



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס
ע"י ב"כ עוה"ד מרב ברוך, ליאית נויבירט, דקל צינו

מערערת

נגד

מנהל מע"מ ת"א
ע"י ב"כ עו"ד שירה קידרון-גוטליב
פמת"א (אזרחי)

משיב

2

3

פסק דין

4

5

6 לפניי ערעור מס ערך מוסף שעניינו העיקרי הוא בשאלה האם הפעלת טרקליני האירוח
7 בנתב"ג היא עסקה שהמס עליה הוא בשיעור אפס לפי סעיף 30(א) לחוק מס ערך מוסף,
8 התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). עניין נוסף שנתון במחלוקת בין הצדדים הוא ניכוי של מס
9 תשומות על ידי המערערת בגין שכירת רכבים פרטיים ששימשו בעסקיה.

10

רקע בתמצית ועיקרי הערעור

11 1. המערערת היא שותפות מוגבלת העוסקת בניהול ובהפעלה של טרקליני אירוח לנוסעים
12 בנמל התעופה בן גוריון (לעיל ולהלן: "נתב"ג"). שירותי האירוח בטרקלינים כוללים,
13 בין היתר, העמדה לרשות המתארחים של מזנון פתוח (בופה), משקאות חמים, קרים
14 ואלכוהוליים, מתחמי ישיבה, מגזינים, עיתונים וכדומה.

15 2. הפעלת טרקליני האירוח בנתב"ג בתקופה הרלוונטית לערעור דנן נעשתה מכוח "חוזה
16 הרשאה למתן שירותי ניהול והפעלה של טרקליני אירוח באולם הנוסעים היוצאים,
17 באולם הנכנסים שבבניין הקרקעי בטרמינל 3, ובטרמינל 1 שבנמל התעופה בן-גוריון",
18 שנחתם ביום 5.11.2013 בין רשות שדות התעופה (להלן: "הרשות") ובין המערערת
19 (להלן: "הסכם ההרשאה", נספח 1 לתצהיר המערערת). בהסכם ההרשאה נקבע כי
20 המערערת תקבל רישיון להפעיל ולנהל טרקליני אירוח בנתב"ג תמורת תשלום דמי
21 הרשאה לרשות בתוספת מע"מ.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

3. המערערת מספקת את שירותי האירוח בטרקלינים בעיקר לנוסעים היוצאים מישראל
אשר: רכשו כרטיסי טיסה למחלקות היוקרה של חברות תעופה שונות; או שהם חברי
מועדוני לקוחות או מחזיקי כרטיסי אשראי מסוימים; או שהם שילמו למערערת
ישירות עבור השירותים. את התשלום עבור שירותי האירוח גובה המערערת מחברות
התעופה, ממועדוני הלקוחות, מחברות כרטיסי האשראי או מהנוסעים עצמם,
בהתאמה.
4. המערערת דיווחה למשיב על הכנסותיה ממתן שירותי האירוח. על הכנסותיה מחברות
תעופה המחזיקות סניף בישראל, ממועדוני לקוחות ישראליים, מחברות כרטיסי
אשראי ומנוסעים מזדמנים ישראליים – דיווחה כהכנסות החייבות במס בשיעור מלא;
ועל הכנסותיה מחברות תעופה זרות וממועדוני לקוחות זרים – דיווחה כהכנסות
החייבות במס בשיעור אפס.
5. מנגד, לעמדת המשיב, מתן שירותי אירוח בטרקליני האירוח בנתב"ג, לרבות לנוסעי
חברות תעופה זרות וחברי מועדוני לקוחות זרים, מהווה עסקה החייבת במס בשיעור
מלא. המשיב הוציא למערערת שומת מס עסקאות בה הוא חייב את המערערת בתשלום
מס עסקאות על מלוא הכנסותיה.
6. נוסף על כך, המערערת ניכתה מס תשומות בגין שכירתם בעסקאות הַחֶכֶר (ליסינג) של
רכבים פרטיים, כמשמעות המונח "רכב פרטי" בתקנה 1 לתקנות מס ערך מוסף,
התשל"ו-1976 (להלן: "התקנות"). המשיב דחה את ניכוי התשומות בגין שכירת
הרכבים לפי תקנה 14 לתקנות והוא הוציא למערערת שומת מס תשומות בהתאם.
7. המערערת כופרת בשומות שיצאו לה ומכאן ערעור זה.

21 טענות המערערת בתמצית

8. לטענת המערערת, שירותי האירוח בטרקלינים חייבים במס בשיעור אפס לפי סעיף
30(א)(6) לחוק. סעיף 30(א)(6) לחוק מקנה הטבה ביחס לשירות שנתנה הרשות בקשר
לכניסתם לישראל או יציאתם מישראל של כלי טיס או לנוסע בהם. תכלית ההוראה
היא התאמת החוק להתחייבויות בין-לאומיות של מדינת ישראל בקשר עם מתן
שירותים לנוסעים בנמלי התעופה הבין-לאומיים.
9. בהתאם לסעיפים 5(א) ו-5(ב) לחוק רשות שדות התעופה, התשל"ז-1977 (להלן: "חוק
רש"ת"), על הרשות להחזיק, להפעיל, לפתח ולנהל את שדה התעופה ולתת שירותים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

- 1 נלווים לפעולות אלו אגב מילוי תפקידיה. חובה זו כוללת את שירותי הטרקלין שהם
2 חלק אינטגרלי משירות המסופק בכל נמל תעופה הפועל בהתאם לסטנדרטים בין-
3 לאומיים מקובלים. כהוראה משלימה לחובות אלה, סעיף 31(א) לחוק רש"ת מאפשר
4 לרשות לאצול מסמכויותיה ומחובותיה שבסעיף 5 לחוק רש"ת. המערערת היא שלוחה
5 של הרשות ונכנסה לנעליה ולפי הפרשנות הנכונה והתכליתית של סעיף 30(א)(6) לחוק,
6 יש להעניק לשירותים שניתנים על ידי המערערת הטבה בדמות חיוב במס בשיעור אפס.
- 7 10. סעיף 30(א)(6) לחוק אינו דורש שהשירותים יהיו נחוצים ליציאה מישראל והוא אינו
8 דורש שהשירותים יהיו כאלה שבגינם הרשות רשאית לגבות אגרות.
- 9 11. הפרשנות הנ"ל אף קיבלה את אישור המחלקה המקצועית ברשויות מע"מ, שהביעה
10 עמדה זו בכנסים מקצועיים ובהחלטת מיסוי מיום 16.2.2021 שניתנה ביחס לעוסק אחר
11 עם פעילות זהה (להלן: "הרולינג"). במסגרת הרולינג נקבע במפורש כי יש לראות בעוסק
12 כגון המערערת כזרועה הארוכה של הרשות ולהחיל על שירותיו מע"מ בשיעור אפס.
13 המשיב לא הזכיר ולו במילה את דבר קיומו של הרולינג בכתב התשובה שהגיש ביום
14 1.7.2021 והוא הסתיר את קיומו מבית המשפט. אכן, הרולינג בוטל בהמשך, אך ביטול
15 הרולינג נעשה באופן שרירותי, בניגוד לעקרון הסופיות של החלטות מיסוי ושלא בהתאם
16 להליך לביטול החלטות מיסוי.
- 17 12. לחלופין, יש להחיל על המערערת את הוראות סעיף 30(א)(10) לחוק שקובע מס בשיעור
18 אפס על "מכירת זכות לנסיעת חוץ". זכות הכניסה לטרקלינים מגולמת בתשלום
19 שגובות חברות התעופה הזרות עבור כרטיסי הטיסה במחלקות היוקרה. ההטבה לפי
20 סעיף 30(א)(10) לחוק אינה מותנית בקיום עסק של מכירת כרטיסי טיסה, אלא ניתנת
21 לגבי "זכות לנסיעת חוץ". כל שירות נלווה שניתן במסגרת הטיסה נכלל גם הוא בגדר
22 הסעיף. חבות מע"מ בשיעור מלא על השירותים שנותנת המערערת תיצור אפליה חמורה
23 מול חברות תעופה המספקות שירותים דומים באופן ישיר ונהנות ממע"מ בשיעור אפס,
24 דוגמת חברה ישראלית שמפעילה טרקלין משלה עבור נוסעי מחלקות היוקרה שלה.
- 25 13. לחלופי חילופין, יש לראות בזכות להשתמש בטרקלינים כ"מכירת נכס בלתי מוחשי
26 לתושב חוץ" החייבת בשיעור מס אפס לפי סעיף 30(א)(2) לחוק. מתן זכות לשימוש
27 בטרקלינים הוא בבחינת "מכר", כהגדרתו בסעיף 1 לחוק; המכר הוא של "נכס בלתי
28 מוחשי" הכלול בגדר "טובין" בחוק; והזכות החוזית נמכרת ללקוחות השונים של
29 המערערת, בעיקר חברות תעופה ומועדוני לקוחות זרים שהם "תושבי חוץ".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

14. המערערת מוסיפה וטוענת כי יש לבטל את קביעות המשיב ביחס לשומת התשומות.
המערערת השתמשה ברכבים לצורך מתן שירותי האירוח (לשם הובלת ציוד וסחורה
לטרקלינים וכדומה) ובגין השימוש ברכבים לצורך העסק ניכתה המערערת את מס
התשומות. זאת, בהתאם לעיקרון הבסיסי שבסעיף 38(א) לחוק לפיו עוסק זכאי לנכות
מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות. יש להבחין בין נסיבות ע"מ (מחוזי ת"א) 9652-
01-17 בטחון שרותים אביזר בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 3 (25.9.2019) (להלן: "עניין
אביזר") ובין ענייננו. בעניין אביזר לא כל הרכבים נותרו סגורים באתר העבודה; לא כל
הרכבים שימשו בעסק; וחלק מהרכבים הוצמדו לאנשים ספציפיים. זאת, בניגוד
לענייננו בו רכבי המערערת מעולם לא יצאו את נתב"ג, אפילו לא לצורך תדלוק; נעשה
בהם שימוש עסקי בלבד; והם לא הוצמדו לעובדים ספציפיים. כמו כן, בהתאם לכללי
הרשות, המערערת אינה יכולה להכניס רכבים מסחריים גדולים לשטח התפעולי של
נתב"ג. המערערת נענשת על כך שהיא נשמעת לכללי הרשות. יש לפרש באופן תכליתי
את הוראת תקנה 14 לתקנות.

15. עוד טוענת המערערת לכשלים משמעותיים וחריגים והפרת כללי המנהל התקין בדרך
קבלת ההחלטה בהשגת המערערת. כך, החלטת המשיב בהשגה ניתנה בחופזה וביום
האחרון האפשרי כדי לחמוק ממחסום ההתיישנות; היא לא בוססה על תשתית
עובדתית מתאימה ומבלי שהמנהל ביקר בטרקלינים; היא ניתנה ללא היוועצות עם
המחלקה המקצועית, שהייתה מתחייבת בנסיבות העניין; והיא ניתנה תוך דחייה
קטגורית ובלתי מבוססת של טענות המערערת.

16. המערערת הגישה גם סיכומי תשובה מטעמה, בה חזרה על עיקרי הדברים והגיבה
לטענות המשיב.

טענות המשיב בתמצית

17. המשיב כופר בטענות המערערת. לטענת המשיב, על הטוען להקלה או לפטור ממס מוטל
הנטל להוכיח כי הוא זכאי להקלה או לפטור. המערערת לא עמדה בנטל זה.

18. שירותי המערערת אינם באים בגדרו של סעיף 30(א)(6) לחוק. על פי לשונו של הסעיף,
ההקלה מותנית בהתקיימותם של שני תנאים מצטברים:

18.1. הראשון, כי השירות לנוסע ניתן באופן בלעדי על ידי הרשות או חברת נמל
כהגדרתה בחוק רשות הספנות והנמלים. אילו המחוקק ביקש להחיל את ההקלה





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

- 1 על שירות שניתן על ידי גוף אחר זולת הרשות או חברת נמל, הוא היה מציין זאת
2 במפורש. כך ניתן ללמוד גם מהשוואת נוסחו של סעיף 30(א)(6) לחוק לנוסחו של
3 סעיף 30(א)(6)(ב) לחוק. התנאי הראשון אינו מתמלא בענייננו שכן שירותי האירוח
4 בטרקלינים ניתנו באופן בלעדי על ידי המערערת, מבלי שזו שימשה שלוחה של
5 הרשות או נכנסה בנעליה. תשלום דמי ההרשאה לרשות על ידי המערערת, היא
6 לבדה שומטת את הקרקע תחת טענות המערערת ביחס לקיומם של יחסי שליחות.
- 7 18.2. השני, כי השירות לנוסע הוא נחוץ וחיוני לתהליך היציאה או הכניסה
8 לישראל. פרשנות זו מתבקשת, שאחרת כל שירות יכול להיחשב כשירות "בקשר"
9 לכניסה או ליציאה מישראל, למשל נסיעה במונית אל או מנתב"ג, צפייה בסרט
10 בקולנוע בנתב"ג וכדומה. ההיסטוריה החקיקתית של הסעיף תומכת אף היא
11 בפרשנות זו. לפיכך, גם התנאי השני אינו מתקיים בענייננו, שכן אין חולק ששירותי
12 האירוח אינם נחוצים לצורך הכניסה או היציאה מישראל. למעשה, אין הבדל
13 מהותי בין השירות שמעניקה המערערת ובין השירות שמעניקים עסקי הסעדה
14 ואירוח אחרים בנתב"ג, שאינם נהנים ממע"מ בשיעור אפס. קבלת עמדת המערערת
15 תביא בהכרח להפלייתם של כל אותם בעלי עסקים.
- 16 19. המערערת לא מכרה כרטיסי טיסה ולכן אינה זכאית להקלה מכוח סעיף 30(א)(10)
17 לחוק. לא ניתן לקבל את טענת המערערת כי ההקלה ניתנת לגבי כל שירות נלווה שניתן
18 במסגרת מכירת כרטיס הטיסה. למעשה טוענת המערערת, כי ניתן להחיל מס בשיעור
19 אפס על כל שירות על ידי הכללתו במחיר כרטיס הטיסה, לדוגמה: ארוחה במסעדה או
20 רכישת טובין בדרך לנתב"ג, הסעות לנתב"ג, תספורת וכדומה. מדובר בהרחבה לא
21 ראויה של ההקלה, שנועדה למכירת כרטיסי טיסה בלבד. זאת ועוד, חלק מהנוסעים
22 מקבלים את שירותי האירוח של המערערת במסגרת חברותם במועדוני לקוחות שונים
23 או החזקתם בכרטיסי אשראי מסוימים. אותם מועדוני לקוחות וחברות כרטיסי אשראי
24 אינם מוכרים כרטיסי טיסה, ועל כן לא ניתן לטעון כי מתן שירותי האירוח כלול או
25 מגולם במכירת כרטיס הטיסה. הוא הדין ביחס לאותם נוסעים המשלמים מכיסם עבור
26 שירותי האירוח.
- 27 20. לעניין סעיף 30(א)(2) לחוק, טענת המערערת בדבר מכירת נכס בלתי מוחשי מהווה טענה
28 עובדתית סותרת. על פי טענת המערערת, היא עסקה במתן שירותי אירוח בטרקלינים
29 לנוסעים, ולא במכירת זכויות שימוש בהם. כמו כן, השירות לא ניתן ל"תושבי חוץ".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

21. בכל הנוגע לרולינג, המערערת לא הייתה יכולה להסתמך על הרולינג שיצא, בשוגג, לחברה האחרת. כמו כן, בשנים הרלוונטיות לערעור חל דין זהה על המערערת והחברה האחרת. נוסף על כך, אין זהות בין המערערת ובין החברה האחרת. מכל מקום, עם גילוי הסתירה בין הרולינג ובין עמדת המשיב בערעור זה – הוחלט לבטל את הרולינג ולדבוק בעמדה משפטית אחת המחייבת את כלל המחלקות אצל המשיב. הרולינג לא הוזכר בכתב התשובה משום שהמערערת ממילא לא הייתה יכולה להסתמך עליו. עם זאת, התמונה המלאה נפרשה במסגרת קדם המשפט הראשון שהתקיים בתיק.
22. בכל הנוגע לשומת התשומות, תקנה 14 לתקנות קובעת חזקה חלוטה לפיה יראו את השימוש ברכב פרטי בעסק כשימוש שאינו לצרכי העסק. אין חולק כי הרכבים הם רכבים פרטיים, שלא מסוג גיפ, וכי על המערערת לא חלים הסייגים המפורטים בתקנה 14 לתקנות המתירים ניכוי מס תשומות. במצב דברים זה ולאור הוראות הדין, לא ניתן לאשר את ניכוי מס התשומות.
23. באשר לטענות שהועלו כנגד אופן ועיתוי הוצאת ההחלטה בהשגה, לא ברור על מה מלינה המערערת. למערערת לא נפגמה זכות הטיעון והמשיב עמד במועד שנקבע על ידי המחוקק. העובדה כי נציג המשיב לא ביקר באולם היוצאים בנתבי"ג אין בה כדי לפגום בהחלטתו. אף לאחר דיון ההוכחות לא עלה בידי המערערת להראות כי לו היה נציג המשיב מבקר בטרמינל היה מגיע למסקנה שונה מזו שאליה הגיע. במקרה דנן, כבשגרה, לא נועץ נציג המשיב במחלקה המקצועית טרם שנתן החלטתו בהשגה. למשיב שיקול דעת באשר להיקף ההתייעצות שעליו ליישם. במקרים אותם מוצא המשיב לנכון, פונה הוא לקבלת ייעוץ מהמחלקות השונות ומוסיף לחקור את הסוגיה באמצעות גורמים נוספים, בהתאם לצורך.

- דיון**
24. בענייננו כאמור שתי שאלות נפרדות עומדות על הפרק: **הראשונה**, האם שירותי האירוח בטרקלינים חייבים במע"מ בשיעור אפס, או שמא במע"מ בשיעור מלא? **והשנייה**, האם ניתן לנכות מס תשומות בגין שכירתם של רכבים פרטיים ששימשו אך ורק לצרכי העסק? אדון בשאלות אלו כסדרן.
25. אקדים ואציין כי לאחר שעיינתי היטב בכתבי הטענות ולאחר ששמעתי את הצדדים בדיונים שנערכו לפניי, אני סבורה כי דין הערעור להידחות ביחס לשתי השאלות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

- 1 סעיף 30(א)(6) לחוק
- 2 26. המערערת טוענת כי בהתאם להוראות סעיף 30(א)(6) לחוק, שירותי האירוח חייבים
3 במע"מ בשיעור אפס.
- 4 27. סעיף 30(א)(6) לחוק קובע כדלהלן: "אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:
5 ... (6) שירות בקשר עם כניסתם של כלי טיס או כלי שיט לישראל או עם יציאתם
6 ממנה או בקשר לשינוע טובין – (א) שנתנה רשות שדות התעופה או חברת נמל
7 כהגדרתה בחוק רשות הספנות והנמלים, התשס"ד-2004 לכלי הטיס או לכלי השיט
8 או לנוסע בהם בקשר לכניסתו לישראל או ליציאתו מישראל".
- 9 28. נשאלת השאלה כיצד יש לפרש את המילים "בקשר לכניסתו לישראל או ליציאתו
10 מישראל", ובפרט את המילה "בקשר" – האם די בקשר רופף לפעולת הכניסה והיציאה
11 או שמא יש צורך בקשר מהותי ואינטגרלי? כלומר, האם יש להעניק למילה "בקשר"
12 פרשנות מרחיבה או מצמצמת?
- 13 29. אם ייקבע כי די בקשר רופף, הרי שיהיה מקום להמשיך ולבחון אם יש לקבל את עמדת
14 המערערת, שכן שירותי האירוח ניתנים על ידי המערערת (מתוקף הרשאת הרשות)
15 לנוסעים במסגרת כניסתם או יציאתם מישראל; לעומת זאת, אם ייקבע כי יש צורך
16 בקשר אינטגרלי לכניסה או ליציאה, אין מחלוקת כי שירותי האירוח לא נדרשים לשם
17 הכניסה או היציאה מישראל (למשל, עמ' 43, ש' 14 – 18 לפרוטוקול), ודין הטענה
18 להידחות.
- 19 30. לדידי, יש לפרש את המילה "בקשר" בפרשנות מצמצמת, הדורשת קשר ישיר ואינטגרלי
20 עם פעולת הכניסה והיציאה, ולא די כי השירות ניתן במסגרת הכניסה או היציאה
21 מישראל.
- 22 31. ראשית, נראה כי זהו הגיונם הפשוט של הדברים. תכליתו של החוק היא להקל על
23 הכניסה לישראל או היציאה מישראל של כלי הטיס והנוסעים בהם. זאת, באמצעות
24 הטבה בדמות מע"מ בשיעור אפס על שירותים שמעניקה הרשות אשר מאפשרים את
25 הפעולות הללו. עם זאת, אין מקום לפטור מתשלום מע"מ, גם את הרשות עצמה, בגין
26 פעילויות כלכליות נלוות, שאינן קשורות באופן ישיר לעצם הכניסה או היציאה ולליבת
27 פעילותה של הרשות. תכלית החוק אינה עידוד פעילות עסקית-מסחרית מעין זו, שאך
28 ורק נלווית לפעולת היציאה או הכניסה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

32. כל פרשנות אחרת משמעה למעשה מעין "Carte blanche" לרשות להפעיל עסקים בנמלי
התעופה למטרות רווח, תוך חיובה במע"מ בשיעור אפס. הרי כל שירות שניתן בנתב"ג
(מתוקף הסכמי זכיינות עם הרשות) קשור באופן כזה או אחר ליציאה או לכניסה
לישראל של נוסעים. חוסר הבחנה בין שירותים נחוצים ובין שירותים שאינם נחוצים
משמעו כי מרבית, אם לא כל, השירותים הניתנים בנתב"ג יהיו חייבים במע"מ בשיעור
אפס. לצורך העניין, אם הרשות תקים בית קולנוע על מנת להנעים את זמנם של
היוצאים מישראל, האם המס על עסקאות בית הקולנוע יהיה בשיעור אפס? אני סבורה
שלא (וכך סובר גם נציג המערערת, וראו עמ' 43, ש' 19 – 23 לפרוטוקול).

33. ראוי להדגיש כי גם המערערת מסכימה כי לא כל השירותים שנותנת הרשות חייבים
במע"מ בשיעור אפס (סעיף 33 לסיכומי המערערת). על אף זאת, ונראה שלא בכדי,
המערערת לא הביאה ולו דוגמה אחת לשירות שהרשות מחויבת או צריכה להיות
מחויבת במע"מ מלא בגינו. ואכן, אם יש מקום להעניק הטבה בדמות מע"מ בשיעור
אפס גם לשירותים שאינם נחוצים לצורך כניסה או יציאה מישראל, באיזה מקרה יש
להחיל מע"מ בשיעור מלא על הרשות?

34. כמו כן, פרשנות שאינה מבחינה בין סוגי הפעילות עלולה להביא לתחרות בלתי הוגנת
של הרשות או הפועלים מכוחה אל מול עוסקים אחרים שמספקים שירותים לנוסעים
ומשלמים בגינם מע"מ מלא, למשל בתי הקפה והמסעדות שבנתב"ג והסביבה (וראו
האמור בפס' ז' למבוא להצעת חוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975, ה"ח הממשלה 239
(להלן: "הצעת חוק מע"מ"): "מס על הסקטור הציבורי. המס יוטל גם על המדינה,
על הרשויות המקומיות ועל כל הגורמים הציבוריים האחרים אף אם אין הם גופים
עסקיים. על ידי כך לא יועדף הסקטור הציבורי על ידי שיעורי מס נמוכים יותר". כן
השוו להסדרים שנקבעו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961
ולתכליות העומדות בבסיסם, וראו לעניין זה ע"מ (מחוזי ת"א) 59050-01-20 קרן
עזריאלי (ישראל) ע"ר נ' פקיד שומה תל אביב 5, פס' 60 (9.9.2021)).

35. גם לא ראיתי מקום מיוחד לעודד את שירותי הטרקלין. מדובר במיזם עסקי לכל דבר
ועניין אשר המערערת מפעילה מתוך כוונת רווח כלכלי גרידא. וראו האמור בסעיף 49
לסיכומי המערערת, כי מדובר ב"זכות שניתנה בחוק לרש"ת, וערך כלכלי רב בצדה".
לא בכדי, הסכם ההרשאה נערך מול חטיבת המסחר, הלוגיסטיקה והפיתוח העסקי של
הרשות; העתקי ההסכם נשלחו על ידי אחראית המסחר לגורמים השונים ברשות





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

1 הקשורים למסחר ולזכיינות; והמערערת עצמה פועלת תחת אחראית הזכיינים ברשות
2 (וראו עמ' 17, ש' 22 – 30; עמ' 29, ש' 5 – 6; עמ' 33, ש' 6 – 7 לפרוטוקול).

3 36. **שנית**, נראה כי זו הייתה כוונת המחוקק בתיקונו את החוק. כך נאמר בישיבת ועדת
4 הכספים שדנה בהצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 22), התשס"ב-2001, ה"ח
5 הממשלה 124 (להלן: "**הצעת חוק תיקון 22**"), שבמסגרתה הוספו לסעיף 30(א)(6) (א)
6 לחוק המילים "**או לנוסע בהם בקשר לכניסתו לישראל או ליציאתו מישראל**":

7 **"אנה שניידר [יועצת משפטית – י"ס]:**

8 אנחנו עוברים לתיקון סעיף 30 לחוק העיקרי. סעיף 30 לחוק העיקרי הוא
9 אותו סעיף שקובע שיעור אפס על כל מיני עסקאות, בין היתר ייצוא טובין,
10 מכירת נכסים [ל]בלתי מוחשיים לתושבי חוץ, מתן שירותים לתושבי חוץ,
11 ירקות ופרות... אנחנו עוברים לפסקה 6. פסקה 6 בחוק הקיים מתייחסת
12 לשירות בקשר עם כניסתם של כלי טיס או כלי שיט לישראל או עם
13 יציאתם ממנה או בקשר לשינוע טובין שנתנה רשות שדות התעופה או
14 רשות הנמלים לכלי הטיס או כלי השיט, או שניתן לבעלי מטענים ותמורתם
15 מהווה חלק מערך הטובין כפי שנקבע בפקודת המכס.

16 **אריאל אברהם [סגן מנהל אגף המכס ומע"מ – י"ס]:**

17 **אנחנו מרחיבים את שיעור האפס גם לגבי אגרות נמל ואגרות רשות שדות**
18 **התעופה לנוסע ימי או אווירי.**

19 **אנה שניידר:**

20 **עד היום זה היה חייב במס או שהיה ספק?**

21 **אריאל אברהם:**

22 **לגבי שינוע באוויר היה ספק, לגבי נוסע ימי – הוא היה חייב במס. אנחנו**
23 **מרחיבים את הפטור"**

24 (פרוטוקול ישיבת ועדת הכספים, הכנסת ה-15, 23 (29.4.2002). כל ההדגשות בפקדון דין
25 זה הן שלי – י"ס).

26 37. וראו גם אבי פרידמן **מס ערך מוסף: החוק וההלכה 594** (מהדורה שלישית 2018) (להלן:
27 **"פרידמן"**):

28 **"תכלית ההוראה שבסעיף היא התאמת החוק להתחייבויות בינלאומיות בקשר**
29 **למכירת שירותים בטיסה ובהפלגה. הכוונה היא למיסי נמל אשר קודם הוטלו על**
30 **כלי השיט או הטיס עצמו... עצם חקיקת ההוראה גורמת לכך שלא כל השירותים**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

- 1 הניתנים על ידי רשות שדות התעופה ורשות הנמלים חייבים במס בשיעור אפס,
2 אלא רק שירותים הקשורים בתהליכים שפורטו בחוק, דהיינו, שירות הקשור
3 לכניסה לישראל וליציאה מישראל, של כלי טיס וכלי שיט, בשירות הקשור
4 לנוסעים שהיו בכלי התחבורה הנ"ל ושינוע המטענים שקשורים לתהליך זה".
- 5 38. שלישית, כידוע, על נישום הטוען להקלה או לפטור ממס לשכנע את בית המשפט כי הוא
6 נמצא בבירור בתחום תנאי ההקלה או הפטור, בהתאם ללשונם ולתכליתם. זאת משום
7 שהקלה במס על הנישום האחד משמעה הכבדה במס על יתר הנישומים או קיצוץ
8 בשירותים הציבוריים הממומנים על ידי אותו המס (למשל, ע"א 3159/19 אבוחצירא נ'
9 פקיד שומה – היחידה הארצית לשומה, פס' 12 (18.10.2020); עע"מ 8360/08 משרד
10 הפנים נ' היברו יוניון קולג' מכון למדעי היהדות, פס' 13 לפסק דינו של כב' השופט
11 עמית ופסק דינה של כב' השופטת נאור (30.11.2011); בג"ץ 6741/99 יקותיאל נ' שר
12 הפנים, פ"ד נה(3) 673, 685-688 (2001); בג"ץ 4140/95 סופרפארם (ישראל) בע"מ נ'
13 מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נד(1) 49, 82-83 (1999), סעיף 6 לפסק דינו של כב' השופט חשין
14 (אשר היה בדעת מיעוט לגבי תוצאת פסק הדין) והאסמכתאות שם).
- 15 39. בענייננו, לא מצאתי כי פעילות המערערת נמצאת בבירור בתחום תנאי הטבת המס
16 בהתאם ללשונה ולתכליתה.
- 17 40. מנגד, מלבד טענות בעלמא, המערערת לא הפנתה ולו לאסמכתא אחת המעידה כי מדובר
18 בשירות אינטגרלי לטיסה אשר נדרש בכל נמל תעופה הפועל בהתאם לסטנדרטים בין-
19 לאומיים מקובלים (וראו ה"ש 8 לסיכומי המערערת). גם בהסכם ההרשאה לא נמצא כל
20 רמז להתחייבויות בין-לאומיות או לסטנדרטים בין-לאומיים שהמערערת צריכה לפעול
21 על פיהם.
- 22 41. בדברי ההסבר לסעיף 3 להצעת חוק תיקון 22 צוין כי "סעיף 30(א)(6) קובע מס בשיעור
23 אפס לגבי שירותים הקשורים לכניסה לישראל וליציאה ממנה של כלי טיס או כלי
24 שיט. מוצע להוסיף לשירותים אלה גם שירות הניתן לנוסע בכלי שיט או בכלי טיס
25 בקשר לכניסתו לישראל או ליציאתו ממנה וזאת על פי התחייבות בין-לאומית של
26 ישראל".
- 27 לו המערערת הייתה מוכיחה כי על הרשות מוטלת החובה להפעיל את הטרקלין מתוקף
28 התחייבות בין-לאומית של ישראל וכי אילולא הוא היה מופעל לא ניתן היה לקיים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

- 1 טיסות כסדרן בנתב"ג, ייתכן שהיה מקום לקבל את הערעור. אולם, כאמור לעיל,
2 המערערת לא השכילה להפנות לכל מקור חוק או אמנה בין-לאומית שעוסקת בעניין.
- 3 42. ההיפך הוא הנכון, כבר נקבע בעבר בעתירה שהגישה אחת משותפות המערערת כי מדובר
4 ב"שירות נוחות אופציונאלי המוצע לכלל הציבור וכרוך בתשלום" (עת"מ (מנהלי ת"א)
5 1034/07 קיו.איי.אס ישראל בע"מ נ' רשות שדות התעופה בישראל, פס' 1
6 (18.2.2009)). כמו כן, המערערת חוזרת וטוענת כי הפעלת הטרקלינים היא זכות שניתנה
7 לרשות (למשל, סעיף 46 או 49 לסיכומי המערערת). בהחלט ייתכן שקיומו של טרקלין
8 מעלה את רמת ודירוג נמל התעופה, אולם כל עוד לא הוכח כי מדובר בשירות שחובה
9 לספק כחלק מהפעלת נמל התעופה, אין בכך לסייע למערערת.
- 10 43. המערערת טוענת בסעיף 12 לתצהירה כי הפעלת הטרקלין דומה להליך הרישום לטיסה
11 (צ'יק אין) המתבצע בנתב"ג, שכן מדובר בפעילות שקשורה ליציאה מישראל הגם שלא
12 כל הנוסעים היוצאים נעזרים בה. אולם, בניגוד לרישום לטיסה שחובה לבצע בין בבית
13 ובין בנתב"ג, מרבית הנוסעים לא מתארחים בטרקלינים והדבר לא נדרש על מנת לצאת
14 את ישראל (עמ' 21, ש' 24 – 26 לפרוטוקול). שירותי הטרקלין הם שירותים נלווים לפי
15 בחירה שנועדו לנוחות הנוסעים, ותו לא.
- 16 44. בהתאם, אני סבורה כי שירותי טרקליני האירוח הם מסוג השירותים שגם הרשות
17 חייבת בהם בשיעור מע"מ מלא (וראו סעיף 33 לסיכומי המערערת, כאמור). מדובר
18 באותם השירותים שמופיעים בסעיף 5(ב) לחוק רש"ת: "בנוסף על שירות שהרשות תתן
19 על פי סעיף קטן (א) רשאית היא לתת שירותים אחרים בשדות התעופה של הרשות או
20 בקשר אתם שניתן לתתם אגב מילוי תפקידיה כאמור".
- 21 45. לטעמי, אין הבדל מהותי בין הפעלת הטרקלין ובין הפעלת בתי הקפה והמסעדות
22 שבנתב"ג, שמחויבים במע"מ מלא (עמ' 59, ש' 13 – 15 לפרוטוקול). גם אותם העסקים
23 הם שירות נלווה לטיסה והם חלק משירות המסופק בכל נמל תעופה הפועל בהתאם
24 לסטנדרטים בין-לאומיים מקובלים. מדובר בשירותים שנועדו לרווחתם ולהנעמת זמנם
25 של הנוסעים עד לעלייתם על המטוס. אדרבה, הפעלתם של בית קפה או מסעדה בנמל
26 התעופה היא שירות בסיסי הרבה יותר.
- 27 46. ההבדלים שפורטת המערערת ביחס לכך הם הבדלים זניחים מבחינה תוכנית ואין בהם
28 לשנות מן המהות המשותפת. העובדה שהשירותים הניתנים בטרקלינים הם יוקרתיים,
29 אקסקלוסיביים ורחבים יותר; העובדה שהכיסאות בבתי הקפה שייכים לנתב"ג ולא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

- 1 לנותן השירותים; העובדה שהרשות מפקחת על כניסות אורחים לטרקלינים וקובעת
2 מכסות למניעת עומסים; והעובדה שעובדי נתב"ג אינם יכולים להשתמש בשירותי
3 הטרקלינים, יש בהן ללמד אך על טיב ורמת השירות הניתן, אך לא על מהותו. כל ההבדל
4 בין השירותים מתמצה במחירם ובהיקף התמורה הניתנת למקבל השירות.
- 5 47. ואכן, כל נוסע שמעוניין יכול לשלם תשלום מלא וליהנות משירותי הטרקלין. מדובר
6 בבחירה כלכלית גרידא – האם להשקיע סכום כסף מסוים על שירות ברמה מסוימת, או
7 סכום כסף אחר על שירות ברמה אחרת. כפי שאין הבדל מהותי לעניין תשלום מע"מ בין
8 מסעדה יוקרתית ובין מסעדת מזון מהיר בקניון, כך גם כאן. בכל הכבוד, גם נציג
9 המערערת לא השכיל להסביר בחקירתו מדוע ההבדלים רלוונטיים לעניין מבחינה
10 מהותית (עמ' 19, ש' 19 – עמ' 20, ש' 8; עמ' 23, ש' 31 – עמ' 25, ש' 19; עמ' 44, ש' 12 –
11 עמ' 45, ש' 14 לפרוטוקול).
- 12 48. על זאת יש להוסיף כי בדומה למערערת, כל העסקים המסחריים בנתב"ג משלמים דמי
13 הרשאה לרשות עבור ההרשאה לפעול שם ולרשות אחריות לגבי אופן הפעילות שלהם,
14 כך שלא מצאתי כל מקום להבחין ביניהם (עמ' 18, ש' 8 – עמ' 24, עמ' 32, ש' 33 – עמ' 33,
15 ש' 2 לפרוטוקול).
- 16 49. משהגתי למסקנה, כי שירותי האירוח בטרקלינים אינם נהנים ממע"מ בשיעור אפס,
17 גם אם הם היו ניתנים על ידי הרשות, מתייטר הדיון בשאלה האם המערערת נכנסה
18 בנעליה של הרשות לעניין הטבת המס.
- 19 50. לסיכום חלק זה, בענייננו אין מחלוקת שהשהייה בטרקלין אינה נחוצה לצורך הכניסה
20 או היציאה מישראל, ולפיכך אני סבורה כי איננה כלולה בגדרי סעיף 30(א)(6) לחוק.
21 סעיף 30(א)(10) לחוק
- 22 51. אין בידי לקבל את טענות המערערת ביחס לסעיף 30(א)(10) לחוק.
- 23 52. סעיף 30(א)(10) קובע כדלהלן: "אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס: ...
24 עסקה שהיא מכירת זכות לנסיעת חוץ; 'זכות לנסיעת חוץ', לענין זה – זכות לנסיעה
25 בכלי טיס או בכלי שיט מישראל למקום בחוץ לארץ או ממקום בחוץ לארץ למקום אחר
26 בחוץ לארץ או ממקום מחוץ לארץ-ישראל...".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

- 1 53. מהסעיף עולה ברורות כי הוא עוסק אך ורק במכירת כרטיס הטיסה עצמו. אין מחלוקת
2 כי המערערת לא מוכרת את כרטיסי הטיסה (סעיף 22 לתצהיר המערערת) ודי בכך כדי
3 לדחות את הטענה.
- 4 54. אומנם, המערערת מספקת שירותי אירוח שלעיתים כלולים במחיר הכרטיס, אך אין
5 בכך כדי להפוך את המערערת עצמה למוכרת הכרטיס. אין דומה אספקת שירות שכלול
6 במחיר כרטיס הטיסה למכירת הכרטיס עצמו. לשיטת המערערת, גם יצרני המזון
7 שמחולק במטוסים, יצרני המושבים, ספקי התוכן וכיו"ב אמורים ליהנות ממע"מ
8 בשיעור אפס, שכן גם הם מספקים שירות או נכס שכלול במחיר הטיסה. זאת לא ניתן
9 לקבל ואף נציג המערערת לא סיפק תשובה המניחה את הדעת ביחס לסוגיה זו (עמ' 42,
10 ש' 31 – עמ' 43, ש' 18 לפרוטוקול). האמור נכון במיוחד כאשר השירות לא ניתן כחלק
11 ממהלך הטיסה, אלא אך בזמן ההמתנה אליה. מדובר בשירות שמעצם טיבו הוא נפרד
12 ומובחן מהטיסה עצמה.
- 13 55. יתרה מזו, גם אם אניח כי המערערת צודקת בטענתה, הרי שהיא נכונה אך ורק ביחס
14 לשירותים המסופקים לנוסעים המתארחים בטרקליניה מתוקף רכישת כרטיס טיסה
15 במחלקת יוקרה. המערערת מתעלמת מכל אותם נוסעים המתארחים בטרקליניה
16 מתוקף חברותם במועדוני לקוחות או החזקתם בכרטיסי אשראי מסוימים, ואף מאותם
17 נוסעים שרכשו את השירות באופן ישיר מהמערערת. ברם, המערערת, בסתירה לטענתה
18 זו, דיווחה על הכנסותיה ממועדוני לקוחות זרים כעל הכנסות החייבות במע"מ בשיעור
19 אפס; היא לא סיפקה תחשיב מדויק המוכיח מה שיעור התשלומים המתקבלים
20 מחברות התעופה לעומת יתר התשלומים; וכל טענותיה בהקשר זה נטענו בכלליות
21 ומבלי שהן ייתמכו באסמכתאות (וראו עמ' 22 לפרוטוקול וכן סעיפים 21 – 24 לתצהיר
22 נציג המערערת). במצב עניינים זה, ממילא לא ניתן לקבל את טענת המערערת.
- 23 56. המערערת טוענת, כי בכך היא מופלית לרעה מול חברות תעופה שמספקות שירותים
24 דומים באופן ישיר כחלק מן התשלום עבור כרטיס הטיסה. ברם, אין בכך להביא לקבלת
25 הערעור, שכן גם את ההכנסות משירותי האירוח של חברות התעופה שמספקות את
26 השירותים באופן ישיר יש לחייב במע"מ בשיעור מלא. יש מקום להפריד בין התשלומים
27 שמקבלת חברת התעופה עבור שירותי האירוח, שהם חייבים במס בשיעור מלא, ובין
28 התשלומים שמקבלת החברה עבור כרטיס הטיסה, שהם חייבים במע"מ בשיעור אפס.
- 29 57. נדמה גם כי ניתן לעשות כן ללא כל קושי. סביר להניח שחברת התעופה מפעילה את
30 הטרקלין מתוקף הסכם הרשאה מול הרשות, אשר במסגרתו ממילא מחושבות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

- 1 ההכנסות משירותי האירוח לצורך חישוב דמי ההרשאה המועברים לרשות. וראו סעיף
2 8.2 להסכם ההרשאה שקובע כי "במידה והמפעיל הנו חברת תעופה אשר תספק את
3 השירותים ללקוחותיה, ללא תמורה, אזי לצורך חישוב פדיון המכירות ברוטו, יחשב
4 כל לקוח כאמור כאילו שילם לחברה סך של 20 \$ לנוסע במחלקת תיירים ו-35 \$ לנוסע
5 במחלקת עסקים ו/או מחלקה ראשונה".
- 6 58. כלומר, ישנו "מחירון" ברור להכנסות חברת התעופה משירותי האירוח בטרקלינים, גם
7 אם היא גובה את התשלום כחלק ממחיר כרטיס הטיסה. אופן גביית התשלום עבור
8 שירותי האירוח בטרקלינים אינו רלוונטי לצורך החיוב במע"מ עצמו.
- 9 59. האמור נכון גם אם חברת התעופה הייתה מספקת את שירותי האירוח בטרקליניה שלא
10 כחלק מהסכם מול הרשות. גם במקרה שכזה יש להפריד בין התשלום שמתקבל עבור
11 שירותי האירוח ובין התשלום שמתקבל בגין כרטיס הטיסה. בהקשר זה אציין, כי טענה
12 לפיה חברת תעופה יכולה לספק בעצמה ובאופן ישיר את שירותי האירוח שלא דרך
13 הסכם עם הרשות, סותרת את טענת המערערת כי הרשות היא זו שחייבת במתן שירותי
14 האירוח מתוקף הסכמים בין-לאומיים ושהמערערת נכנסה בנעליה.
- 15 60. עם זאת, יצוין כי אין בכך לקבוע כי נכון יהיה להפשיט את כרטיס הטיסה מכלל רכיביו
16 בכל מקרה ומקרה אלא רק כאשר הרכיב אינו חלק אינטגרלי מהטיסה ובהתאם
17 לנסיבות העניין.
- 18 סעיף 30(א)(2) לחוק
- 19 61. סעיף 30(א)(2) לחוק קובע כדלהלן: "אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:
20 ... מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ".
- 21 62. גם סעיף זה אינו רלוונטי לעניינה של המערערת ואין בו כדי להביא לקבלת הערעור.
- 22 63. הדבר פשוט ומובן מאליו. המערערת מספקת שירות, ולא מוכרת זכות ליהנות מן
23 השירות. שירותי האירוח בטרקלינים הם בגדר שירותים, והם אינם בגדר נכס בלתי
24 מוחשי (וראו דברי נציג המערערת בעמ' 46, ש' 2 – ש' 15 לפרוטוקול). למעשה, לשיטת
25 המערערת, כל שירות שניתן לתושב חוץ ייחנה ממע"מ בשיעור אפס שכן ניתן לטעון
26 שמדובר במכירת זכות ליהנות מהשירות. זאת לא ניתן לקבל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

1 64. כמו כן, ככלל, נכס בלתי מוחשי בהקשר של מע"מ בשיעור אפס הוא ידע, תוכנית, נכסי
2 קניין רוחני, מוניטין, זכויות משפטיות וחוזיות וכיו"ב (וראו למשל דברי ההסבר לפרק
3 ז' להצעת חוק מע"מ: "מכירת נכס בלתי מוחשי כגון פטנט, ידע וכיוצא באלה, מעוסק
4 ישראלי לאדם מחוץ לישראל..."; ; פרידמן, בעמ' 546 – 548). המרחק בין נכסים אלו
5 ובין שירותי האירוח הוא רב.

6 ניכוי מס תשומות בגין השימוש ברכבים

7 65. המערערת טוענת כי הרכבים הפרטיים ששכרה שימשו אך ורק לצרכי העסק ומשום כך
8 יש להתיר לה לנכות את התשומות בגין שכירתם.

9 66. אף אם אקבל את כל טענותיה העובדתיות של המערערת ואניח כי הרכבים שימשו אך
10 ורק לצורך העסק, עדיין אין בכך להביא לקבלת הערעור שכן מבחינה משפטית, הוראות
11 הדין ברורות והן אינן מתירות זאת. תקנה 14 לתקנות, תחת הכותרת "איסור לנכות מס
12 תשומות על רכב מנועי", קובעת כדלהלן:

13 "א) המס שהוטל על מכירת רכב פרטי לעוסק או על ייבוא רכב כאמור בידי
14 עוסק לא יהיה ניתן לניכוי.

15 ב) הוראות תקנת משנה (א) לא יחולו במקרים הבאים:

16 (1) (בוטלה);

17 (2) הייבוא או הרכישה נעשו –

18 א) בידי עוסק שעיקר עסקו מכירת רכב, לרבות רכב פרטי משומש לגבי רכב
19 שאין בו שימוש ואינו מיועד לשימוש לבד ממכירתו במהלך העסק;

20 ב) בידי עוסק אחר אם הרכב משמש אך ורק לאחד מאלה:

21 ללימוד נהיגה בבית ספר לנהיגה;

22 להשכרת רכב בידי מי שעסקו השכרת רכב;

23 להסעת נוסעים במהלך העסק, בידי מי שעסקו הסעת נוסעים;

24 לסיוורים וטיולי שטח, בידי מי שעסקו ארגון סיוורים או טיולים כאמור."

25 67. ניתן להיווכח כי מחוקק המשנה קבע באופן קטגורי כי לא ניתן לנכות מס תשומות בגין

26 שכירת רכב פרטי, והוא החריג וסייג מקרים בודדים ומוגדרים, שענייננו אינו בא

27 בכללם. למותר לציין שבין אותם החריגים לא נקבע חריג שעניינו שימוש ברכב אך ורק

28 לצרכי העסק, גם אם השימוש מובחן וברור. לו מחוקק המשנה היה מעוניין שהמבחן

29 הרלוונטי יהיה מבחן מהותי, דהיינו, מהו אופי השימוש ברכב והאם הוא נעשה לצרכי





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

1 העסק בלבד, הוא היה קובע כך. הוראות תקנה 14 נקבעו בדיוק על מנת למנוע בירור
2 עובדתי של מקרים כגון אלו. עמדתי על הדברים בפירוט בגדרי עניין **אבידר** ואין לי אלא
3 להפנות לאמור שם.

4 68. המערערת טוענת כי הרכבים לא יכולים היו לשמש לצורך פרטי, שכן הם מעולם לא עזבו
5 את נתב"ג. אולם, אף אם מקרה זה פשוט יחסית לבירור מבחינה עובדתית, עדיין אין
6 בכך לסייע למערערת. שכן, מה חטאו אותם עוסקים שגם השתמשו ברכב פרטי אך ורק
7 לצרכי עסקים, כפי המערערת, אולם ההוכחה בעניינם אינה כה פשוטה? קבלת עמדת
8 המערערת משמעה למעשה ריקון מתוכן של תקנה 14 תוך החלה של בחינה עובדתית על
9 כל מקרה ומקרה – האם הרכבים שימשו אך ורק לצרכי העסק.

10 69. לא מצאתי ממש בטענת המערערת, כי השימוש ברכבים הפרטיים נכפה עליה משום
11 שהרשות אינה מאפשרת שימוש ברכבים גדולים. **ראשית**, הטענה נטענה בעלמא ולא
12 בוססה ופורטה כדבעי. כל שנטען בתצהיר נציג המערערת הוא כי "**לאור הנהלים**
13 **הבטיחותיים הנוקשים בנמל התעופה, הרשות מטילה מגבלות משמעותיות על הכנסת**
14 **רכבים גדולים לשטחי הנמל ומפקחת על הנושא**" (סעיף 40 לתצהיר). לא ברור מהן
15 "המגבלות המשמעותיות" והאם וכיצד ניתן לעקוף אותן ומהם "רכבים גדולים". יש
16 הבדל ניכר בין הטלת "מגבלות משמעותיות" ובין איסור מוחלט, ולא הוכח אילו פעולות
17 ניסתה המערערת לנקוט בעניין. **שנית**, וזה העיקר, המערערת לא הסבירה מדוע היא לא
18 משתמשת ברכבים אחרים שמותרים לטענתה בשימוש על פי נוהלי הרשות ושאינם
19 נכנסים בגדרי תקנה 14, דוגמת ג'יפים.

20 70. אכן, הקביעה כי לא ניתן לנכות מס תשומות בגין רכבים פרטיים יכולה להיות שרירותית
21 ובלתי הוגנת, שכן גם רכבים פרטיים יכולים לשמש אך ורק לצורך העסק. ברם, כך קבע
22 במפורש מחוקק המשנה ושיקוליו עמו. אין לי אלא לשוב ולקרוא למחוקק לבחון את
23 העניין (וראו עניין **אבידר**, בפס' 144). ממילא, לו המערערת חפצה הייתה לפעול בניגוד
24 לדין שהיה ידוע וחל משך עשרות שנים, היה עליה לתקוף את התקנות באופן ישיר על
25 מנת להביא לשינוין, ולא לפעול בניגוד אליהן תוך תקיפתן באופן עקיף בערעור המס.

26 התנהלות המשיב

27 71. בכל הכבוד, לא מצאתי כי נפל פגם בהתנהלות המשיב בהחלטה בהשגה, בוודאי שלא
28 פגם חמור שיש בו להביא לקבלת הערעור. ההחלטה בהשגה הייתה מנומקת ומפורטת,
29 והתבססה על תשתית עובדתית מספקת.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

72. בכל הנוגע למועד ההחלטה בהשגה, אין מחלוקת שהמשיב עמד בפרק הזמן הנתון לו להחלטה בהשגה. כפי שלכלל הנישומים, והמערערת בתוכם, הזכות להגיש את ההשגה ביום האחרון העומד לרשותם, כך גם למשיב נתונה הזכות המקבילה. לא נטען ובוודאי שלא הוכח כי למערערת נגרם נזק כלשהו ממתן ההחלטה במועד שבו היא ניתנה.
73. בכל הנוגע לטענות בדבר חוסר בתשתית העובדתית, אין הכרח שנותן ההחלטה בהשגה יבקר תמיד באופן פיזי בעסקו של הנישום טרם קבלת ההחלטה בהשגה, אלא אם הדבר נדרש לצורך מתן ההחלטה. במקרה הנדון ניתן להבין את הלך הדברים גם ללא ביקור בטרקלינים עצמם והא ראיה, שההחלטה בהשגה נכונה לגופה. כאמור לעיל, גם אם מדובר בשירות יוקרתי ואקסקלוסיבי עשרות מונים, עדיין מדובר בשירות זהה מבחינה מהותית לזה שניתן בבתי הקפה והמסעדות.
74. גם אין ממש בטענה כי היה על נותן ההחלטה בהשגה להיוועץ עם המחלקה המקצועית, שכן המחלקה המקצועית היא שחזרה בה מעמדתה והיא שטעתה בפרשנותה את הדין. נראה כי דווקא על המחלקה המקצועית היה להיוועץ עם גורמים אחרים קודם למתן הרוליינג.
75. כן אין ממש בטענה כי ההחלטה התקבלה תוך דחייה קטגורית ובלתי מבוססת של טענות המערערת ביחס לשימוש ברכב. בענייננו כאמור, אף בהנחה שכל טענותיה העובדתיות של המערערת נכונות, עדיין לא היה מקום להתיר לה את ניכוי התשומות בגין השימוש ברכבים.
76. ממילא, אף אם אניח כי היו פגמים מסוימים במסגרת ההחלטה בהשגה, הם נרפאו במסגרת הליך זה (ע"א 5072/19 שווארמה א.ש. בע"מ נ' פקיד שומה חדרה, פס' 16 (9.5.2021); ע"מ (מחוזי ת"א) 62797-05-18 ברגיג נ' רשות המיסים בישראל-היחידה הארצית לשומה (10.6.2021), ערעור על פסק הדין נדחה בגדרי ע"א 7638/21 ברגיג נ' מדינת ישראל (11.1.2023)).
77. ביחס לביטול הרוליינג, לא רק שלא מצאתי פגם בהתנהלות המשיב, אלא אני סבורה שהמשיב התנהל בדרך ראויה. המשיב הבין כי הרוליינג שיצא תחת המחלקה המקצועית הוא שגוי, והמשיב פעל כמצופה כאשר ביטל אותו ביחס לעוסק האחר. המשיב אינו כבול בטעותו לנצח.
78. ויודגש, כי המערערת לא הייתה יכולה להסתמך על הרוליינג ולשנות מצבה לרעה בעקבותיו, שכן הוא ניתן לעוסק אחר, כחודש לאחר הגשת הערעור, ואף המערערת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

1 טוענת כי עניין הרולינג "התברר בדיעבד" (סעיף 16 לסיכומי המערערת). לכל היותר,
2 המערערת יכולה הייתה לטעון לאפליה פסולה ביחס לעוסק האחר. אולם, שעה
3 שהרולינג בוטל ולא חל על העוסק האחר, לא יכולה להיות לה כל טענה בעניין. ממילא,
4 אין לגרור טעות של המשיב כלפי עוסק אחר, שהוא פועל לתקנה, כלפי יתר העוסקים.

5 79. המערערת אינה יכולה לטעון לעניין "שרירות" או אי-תקינות ביטול הרולינג שכן הוא
6 לא ניתן לה ואין לה כל מעמד או ידיעה אישית בעניין, ולא בכדי טענותיה הן "על פני
7 הדברים" וכעולה מנסיבות העניין (למשל, סעיפים 22 ו-24 לסיכומי המערערת).
8 המערערת אף לא יודעת אם אותו עוסק פעל בעניין הביטול (סעיף 33 לתצהיר
9 המערערת).

10 80. בכלל, יש טעם לפגם בכך שהמערערת טוענת כנגד ביטולו של הרולינג בשל טעות, שעה
11 שהיא עצמה דיווחה על הכנסותיה מגורמים מקומיים כהכנסות החייבות במע"מ
12 בשיעור מלא, ואילו במסגרת הליך זה היא חזרה בה מעמדתה בשל כך שהיא שגויה
13 לדעתה.

14 81. סיכומם של דברים, הערעור נדחה.

15 המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט באי-כוחו בסך של 90,000 ש"ח. בפסיקת
16 ההוצאות הבאתי בחשבון, מצד אחד, את עמידתה של המערערת על טענות חסרות בסיס
17 ובזבוז המשאבים המשווע שנגרם בשל כך, ומצד שני, את איחורו של המשיב בהגשת
18 הסיכומים ובאי-גילוי את הרולינג במסגרת כתב התשובה.

19

20

21

22

23

24

25

26

ניתן היום, כ"ה תשרי תשפ"ד, 10 אוקטובר 2023, בהעדר הצדדים.

27

ירדנה סרוסי, שופטת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2023

ע"מ 18729-01-21 טרקליני אח"מ, מבית מלוונות דן ו-קיו.איי.אס נ' מנהל מע"מ ת"א

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6

