



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 נובמבר 2020

ע"מ 18-10-19192 יעקב נ' מנהל מע"מ ירושלים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער: **שישא אברהם יעקב**
ע"י ב"כ עו"ד יעקב קסטל

נגד

המשיב: **מנהל מס ערך מוסף ירושלים**
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ'
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6

7

8

9

10

רקע עובדתי

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

לפניי ערעור על פי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") על החלטת המשיב בהשגה, ביחס לשומות עסקאות לתקופה 3/2013-2/2018, שהוצאו למערער, אשר דיווח למשיב על הכנסות החייבות במע"מ בשיעור אפס בגין שירותים שניתנו על ידו לתיירים.

1. העובדות שיפורטו להלן מבוססות על שני תצהירים של המערער: התצהיר הראשון, מיום 4.10.18 צורף לכתב הערעור והתצהיר השני, מיום 6.11.19 הוגש כתצהיר עדות ראשית. בדיון שהתקיים ביום 30.12.19 הוסכם כי לא יתקיים דיון הוכחות, דהיינו, המשיב ויתר על זכותו לחקור את המערער בחקירה נגדית. כמו כן, הוגשה מטעם המשיב הודעה בכתב לפיה אין לו ראיות להגשה והוא מסתמך על האמור בהשגה ובכתב התשובה.

2. לפי תצהירי המערער, לקוחותיו הם תיירים, בעלי משפחות מהמגזר החרדי המגיעים לישראל מחו"ל. התיירים שוכרים דירות באופן עצמאי מבעלי הדירות ומודיעים למערער על מיקום הדירה ותאריכי שהותם בדירה. המערער מפרסם בחו"ל ובארץ את השירותים שהוא מעניק והם שירותי כביסה, סידור החדר, ואספקת מזון ושתייה. התשלום למערער מתבצע ישירות על ידי התייר.

3. לתצהירו של המערער מיום 6.11.19 צורפו טבלאות המתייחסות ל-10 דירות, המפרטות רשימת תפוסה בשנים הרלבנטיות ומספר חדרי השינה בכל אחת מהדירות. בנוסף, צורפו צילומים של חדרי השינה בדירות וכן צילומים של הסלון וחדרי השירות, שנועדו להמחיש כי מדובר בדירות גדולות המתאימות להגדרת "בית מלון". להלן פרטי הדירות ומספר חדרי השינה בהן:



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 נובמבר 2020

ע"מ 18-10-19192 יעקב נ' מנהל מע"מ 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
 - 33
 - 34
 - 35
- דירה ברח' שרי ישראל : 3 חדרי שינה.
דירה ברחק שומרי אמונים : 2-3 חדרי שינה.
דירה ברח' ארדיטשוב : 3 חדרי שינה.
דירה ברח' ירמיהו-גני גאולה : 4 חדרי שינה.
דירה ברח' דובר : 3 חדרי שינה.
דירה ברח' הנביאים : 4 חדרי שינה.
דירה ברח' תחכמוני : 1 חדר שינה.
דיר ברח' ישעיהו : 3 חדרי שינה.
דירה ברח' יואל : 3 חדרי שינה.
דירה ברח' דון יוסף נשיא : 4 חדרי שינה.

4. ביום 22.4.18 הוציא המשיב למערער שומות עסקאות על סך 406,603 (קרן), בתוספת הפרשי הצמדה וריבית בסך 34,693 ₪. המערער הגיש השגה על השומות ביום 14.5.18 וביום 11.7.18 דחה המשיב את ההשגה.

טענות הצדדים בתמצית

5. לטענת המערער, הדירות בהן ניתנו השירותים עונות להגדרת המונח "בית מלון" בחוק מע"מ, קרי, הן שימשו בתקופה הרלבנטית לערעור, בדרך כלל, להלנה בתמורה של לפחות חמישה אנשים. נטען כי אף אם לא הוכח שבעלי הדירות לא נרשמו אצל המשיב, כעוסקים המפעילים בית מלון, אין בכך כדי להכשיל את עמידת המערער בתנאי המחייב לינת תיירים בבית מלון כהגדרתו בחוק מע"מ.
6. לטענת המערער, מע"מ בשיעור אפס חל על שירותים אגב לינה הניתנים לתייר, אף אם הם ניתנים על ידי צד שלישי כדוגמת המערער, ולא על ידי בית המלון עצמו.
7. לטענת המשיב, לא הוכח על ידי המערער כי הדירות מקיימות את התנאים לשם הכרה בהן כ"בית מלון" וזאת מאחר שלא הוכח כי בעלי הדירות נרשמו כעוסקים מורשים המפעילים בית מלון.
8. עוד נטען על ידי המשיב, כי השירותים שניתנו לתיירים לא ניתנו על ידי בית מלון, אלא על ידי המערער, בעוד שכוונת המחוקק הייתה כי השירותים יסופקו לתייר על ידי בית המלון בו הוא לן.



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 נובמבר 2020

ע"מ 18-10-19192 יעקב נ' מנהל מע"מ ירושלים

התשתית הנורמטיבית

9. לפני שנבחן את טענות בעלי הדין, נפרט להלן את הוראות החוק והתקנות הרלבנטיות לענייננו.

10. סעיף 30(א)(8) לחוק מע"מ קובע כדלקמן:

"30(א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

8(א) לינה של תייר בבית מלון ושירותים נוספים שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הניתנים אגב לינה כאמור."

11. תקנה 12 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ") קובעת כך:

"12ב. אלה יהיו השירותים הנוספים לעניין סעיף 30(א)(8) לחוק, ובלבד שניתנו לתייר בבית המלון שבו הוא לן מאת בית המלון ובחשבונית המוצאת לתייר צוין בנפרד כל שירות כאמור שניתן, ולצדו מחירו:

(1) אספקת מזון ומשקאות;

(2) שימוש בבריכת שחיה ושימושים נלווים לשירות זה;

(3) שירותי כביסה;

(4) השכרת מכשיר טלוויזיה לשימוש בחדרו של התייר;

(5) שימוש במיתקן סאונה ושירותים נלווים לשירות זה;

(6) שימוש בטלפון, בטלקס ובפקסימיליה;

(7) שימוש במתקני ספורט ובריאות;

(8) תרגום מסמכים, ניסוח מכתבים, עבודות הדפסה ושירותי משרד אחרים."

12. הצדדים התייחסו אף להוראת תדריך אגף המכס ומע"מ (תאמ"ו) מס' 65.303 הקובעת כדלקמן:

"2. עפ"י סעיף 30(א)(8) לחוק – שירות של לינה הניתן לתייר ושירותים הניתנים לו אגב אותה לינה ובלבד שניתנו לתייר בבית מלון וע"י בית מלון יהיו חייבים בשיעור אפס...

....

כל זאת ובלבד שקוימו כל אלה:

(א) נותן השירותים הינו בית מלון ולא באמצעות עוסק אחר;..."

13. סעיף 1 לחוק מע"מ כולל הגדרה למונח "בית מלון":



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 נובמבר 2020

ע"מ 18-10-19192 יעקב נ' מנהל מע"מ ירושלים

"בית מלון" – לרבות פנסיון, בית מרגוע, בית אירוח או כיוצא באלה שבו מלינים בדרך כלל בתמורה לפחות חמישה אנשים;
14. הצדדים התייחסו אף להוראת פרשנות 2/9 מיום 20.5.97 שהוצאה על ידי מחלקה מקצועית (מע"מ) של אגף המכס ומע"מ, המתנייחת ל"חדרי אירוח" ("צימרים") – חבות במס". סעיף 3 להוראת הפרשנות קובע כך:

3. היבטי המס

א. מתי תיחשב יחידת אירוח כ"בית מלון"
צימר הכולל יחידת נופש אחת ייחשב כ"בית מלון" רק אם גודל היחידה מאפשר עפ"י הקריטריונים של משרד התיירות, לינה של 5 אנשים לפחות ביחידה.
הקריטריונים הם: שטח רצפה מינימלי של 14 מ"ר (ללא שירותים ומטבחון) לשתי מיטות, ולכל מיטה נוספת ביחידה – 4 מ"ר (דהיינו: שטח רצפה של מינימום 26 מ"ר ללא שירותים ומטבחון).
ב. בעל צימר – רישום כעוסק והחבות במס.
(1) מי שמקים עסק של "בית מלון", כאמור בסעיף 1 לעיל, רשאי להירשם כ"עוסק מורשה" עפ"י תקנה 13(5) לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976 (להלן: תקנות הרישום), בהיותו מי שעיסוקו מכירת זכויות במקרקעין, ולא יוכל לשנות מעמדו ל"עוסק זעיר פטור" גם אם מחזור עיסקאותיו נמוך מתקרת הפטור הקבועה בסעיף 31(3) לחוק.
על עיסקאותיו של בעל צימר, כאמור, לא יחול הפטור בשל השכרה למגורים אלא הסיפא של סעיף 31(1) לחוק (השכרה לשם אירוח ב"בית מלון"), ולפיכך עיסקאות השכרת הצימר יחוייבו במס ובשיעור המלא.
באשר ללינה של תייר בצימר, כאמור – יחולו הוראות סעיף 30(א)(8) לחוק ביחד עם תקנות 12 ו-12ב לתקנות מע"מ.

דיון והכרעה

15. לאחר שפורטו ההוראות הרלבנטיות כאמור, נוכל לדון בשתי השאלות שבמחלוקת, אשר עומדות בלב הערעור:

- א. האם הדירות הרלבנטיות עונות להגדרת "בית מלון" שבסעיף 1 לחוק מע"מ.
- ב. האם השירותים שסיפק המערער לתיירים עונים להגדרות החוק והתקנות לצורך הכרה בהם כעסקאות שהמע"מ עליהן הוא בשיעור אפס.



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 נובמבר 2020

ע"מ 18-10-19192 יעקב נ' מנהל מע"מ ירושלים

הגדרת הדירות כ"בית מלון"

16. הגדרת "בית מלון" בסעיף 1 לחוק מע"מ מתייחסת לבית אירוח שבו מלינים בדרך כלל בתמורה לפחות חמישה אנשים.

17. כראיה לכך שהדירות בהן מדובר משמשות בדרך כלל להלנת אורחים צורפה ביחס לכל אחת מהדירות רשימת הדירות התפוסה בתקופה שבין 1.1.15 ובין 31.12.17. כך, למשל, ביחס לדירה ברחוב שומרי אמונים, נראה כי היא הושכרה בכל אחד מהחודשים בתקופה הנ"ל והוא הדין בדירה ברחוב תחכמוני. המשיב לא חקר את בעלי הדירות ולא הציג ראיות לסתור. המשיב אף ויתר על חקירתו הנגדית של המערער ולא העלה טענות בהקשר זה בסיכומיו. משום כך, ניתן לקבל את טענת המערער, כי בדירות הנ"ל לנו בדרך כלל בתמורה.

18. כראיה לכך שבדירות בהן מדובר לנו בדרך כלל בתמורה לפחות חמישה אנשים, צורפו ביחס לכל דירה צילומים של חדרי השינה. בחינת התמונות מלמדת כי במרבית הדירות קיימים 3-4 חדרי שינה והדבר יכול ללמד כי לנו בהן לפחות 5 אנשים. רק הדירה ברחוב תחכמוני כוללת חדר שינה אחד, הכולל מיטה זוגית ושתי ספות. לאור העובדה שהמשיב לא הציג ראיות משלו; לא חקר את בעלי הדירה; וויתר על חקירתו הנגדית של המערער, ניתן לקבל את טענת המערער כי גם בדירה זו, בנוסף על שאר הדירות, מלינים לפחות חמישה אנשים.

19. למעשה בפי המשיב טענה אחת יחידה, בסוגיה בה עסקינן, והיא - כי לא די בכך שהדירות עונות על הגדרת התנאים הפיזיים של "בית מלון", אלא שעל הבעלים של אותן דירות להירשם כעוסקים מורשים המפעילים בית מלון. בהקשר זה נטען על ידי המערער, כי הגדרת בית מלון איננה כוללת חובת רישום של בעל הדירה כעוסק.

20. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים ואת התשתית הנורמטיבית, באתי לכלל מסקנה שיש להעדיף את עמדת המערער בסוגיה זו. ראשית, מבחינה מילולית, אין שום אזכור בחוק מע"מ לחובת הרישום כמרכיב בהגדרת "בית מלון". שנית, אומנם הוראת הפרשנות 2/9 מתייחסת בסעיף 3 ("היבטי המס") לחוקת רישום כ"עוסק מורשה" החלה על מי שמקים עסק של "בית מלון", אולם הוראה זו (ס"ק(ב) של סעיף 3) מתייחסת לבעל הצימר, בעוד שהוראה אחרת (ס"ק(א) של סעיף 3) דנה בשאלה - "מתי תיחשב יחידת אירוח כ"בית מלון" ובתשובה לשאלה זו מפורטים קריטריונים של משרד התיירות בדבר שטחי יחידת האירוח ואין אזכור של חובת הרישום במע"מ, החלה על בעלי היחידה. בעל יחידת אירוח שלא נרשם במע"מ כעוסק, מפר את חובתו על פי חוק מע"מ, אולם אין בכך כדי לשלול מחדרי האירוח את ההגדרה כ"בית מלון".



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 נובמבר 2020

ע"מ 18-10-19192 יעקב נ' מנהל מע"מ ירושלים

21. המסקנה מכל האמור היא, כי הדירות הרלבנטיות לערעור שימשו בתקופה הרלבנטית כבית
מלון ולכן עלה בידי המערער להוכיח מרכיב זה המופיע בסעיף 30(א) לחוק מע"מ ("לינה של תייר בבית
מלון").

שירותים הניתנים אגב לינה בבית מלון

22. מכאן נעבור לשאלה הנוספת והיא, האם עלה בידי המערער להוכיח כי מדובר בשירותים
נוספים (בנוסף ללינת התייר בבית המלון) שנקבעו על ידי שר האוצר בתקנות.

23. סעיף 30(א)(8) לחוק מע"מ מתייחס לשירותים נוספים הניתנים אגב לינת התייר בבית
המלון. השירותים הנוספים מפורטים בתקנה 12ב. לתקנות והם כוללים אספקת מזון ומשקאות
ושירותי כביסה, אותם סיפק המערער ללקוחותיו התיירים. המערער סיפק שירות נוסף של סידור
החדר, אולם שירות זה לא נכלל ברשימת סוגי השירותים שנקבעה על ידי שר האוצר בתקנות. ניתן
להניח כי שירות זה לא נכלל בתקנות, על בסיס ההנחה שמחיר הלינה בחדר כולל תמיד את סידור
החדר וכי לא נגבה תשלום נפרד ונוסף עבור שירות זה, להבדיל, למשל, מתשלום עבור ארוחת צהרים
ו/או ערב, שלא תמיד כלול במחיר הלינה.

24. תקנה 12ב. לתקנות המונה את השירותים הנוספים הניתנים לתייר אגב לינה בבית המלון
קובעת תנאי והוא ששירותים אלה יינתנו לתייר בבית המלון בו הוא לן "מאת בית המלון". בהוראת
סעיף 65.203 לתאמ"ו נקבע כי השירותים הניתנים לתייר אגב הלינה בבית המלון יינתנו לתייר בבית
המלון "ועל ידי בית המלון".

25. לטענת המערער, תנאי זה, שנקבע על ידי שר האוצר בתקנות, יוצר אפליה לטובת בית מלון
שנותן את השירות לתייר באמצעות גורם שלישי. כך, למשל, נטען כי בבתי מלון מסוימים אין שירות
מכבסה "In House" והם נעזרים בעוסקים אחרים, הפועלים מחוץ לבית המלון, לביצוע הכביסה.
במצב זה נטען כי בית המלון, המחייב את התייר בשירותי הכביסה בנפרד ממחיר הלינה, לא יחייב
את התייר במע"מ ואילו המערער יאלץ לגבות מן התייר מע"מ, באופן הפוגע בתחרות ובעקרון השוויון.
נטען כי בית המלון ישלם לגורם המבצע את שירותי הכביסה תשלום הכולל מע"מ, אשר יקוזז על ידי
המלון כמס תשומות או שיתקבל כהחזר מע"מ ויאפשר לבית המלון שלא לגלגל את סכום המע"מ על
כתפי התייר. בכך נוצרת, כך נטען, תחרות בלתי הוגנת בין בית מלון הנותן שירות באמצעות צד שלישי
(קבלן משנה) ובין במקרה שהצד השלישי (המערער) נותן את אותו השירות ישירות לתייר.

26. לטענת המשיב, קביעתו של שר האוצר בתקנות, כי השירותים הנוספים יינתנו על ידי בית
המלון תואמת את מגמת המחוקק לצמצום תחולת סעיף 30(א) לחוק מע"מ לשירותים שניתנים על
ידי בית המלון אגב לינת התייר בבית המלון.



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 נובמבר 2020

ע"מ 18-10-19192 יעקב נ' מנהל מע"מ ירושלים

- 1
- 2 27. לצורך ההכרעה במחלוקת הנ"ל ראוי לבחון את ההיסטוריה החקיקתית. במסגרת ההצעה
- 3 לתיקון החוק (תיקון מס' 3) מיום 13.3.78 (ה"ח 1332) הוצע בסעיף 13(2) לתקן את סעיף 30(א) לחוק
- 4 כך: "בפסקה (8), במקום "לינה של תייר בבית מלון" יבוא -"לינה של תייר בבית מלון ושירותים
- 5 נוספים שאישר המנהל הניתנים אגב לינה כאמור". בדברי ההסבר לתיקון נקבע כך:
- 6 "ביטול שיעור אפס על אירוח של תייר בבית מלון ובמקום זאת הענקת שיעור אפס על
- 7 שירותים שאישר המנהל והניתנים לתייר אגב לינה בבית מלון. הנימוק לשינוי המוצע הוא
- 8 שהמושג "אירוח" עשוי להיות רחב מאוד ולכלול שירותים שלא התכוונו אליהם מראש".
- 9 נראה, אפוא, כי המחוקק ביקש לצמצם את תחולת סעיף 30(א) לחוק ונתן בידי שר האוצר את
- 10 הסמכות להגדיר את סוגי השירותים הנוספים אשר למחירם לא יתווסף מע"מ. על תכלית החקיקה
- 11 עמדתי בפסק הדין בע"מ 66728-03-16 **איתרנתי טראבל בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים** (8.1.19),
- 12 בדברים הבאים:
- 13 "אין מחלוקת בין הצדדים כי תכליתו של סעיף 30(א) לחוק מע"מ הינה לתמרץ עסקאות
- 14 במט"ח וכן לעודד פעילות כלכלית הנוגעת לשירותי תיירות (ענין רובין טורס, פסקה 7). יחד
- 15 עם זאת, המחוקק לא קבע הקלה גורפת באמצעות החלת מע"מ בשיעור אפס ביחס לכל
- 16 הוצאה של תייר בישראל או בגין כל שירות הניתן לתייר. כך, למשל, הסעת תייר במונית
- 17 כרוכה בתשלום מע"מ בשיעור מלא. המחוקק ייחד פסקאות נפרדות לשירותי תיירות מסוגים
- 18 שונים. הפסקאות נוגעות ללינה בבית מלון; לשכירת רכב פרטי; לאשפוז בבית חולים; לטיסת
- 19 פנים ועוד. לא נקבעה קטגוריה נפרדת לכניסה לאתרי תיירות. מכאן ניתן ללמוד שהמחוקק
- 20 צמצם את ההקלה המיסויית לשירותים מסויימים לתייר, אך לא לכולם".
- 21 28. מחוקק המשנה יצא מנקודת הנחה כי במחיר הלינה בבית המלון כלולה, למשל, ארוחת בוקר
- 22 וכן כלול במחיר הלינה, שירות של סידור החדר וניקיונו. יחד עם זאת, המחוקק הניח כי בתי מלון
- 23 נוהגים לגבות מן התייר תשלומים נפרדים, שאינם כלולים במחיר הלינה, עבור שירותים נלווים, כגון
- 24 ארוחות נוספות, שאינן נכללות במחיר הלינה, צריכת מזון ומשקאות הנמצאים בתוך החדר במקרר
- 25 קטן (מיני בר), שימוש במתקן סאונה, שימוש בטלפון הנמצא בחדר ועוד. על פי תקנה 12ב לתקנות,
- 26 גם בעסקאות אלה יחול מע"מ בשיעור אפס ובתנאי שבחשבונית המוצאת לתייר צוין בנפרד כל שירות
- 27 כאמור שניתן לתייר ולצדו מחירו של השירות הנוסף. בכך נמצא איזון בין המטרה של תמרץ עסקאות
- 28 במט"ח ועידוד הפעילות הכלכלית הנוגעת לשירותי תיירות מסוג לינה בבתי מלון, ובין הימנעות
- 29 מהרחבת סוגי השירותים ללא גבול.
- 30 29. בפי המערער טענה נוספת. נטען כי שר האוצר חרג מסמכותו, שכן המחוקק הסמיך את השר
- 31 לפרט את השירותים הנלווים שיינתנו לתייר, אך לא הסמיכו להגביל או לקבוע את זהות נותני
- 32 השירותים לתייר. נטען כי התנאי שהשירותים הנוספים יינתנו "מאת בית המלון" חורג מסעיף



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 נובמבר 2020

ע"מ 18-10-19192 יעקב נ' מנהל מע"מ ירושלים

1 ההסמכה (סעיף 30(א)(8)(א) לחוק). בהקשר זה נטען כי התקנות אמורות לשרת את תכלית החקיקה
2 (הוזלת מחירי האירוח לתיירים), בעוד שהתנאי המדובר סותר תכלית זו. למעשה, המערער תוקף
3 בהתקפה עקיפה את חוקיות התנאי שנקבע בתקנה 12ב. על ידי השר.

4 30. בכל הנוגע לתקיפה עקיפה, נזכיר את כללי היסוד, מתוך ספרו של י' זמיר, הסמכות המנהלית,
5 כרך ד', עמ' 2639 :

6 "הביקורת העקיפה אמורה אף היא, כמו הביקורת הישירה, לברר את שאלת החוקיות של
7 החלטה מינהלית. אלא שכאמור, לעומת הביקורת הישירה, בביקורת עקיפה שאלת החוקיות
8 של ההחלטה המינהלית אינה מטרת הפנייה לערכאה השיפוטית, ולכן גם אינה הנושא הראשי
9 שלפני ערכאה זאת. מטרת הפנייה היא נושא אחר, עניין אזרחי או עניין פלילי, ושאלת
10 החוקיות של ההחלטה המינהלית מתעוררת רק בדרך אגב, באופן עקיף, תוך בירור שאלה
11 אחרת: שאלת האחריות האזרחית או האשמה הפלילית. לכן, בניגוד לביקורת הישירה
12 שצריכה עיגון בהוראת חוק מיוחדת, הביקורת העקיפה אינה צריכה הוראה כזאת. היא
13 מופעלת כסמכות הנגררת אחר הסמכות הראשית, כגון הסמכות לקבוע חבות על פי חוזה או
14 הסמכות לקבוע אשמה על פי חוק העונשין. אפשר לומר כי הסמכות להפעיל ביקורת עקיפה
15 על החלטה מינהלית, אגב דיון בתובענה אזרחית או באישום פלילי, היא חלק מן הסמכות
16 לדון בעניין אזרחי או בעניין פלילי."

17 העניין שלפנינו דומה לתקיפה עקיפה בהליך אזרחי. להלן נצטט מספרו של פרופ' י' זמיר את החלק
18 הרלבנטי גם לענייננו (עמ' 2640) :

19 "בהליך אזרחי מתבצעת ביקורת עקיפה למשל כאשר עילת התביעה מסתמכת על החלטה
20 מינהלית, והנתבע טוען להגנתו כי החלטה זאת לוקה בפגם משפטי ולכן אינה תקפה. זה המצב
21 לדוגמה כאשר תביעה כספית מתבססת על הוראה בתקנה המחייבת לשלם מס או היטל
22 לרשות מינהלית והנתבע טוען כי התקנה בלתי חוקית, או כאשר תובע מבסס את התביעה על
23 רישיון מסוים, כגון רישיון לעסוק במקצוע או לנהל עסק, והנתבע טוען כי הרישיון פגום
24 ופסול".

25 ולבסוף, נזכיר כי גם בתקיפה עקיפה נקודת המוצא היא חזקת החוקיות, כפי שהוסבר על ידי י' זמיר
26 בספרו הנ"ל, בעמ' 2668 :

27 "כפי שמתחייב מן השכל הישר, גם בביקורת עקיפה, כמו בביקורת ישירה, נקודת המוצא
28 בביקורת היא חזקת החוקיות, כלומר החזקה שההחלטה המינהלית נתקבלה כדן ולכן היא
29 תקפה. כדברי בית המשפט, "חזקת החוקיות, החלה על כל צו מינהלי, אומרת כי חזקה היא
30 שהצו ניתן כחוק. מי שטוען אחרת, והוא מבקש להפריך חזקה זאת, עליו הנטל להוכיח את



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 נובמבר 2020

ע"מ 18-10-19192 יעקב נ' מנהל מע"מ ירושלים

טענתו. חזקה זאת תופסת במסגרת תקיפה עקיפה בהליך פלילי כשם שהיא תופסת במסגרת
תקיפה ישירה בהליך אחר, כגון בעתירה לבית המשפט הגבוה לצדק".

31. במקרה שלפניי איני סבור כי ניתן לקבל את עמדת המערער בדבר החריגה מסמכות. הסעיף
המסמך (סעיף 30(א)(8)(א) לחוק מע"מ) מתייחס לעסקאות לינה של תייר בבית מלון. הואיל ומחיר
הלינה אינו כולל את כל השירותים שצורך התייר בבית המלון, ביקש המחוקק לכלול עסקאות נוספות,
הניתנות אגב לינת התייר בבית המלון, במסגרת העסקאות ששיעור המע"מ עליהן יהיה אפס. מדובר
בשירותים הניתנים על ידי בית המלון לתייר, תחת קורת גג המלון ומתקניו, בהם נקבע מחיר נפרד
עבור המוצר (אוכל ומשקאות) או עבור השירות (סאונה, כביסה). אין כל בסיס לתזה שהעלה המערער,
לפיה ביקש המחוקק לכלול במסגרת השירותים הניתנים אגב לינה, גם שירותים הניתנים על ידי
צדדים שלישיים, עוסקים אחרים ונפרדים מבית המלון. נניח שהתייר מזמין לחדרו ארוחה ממסעדה
הנמצאת מחוץ לבית המלון וזו מסופקת לו באמצעות שירות שליחים. או נניח כי התייר מזמין לחדרו
שירותי עיסוי מבעל מקצוע המתחרה בשירותי הספא במלון. ונניח כי התייר נעזר בשירותי תרגום של
גוף עצמאי שאינו קשור למלון. הגם ששירותים אלה יינתנו לתייר בבית המלון, מדובר בשירותים של
בעלי מקצוע שאינם קשורים לבית המלון (למשל, מסעדה חיצונית, המתחרה במסעדה הנמצאת בתוך
המלון) ולמחיר שירותים אלה יתווסף מע"מ בשיעור מלא. משום כך, איני סבור כי קביעת התנאי
בדבר אספקת השירותים הנוספים על ידי בית המלון, נחקקה על ידי שר האוצר בחריגה מסמכות.

32. צודק ב"כ המערער בטענתו כי בכך נוצרת אבחנה בין שירות שניתן בבית המלון על ידי בית
המלון לתייר, באמצעות קבלן משנה (מכבסה חיצונית) ובין שירות שניתן במישרין על ידי ספק שירות
חיצוני לתייר. כך, למשל, במידה והתייר מוסר את בגדיו למכבסה פרטית, נפרדת מבית המלון, ברור
כי שירות הכביסה יחויב במע"מ בשיעור מלא. הוא הדין אם התייר יתארח בבריכת שחיה חיצונית
למלון, או במתקן סאונה מחוץ למלון. קביעתו של מחוקק המשנה בתקנה 12ב לתקנות כי העסקאות
בשיעור אפס יתבצעו בבית המלון ועל ידי בית המלון (שירותים יינתנו לתייר מאת בית המלון) מבטיחה
כי ההקלה באמצעות מע"מ בשיעור אפס תינתן אומנם באופן מוגבל ומצומצם יחסית, אך אין בה
משום חריגה מסמכות או סתירה לתכלית החקיקה.

33. כפי שציין ב"כ המערער בסיכומיו, הקשר החוזי הישיר שנקשר בין המערער ובין לקוחותיו
התיירים, הוא מיוחד ויוצא דופן. יחד עם זאת, איני מקבל את טענת המערער כי מיוחדות זו חשפה
את הפגם בתקנה שהותקנה על ידי שר האוצר.

34. לאור האמור, נראה כי במערער לא מתקיימים התנאים הקבועים בתקנה 12ב. לתקנות
והעסקאות שנקשרו במישרין בינו ובין התיירים יחויבו במע"מ בשיעור מלא.



בית המשפט המחוזי בירושלים

24 נובמבר 2020

ע"מ 18-10-19192 יעקב נ' מנהל מע"מ ירושלים

סוף דבר

1

2

35. לאור כל האמור, הערעור נדחה.

3

36. המערער ישלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 7,000 ₪ תוך 45 ימים מהיום.

4

לאחר מועד זה יתווספו לחיוב הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

5

המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

6

7

ניתן לפרסם את פסק הדין.

8

9

ניתן היום, ח' כסלו תשפ"א, 24 נובמבר 2020, בהעדר הצדדים.

10

11

אביגדור דורות, שופט

12