

# מבזק מס 19/2011

פאהן קנה ושות'  
משרד ראשי:  
מגדל לוינסטיין  
דרך מנחם בגין 23  
תל-אביב 66184  
ת"ד 36172, מיקוד 61361

בעריכת רו"ח יגאל רופא, שותף, מנהל מחלקת המסים, פאהן קנה ושות'

## שירותי פעילויות שטח הניתנים לתיירים חייבים במע"מ בשיעור אפס

טל" 03-7106666  
פקס' 03-7106660  
www.gtfg.co.il

16 במרץ 2011

### שירותי פעילויות שטח הניתנים לתיירים חייבים במע"מ בשיעור אפס

#### ע"ש 5067/06 החוויה הישראלית - שירותי תיירות חינוכית בע"מ נגד מנהל מע"מ

#### עינת מליאר, יועצת מס; מנשרוב יגאל, רו"ח

במסגרת פסק הדין נבחנה השאלה, האם שירותי פעילויות שטח כגון סנפלינג, טיולי אופניים וכדומה, אשר נרכשים על ידי מספקים, הניתנים לתיירים על ידי המערערת, חייבים במע"מ בשיעור אפס כאמור בסעיף 30(א)(8)(א) לחוק מע"מ וכן, האם המשיב יכול לדרוש מהמערערת את המע"מ, שבחרה שלא לגבות מהתיירים, גם כאשר היא לא קיזזה את התשומות בהסתמכה על הוראות הנוהל של מע"מ (תאמ"ו)?

#### א. רקע

1. המערערת הינה בעלת רישיון לסוכנות נסיעות ומספקת לתיירים שירותי לינה בשטח (להלן: "לינות בשטח") באמצעות ספקים (להלן: "הספקים"), והיא עוסקת, בין היתר, במתן שירותי תיירות, שירותים אותם היא רוכשת מספקים שונים, כגון: סנפלינג, טיולי ג'יפים, טיולי אופניים וחפירות ארכיאולוגיות (להלן: "פעילויות השטח"). תמורת השירותים משולמת למערערת על ידי התיירים.

2. המערערת הגישה השגה על שומת עסקאות אשר הוצאה על ידי המשיב לתקופה 7/2002 עד 12/2005.

### לקהל לקוחותינו וידידנו, שלום רב.

ביום 9 בינואר 2011 פרסם בית המשפט המחוזי בירושלים את החלטתו ביחס לערעור שהוגש על ידי החוויה הישראלית - שירותי תיירות חינוכית בע"מ נגד מנהל מע"מ (להלן בהתאמה: "המערערת" ו-"המשיב") ובמסגרתו נקבע כי שירותי שטח "אגב לינה" הניתנים לתיירים חייבים במע"מ בשיעור אפס בהתאם להוראות חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1963 (להלן: "חוק מע"מ").

### לשאלות בנושאים אלו ניתן לפנות במשרדנו ל:

עינת מליאר, יועצת מס

טל': 03-7106623

[einat.maliar@il.gt.com](mailto:einat.maliar@il.gt.com)

מנשרוב יגאל, רו"ח

טל': 03-7106689

[igal.manasherov@il.gt.com](mailto:igal.manasherov@il.gt.com)

את שאלותיכם ניתן לשלוח בדואר אלקטרוני לכתובת [Tax@gtfg.co.il](mailto:Tax@gtfg.co.il) או לפקס 03-7106680.

בברכה,

פאהן קנה ושות'

עלון זה מופץ לרשימת לקוחותינו וידידנו. במידה ואינך מעוניין לקבלו או ברצונך לשלוחו לגורם נוסף, נשמח להיענות לבקשותיך באמצעות מספר הפקס המצוין בראש העמוד או באמצעות כתובת הדוא"ל: [Tax@gtfg.co.il](mailto:Tax@gtfg.co.il). לפי בקשת הקוראים, מופץ העלון בעיקר באמצעות דואר אלקטרוני. במידה ואינך מקבלו באופן זה והנך מעוניין בכך, אנא פנה אלינו באמצעות כתובת הדוא"ל המצוינת לעיל. נשמח להיענות לבקשתך.  
- עלון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בו חוות דעת או ייעוץ מקצועי -

**העולה הימנה....** הברירה המפורשת שהועמדה לפני העוסק בהוראה האמורה **לא הותנתה** כלל בגביית מס למצער פעם אחת". ...לכן, להבנתו, בשל ההוראה המפורשת האמורה בתאמ"ו, **יש לקבל את טענת ההסתמכות שהעלתה המערערות.... המבחן הוא מה נישום סביר יכול להבין, ואין הכוונה דווקא לנישום שאינו מבין כלל בענייני מע"מ.** גם רואה חשבון ומשפטן יכלו להבין שבדעת הרשות לנהוג כפי שעולה מפשוטה של ההוראה...."

(ההדגשה אינה במקור - פ.ק.)

8. כמו כן, בית המשפט פסק כי נישום יכול לפעול בהתאם להוראה מקצועית של הרשות המוסמכת ולפרש את תכלית החוק, לענייניו חוק מע"מ, בהתאם להוראה הספציפית.

9. מהאמור לעיל עולה, כי במידה ונישום מסתמך על הוראה רשמית של הרשות ופועל בהתאם להוראה זו הרי שעומדת לזכותו **"טענת ההסתמכות"** ולפיכך, על אותה הרשות לקבל את פועלו של הנישום העולה בקנה אחד עם ההוראה הרשמית.

### ב. פסיקת ביהמ"ש

#### סעיף 30(א)(8)(א) - פעילויות שטח כשירותים המוענקים "אגב לינה"

3. ביהמ"ש קבע כי הגדרת "בית מלון" במסגרת סעיף 1 לחוק מע"מ הינה רחבה יותר מהגדרת "בית מלון" בחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976 כעולה, בין היתר, מהשימוש במונח "לרבות". לפיכך, אף השירותים אשר הוענקו על ידי המערערות אגב הלינה בשטח הינם שירותים החוסים בצילו של סעיף 30(א)(8)(א) לחוק מע"מ. כלשונה של כבוד השופטת מרים מזרחי:

*"אני סבורה, כי העובדה שמדובר ב"לינות בשטח" - בשונה מלינות בבית מלון - אין בה כדי לעמוד לרועץ למערערות במחלוקת בה עסקינן. ...הגדרת "בית מלון", בין בחוק מס ערך מוסף ובין בחוק שירותי התיירות, רחבה ביותר, כעולה מהשימוש במונח "לרבות"..."*

(ההדגשה אינה במקור - פ.ק.)

4. נוסף לכך, ביהמ"ש קבע כי רשימת השירותים המנויים במסגרת סעיף 30(א)(8)(א) לחוק מע"מ ותקנה 12 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: **"תקנות מע"מ"**) אינה רשימה סגורה, וזאת לאור התכלית של הסעיף, שהינה **עידוד התיירות, בהתאם לעמדת המשיב.**

#### מקומה של הוראה מקצועית בהתנהלות הנישום וטענת ההסתמכות

5. המערערות לא חייבה את התיירים במע"מ גם ביחס לשירותים אשר הוענקו על ידה, שלגביהן **לא חל מע"מ בשיעור אפס** כאשר היא לא קיזזה את מס התשומות הכרוך בהן, וזאת מאחר והיא הסתמכה על הוראות סעיף 63.211 לתדריך אגף המכס והמע"מ (תאמ"ו). נציין, כי הספקים אשר סיפקו למערערות את השירותים האמורים, הוציאו למערערות חשבוניות בשיעור מס אפס, על אף שעליהן לא חלו הוראות סעיף 30(א)(8)(א).

6. הוראות תאמ"ו 63.211 קובעות, בין היתר, כי שירותים הנכללים במסגרת חבילת תיור, אשר עליהן לא חלים הוראות סעיף 30(א)(8)(א) **ניתן לא לחייב בגינן במע"מ** אם לא נוכח מס התשומות ביחס לשירותים האמורים.

7. ביהמ"ש פסק, כי המשיב לא יכול לדרוש מהמערערות לשלם את המע"מ, אשר לא נגבה על ידה מהתיירים, בגין שירותים הנכללים במסגרת חבילת תיור שביגין **לא חל מע"מ אפס** וזאת מאחר והיא הסתמכה על הוראת התאמ"ו בעשותה כך, וזאת על אף שתכלית ההוראה הייתה, לטענת המשיב, גביית מס פעם אחת, באמצעות הספקים בתשלום מס העסקאות. וכדברי כבוד השופטת מרים מזרחי:

*"בחינת הוראת התאמ"ו, על פניה מביאה לשיטתי לקבלת עמדת המערערות בהתחשב במסר*