות שבתקנה 12ב. לתקנות מע"מ, המגדירות את השירותים
19 הנוספים הניתנים אגב לינה בבית מלון. הפרשנות הנכונה של סעיף 30(א)(8)(ב1) לחוק מע"מ הינה
20 שמע"מ בשיעור אפס יחול על השירות שמקבל התייר מן הגוף המארגן (סוכנות הנסיעות), להבדיל מן
21 השירות שיינתן בישראל מנותני השירותים הספציפיים, כגון בתי מלון, חברות האוטובוסים וחברות
22 הטייס המספקות טיסות פנים לתיירים.

סוף דבר

23
24
25
26 46. לאור כל האמור, הערעור נדחה. המערערת תשלם למשיב הוצאות ושכ"ט בסכום כולל של
27 7,500 ₪.

28
29 **המזכירות תשלח העתק פסק הדין לב"כ הצדדים.**

30
31 ניתן היום, ב' שבט תשע"ט, 08 ינואר 2019, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

08 ינואר 2019

ע"מ 66728-03-16 איתרנית טראבל בע"מ נ' ירושלים

כ"א

אביגדור דורות, שופט

1
2
3
4
5
6
7