

מרץ 2015



# מע"מ על עסקאות בתחום התיירות



[Rami@ralc.co.il](mailto:Rami@ralc.co.il)

רמי אריה, עו"ד רו"ח

[www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)

[אתר מיסים ועסקים](http://www.ralc.co.il)

# חוק מס ערך מוסף, התשל"ו- 1975

**תיירות יוצאת**



**תיירות נכנסת**



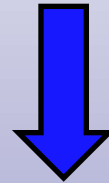
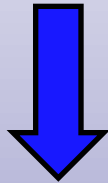
# תיירות יוצאת





## חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975

30. (א) אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:  
(7) מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל";




מתן שירות בחוץ לארץ    בידי עוסק    שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל

# גישה ראשונה:

## תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976

"(א) מס תשומות בשל רכישת נכסים או בשל קבלת שירותים לשימוש בעסקאות שלגביהן מותר מס התשומות בניכוי (להלן בתקנה זו - לצרכי העסק) וגם לשימוש בעסקאות שלגביהן אין מס התשומות מותר בניכוי או לכל שימוש אחר (להלן בתקנה זו - שלא לצרכי העסק) - יהא ניתן לניכוי בשיעור יחסי שהוא כיחס השימוש לצרכי העסק לכלל השימוש.

(ב) היה בשימוש שלא לצרכי עסק, שימוש בלתי מסויים ינהגו לפי הכללים כדלהלן - (1) קבע המנהל את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי עסק, יראו את קביעתו כשומה וינהגו על פיה, כל עוד לא נקבע אחרת; (2) לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות שני שלישים ממס התשומות; (3) לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא שלא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממס התשומות."

	10,000	<u>הכנסה:</u>
מע"מ בשיעור אפס - לפי סעיף 30(א)(10)	(7,000)	<u>טיסות:</u>
מע"מ בשיעור אפס - לפי סעיף 30(א)(7)	<u>(1,000)</u>	<u>שירותי קרקע בחו"ל:</u>
80% מע"מ בשיעור אפס		<u>רווח גולמי</u>
20% מע"מ בשיעור מלא		2,000
	(1,000)	<u>בניכוי מנהלה ושיווק</u>
	1,000	<u>רווח</u>

# גישה שנייה:

## תקנות 5,6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976

### תקנה 5:

(א) ניתן סכום כפקדון או כערובה להחזרת טובין שהושאלו או להבטחת ביצוע העיסקה או זכויות אדם הקשור לעיסקה, יראו את הפקדון או הערובה כחלק ממחיר העיסקה בתום ששה חדשים מעת שניתנו, אלא אם הוחזרו או הפכו לחלק ממחיר העיסקה קודם לכן, ואולם –

(1) אם הוסכם בכתב בין הצדדים כי הפקדון או הערובה יישמרו בידי המוכר או בידי אדם מטעמו תקופה הארוכה מששה חדשים, יראו אותם כחלק ממחיר העיסקה בתום חודש לאחר תום התקופה המוסכמת;

(2) אם הוכח להנחת דעתו של המנהל כי בענף פלוני נהוגה תקופת פקדון או ערובה אחרת מזו שנקבעה בתקנה זו, או כי החזרת הפקדון או הערובה עוכבה מסיבה מיוחדת, יראו אותם כחלק מהמחיר בתום חודש לאחר תום התקופה האמורה או בחלוף אותה סיבה



# תקנה 6:

(א) סכום ששילם עוסק כהוצאות בשביל לקוחו, והוצאה חשבונית או מסמך אחר שאישר המנהל לענין זה לשמו של אותו לקוח, לא יהיה חלק מהמחיר.

(ב) נתקבל סכום לתשלום כהוצאות כאמור בתקנת משנה (א) בשביל הלקוח, ולפני שהעוסק שילם אותו כאמור, יראו בו כפקדון ולא כחלק ממחיר העיסקה - ויחולו הוראות תקנה 5, באם נתמלאו תנאים אלה, וכל עוד מתקיימים התנאים:

(1) הוצאה חשבונית ללקוח שבה צויין במפורש כי הסכום נתקבל לתשלום הוצאות בשביל הלקוח, תוך פירוט טיב ההוצאות;

(2) הסכום שנתקבל יופקד בחשבון בנק נפרד, לענין הוצאות כאמור ופקדונות כאמור בתקנה 5, שהוא מסוג חשבון עובר ושב ולא יהיה בכספי החשבון כל שימוש אלא לתשלום הוצאות כאמור, או שימוש בפקדונות כאמור.

(ג) כל חלק מהפקדון שלא שימש לתשלום הוצאות כאמור ולא הוחזר ללקוח יראוהו כחלק מהמחיר ביום שבו התברר שהפקדון לא ישמש לתשלום הוצאות כאמור.

(ד) לא נתקיים התנאי שבתקנת משנה (ב)(2), יראו את הסכום כחלק מהמחיר, שבעה ימים לפני תום תקופת הדו"ח שלאחר אותה תקופה שבה נתקבל הסכום, או במועד שבו נתברר כי הסכום, כולו או מקצתו, לא ישמש להוצאה, על פי המוקדם.

# גישה שנייה:

	10,000	<u>הכנסה:</u>
מע"מ בשיעור אפס- לפי סעיף 30(א)(10)	(7,000)	<u>טיסות:</u>
מע"מ בשיעור אפס- לפי סעיף 30(א)(7)	(1,000)	<u>שירותי קרקע בחו"ל:</u>
80% מע"מ בשיעור אפס	2,000	<u>רווח גולמי</u>
20% מע"מ בשיעור מלא		
	(1,000)	<u>בניכוי מנהלה ושיווק</u>
	1,000	<u>רווח:</u>





# תיירות נכנסת



"תייר" - יחיד השוהה בישראל על פי אשרה ורשיון לישיבת מעבר או לישיבת ביקור, לפי פסקאות (1) או (2) של סעיף 2(א) לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952 או מי שהוראות החוק האמור אינן חלות לגביו מכוח סעיף 17 לאותו חוק, למעט מי ששוהה בישראל על פי אשרה לישיבת ביקור כדי לעבוד זמנית בשכר בישראל.

סעיף 2 לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952:

שר הפנים רשאי לתת :

- (1) אשרה ורשיון לישיבת-מעבר - עד לחמישה ימים;
- (2) אשרה ורשיון לישיבת-ביקור - עד לשלושה חדשים;

סעיף 17 לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952

פטור

- (א) הוראות חוק זה לא יחולו על כניסתו לישראל של מי שבא על פי אשרה דיפלומטית או אשרת שירות, ולא על ישיבתו בישראל של אדם כאמור שיש בידו דרכון-חוץ דיפלומטי או דרכון שירות-חוץ בני-תוקף; רשאי שר הפנים, בצו, לפטור מתחולת הוראות חוק זה בדבר כניסה לישראל וישיבה בה, סוגים נוספים של נציגי מדינות-חוץ בעלי מעמד דיפלומטי או קונסולרי או ממלאי שליחות מיוחדת, בהתאם לאמנות או להסכמים בינלאומיים שישראל צד להם או בהתאם לנוהגים בינלאומיים שישראל מכירה בהם, ובלבד שאותה מדינה נוהגת כך כלפי ישראל.
- (ב) שר הפנים רשאי, אחרי התיעצות עם ועדת הפנים של הכנסת, בצו שיפורסם ברשומות, לפטור סוגי אנשים נוספים מהוראות חוק זה, כולן או מקצתן, כליל או בסייגים.
- (ג) שר הפנים רשאי להתיר לעובר-אורח שהגיע לישראל באניה או באוירון, להישאר בישראל, בלי אשרה או רשיון-ישיבה, עד שהאניה או האוירון יצאו מישראל.

# חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975

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

**סעיף 30(א)(5).**

מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות ששר האוצר קבע לעניין זה; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין כאמור בסעיפים 129 עד 133ט

**תקנה 12א(א):**

סייג לשיעור אפס בשל שירותים

"לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל...."

**ע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נגד מנהל מס ערך מוסף:**

כאשר מקבל השירות בפועל הינו תושב ישראל- לא יחול שיעור מס אפס.

עם זאת, כאשר השירות בפועל ניתן לתושב חוץ, גם אם תושב ישראל נהנה מן השירות באופן עקיף- יחול שיעור מס אפס

תקנה 12א(א): כאשר העסקה במהותה היא עסקת ייצוא הקשורה בקשר כלשהו עם נכס בישראל, אין

לשלול ממנה שיעור מס אפס רק משום אותו קשר משני עם נכס בישראל.

# מתן שירותי לינה לתיירים הכולל ניקיון, החלפת מצעים, שירותי אינטרנט וכו'



האם תנאים אלה מקנים מע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(8) לחוק מס ערך מוסף?



"סעיף 1 לחוק  
"בית מלון"  
- לרבות פנסיון,  
בית מרגוע, בית  
אירוח או כיוצא  
באלה שבו  
מלינים בדרך  
כלל בתמורה  
לפחות חמישה  
אנשים;

"תייר" – "יחיד  
השוהה בישראל על פי  
אשרה ורשיון לישיבת  
מעבר או לישיבת  
ביקור.."

סעיף 12 במונה את השירותים  
הנוספים- ובלבד שניתנו  
לתייר בבית המלון שבו הוא לן  
מאת בית המלון ובחשבונית  
המוצאת לתייר צוין בנפרד כל  
שירות כאמור שניתן, ולצידו  
מחירו בין השירותים: שימוש  
בבריכת שחיה, שירותי כביסה  
וכו'.

30(א)(8)(א) לחוק מס ערך  
מוסף:  
אלה עסקאות שהמס עליהן  
יהיה בשיעור אפס:  
(8)(א) לינה של תייר בבית  
מלון ושירותים נוספים  
שקבע שר האוצר...הניתנים  
אגב לינה כאמור".



אם הדירות עונות להגדרת בית מלון, והאורחים המתארחים הם תיירים על פי הגדרתם בחוק והעוסק עונה על יתר התנאים לפי סעיף 12(א) לתקנות- אזי יחול מע"מ 0 על עסקאות אלה.

### **סעיף 30 (א)(8)(ב2):**

(1) מתן שירות לארגון בינלאומי, לשם קיום כנס בינלאומי שמשתתפים בו חמישים תיירים לפחות, שייערך בישראל;  
(2) מכירה לתייר של זכות השתתפות בכנס בינלאומי שמשתתפים בו חמישים תיירים לפחות.

### **סעיף 30 (א)(8)(ה):**

הולכת תייר בכלי טיס ממוקם בישראל למוקם אחר בישראל;

### **סעיף 30(א)(8)(ז):**

אשפוז של תייר בבית חולים רשום לפי פקודת בריאות העם, 1940, ושירותים נוספים הניתנים אגב אשפוז כאמור;

### **סעיף 30(א)(10):**

עסקה שהיא מכירת זכות לנסיעת חוץ; "זכות לנסיעת חוץ" לענין זה זכות לנסיעה בכלי טיס או בכלי שיט מישראל למוקם בחוץ-לארץ או ממוקם בחוץ-לארץ למוקם בחוץ-לארץ או ממוקם בחוץ-לארץ לישראל ואם המוקם בחוץ לארץ הוא מדינה של ישראל יש גבול יבשתי עמה ושנקבעה לענין זה בצו (להלן בסעיף זה - מדינה גובלת) - גם זכות לנסיעה בכלי תחבורה שאינו כלי טיס או כלי שיט; (11) הובלת מטענים בדרך האוויר או הים מישראל ואליה;

**סעיף 30(א)(8)(א): לינה של תייר בבית מלון ושרותים נוספים שקבע שר האוצר...**  
**הניתנים אגב לינה כאמור";**

**תקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976**

**סעיף 12ב מונה את השרותים הנוספים- ובלבד שניתנו לתייר בבית המלון שבו הוא לן מאת בית המלון ובחשבונית המוצאת לתייר צוין בנפרד כל שירות כאמור שניתן, ולצידו 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 ושרותים נלווים לשירות זה;**
- (6) שימוש בטלפון, בטלקס ובפקסימיליה;**
- (7) שימוש במתקני ספורט ובריאות;**
- (8) תרגום מסמכים, ניסוח מכתבים, עבודות הדפסה ושירותי משרד אחרים.**

**ע"ש 5067/06 החוויה הישראלית**

**שירותי תיירות כגון סנפלינג, טיולי ג'יפים, טיולי אופניים, וכו' (שירותים הניתנים אגב לינה)-  
יחול מע"מ בשיעור אפס.**

## סעיף 30(א)(8)(ב1):

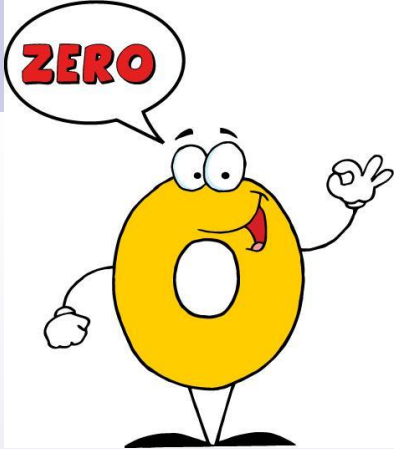
מתן שירות לתייר בידי מי שבתמורה, או שלא בתמורה אך בדרך קבע, נותן שירות משירותי סוכנות נסיעות כהגדרתם בחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976.

### סעיף 1 לחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976:

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, המבוצעת ישירות בחברת תעופה;
- (3) הזמנת שירותי לינה בבתי מלון בישראל או מחוץ לישראל;
- (4) טיפול בהשגת אשרות כניסה, שהייה או יציאה לצרכי סיור או נסיעה כאמור;
- (5) מתן ייעוץ מקצועי בכל ענין כאמור בפסקאות (1) עד (4);





# התנאים להחלת מע"מ בשיעור אפס

מס בשיעור אפס יחול על השירות (מאלה שפורטו לעיל), אם מתקיימים לגביו התנאים הבאים (תקנה 12(א) לתקנות מס ערך מוסף):

- השירות ניתן לתייר השוהה בישראל עפ"י אשרה ורישיון לישיבת ביקור מסוג 2/ב, 3/ב, 4/ב, או למי שנכנס לישראל עפ"י צו או היתר מיוחד (דיפלומטים, נציגי מדינות-חוץ, וכו').

- בידי נותן השירות הסכם או מסמך אחר, המאשר את פרטי העסקה (למשל, הזמנה).

- בידי נותן השירות רישום שמו של התייר, מענו הקבוע ומספר דרכונו. הוצאה חשבונית המפרטת את השירות שניתן לתייר.

- לגבי הסעת סיור של תייר או בהשכרת רכב מנועי פרטי לתייר, יצוין בחשבונית שהוצאה לתייר מספר הרישוי של הרכב, ולפי העניין - שם הנהג.

- לגבי אספקת ארוחות לתייר אגב הסעת סיור באוטובוס, יצוין מספר הרישוי של האוטובוס בחשבונית המוצאת למסיע.

**סעיף 30(א)(8)(ב):**

(1) השכרת רכב מנועי פרטי לתייר לנהיגה עצמית;

(2) הסעת סיור של תייר ברכב מנועי פרטי או באוטובוס וכן מספקת ארוחות לתייר בידי המסיע  
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.

**שאלה משפטית:**

האם הסעת סיור" באוטובוס כאמור בסעיף 30(א)(8)(ב)(2) כולל בתוכו מרכיב כגון כניסה לאתרי תיירות  
שאז שיעור המס בגין הכניסה לאתרי תיירות הוא אפס? או שמא "הסעת סיור" כולל אך ורק את מרכיב  
ההסעה שאז שיעור המס בגין דמי הכניסה לאתרי תיירות הוא שיעור מס מלא?

**ע"ש 2791/96 החברה המאוחדת לתיירות בע"מ נ'**  
**מנהל מס ערך מוסף, תל אביב:**

**נקבע:**

".. על הפרשן ליתן ללשון החוק אותה משמעות שהיא יכולה "לשאת" מבחינה לשונית, ומגשימה את תכלית החקיקה".  
**"הסעת סיור" - עניינו בהסעה של סיור בלבד ולא בהסעה ו/או סיור.**

**נקבע:**

אלמלא צוינו הארוחות במפורש ובנפרד בסעיף 30(א)(8)(ב)(2), לא ניתן היה לכלול אותן בתוך המונח "הסעת סיור". עם זאת, העובדה כי הכניסה לאתרי הסיור לא צוינה במפורש, אינה שוללת את הפירוש לפיו נכלל מרכיב זה, מלכתחילה במונח "הסעת סיור".

**ע"א 460/00 ממנ מסופי מטען נגד מנהל מכס ומע"מ:**

**שאלה משפטית:**

**האם הסעת תיירים משדה התעופה לבית מלון מהווה "הסעת סיור של תייר ברכב מנועי פרטי או באוטובוס" בשיעור מס אפס?**

**נקבע:**

**הסעות תיירים משדה התעופה לבתי המלון השונים, חייבות בשיעור מס אפס בהיותן "הסעת סיור של תייר ברכב פרטי או באוטובוס" כמובנה בסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מס ערך מוסף.**

# תודה על ההקשבה

אתר מיסים ועסקים  
[www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)



רמי אריה עו"ד, רו"ח  
[rami@ralc.co.il](mailto:rami@ralc.co.il)