



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3067/11

לפני: כבוד השופט י' דנציגר  
כבוד השופט ע' פוגלמן  
כבוד השופט צ' זילברטל

המערערת: קיבוץ אילות

נגד

המשיב: מנהל מע"מ אילת

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע  
מיום 22.12.2010 בע"מ 5243-07-10 שניתן על ידי כבוד  
השופט י' אלון

תאריך הישיבה: ו' בחשון תשע"ג (22.10.12)

בשם המערערת: עו"ד ע' אלבוים; עו"ד מ' אילון; עו"ד ש' ארז

בשם המשיב: עו"ד צ' קוינט-שילוני

### פסק-דין

השופט י' דנציגר:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע (הנשיא י'  
אלון) בע"מ 5243-07-10 מיום 22.12.2010, במסגרתו נדחה ערעורו של המבקש,  
קיבוץ אילות, על החלטת המשיב בשומה ובהשגה שהגיש הקיבוץ, בהתאם לחוק אזור  
סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985.

1. קיבוץ אילות (להלן: הקיבוץ או המערער) שוכן בסמוך ובצמוד לעיר אילת בשטח שרוחבו קילומטר אחד מגבול העיר (להלן: "רצועת הקילומטר"). הקיבוץ מסווג כ"עוסק" בהתאם לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: חוק מע"מ) ובתקופה הרלוונטית השכיר מקרקעין שבשטחו לעוסקים שונים. בדוחות שהגיש הקיבוץ למע"מ דיווח על עסקאות אלה כפטורות ממע"מ, שכן לשיטתו חלה לעניין זה הוראת סעיף 17 לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממיסים), התשמ"ה-1985 (להלן: החוק), אשר קובע כי הוראות החוק יחולו גם על יחיד וחבר בני אדם שפועלים בשטח שרוחבו קילומטר אחד מגבולות אזור אילת כאילו היו תושבי אילת, אם נתקיימו בהם התנאים האחרים שבהגדרת תושב אילת שבחוק. לטענת הקיבוץ, מכוח הוראת סעיף 17 לחוק חלה על עסקאות השכירות הוראת ההטבה הקבועה בסעיף 5(ד) לחוק, הקובעת כי "מכירתם של מקרקעין המצויים באזור אילת תהא פטורה ממס ערך מוסף" (וזאת, בשילוב עם הגדרת "מכר" בחוק מע"מ שכוללת גם השכרה). לטענת הקיבוץ, המקרקעין שבנדון אמנם אינם נמצאים ב"אזור אילת" – אשר מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"תחום העיר אילת" – אולם הם מצויים ב"רצועת הקילומטר" ולפיכך העסקאות שנעשו בהם פטורות ממע"מ, עקב הרחבת הפטור הקבועה בסעיף 17 לחוק.

2. מנהל מס ערך מוסף באילת (להלן: המשיב) לא קיבל את עמדת הקיבוץ וחייב אותו בשומת עסקאותיו במע"מ. לטענת המשיב, הוראת הפטור המרחיבה הקבועה בסעיף 17 לחוק אינה חלה על עסקאות מקרקעין ב"רצועת הקילומטר", מכיוון שהרחבת הפטור שבסעיף 17 מתייחסת לאותם פטורים שבחוק המוענקים למי שהוא "תושב אזור אילת" ואינה מתייחסת לפטור ממע"מ הקבוע בסעיף 5(ד) לחוק המוענק בקשר ל"מכירתם של מקרקעין המצויים באזור אילת", שהקריטריון היחידי בעניינו הוא מקום הימצא המקרקעין ללא קשר למקום התושבות של העוסק בעל המקרקעין.

3. הקיבוץ הגיש למשיב השגה על שומת העסקאות, ומשהשגתו נדחתה ערער לבית המשפט המחוזי.

99 סק דינו של בית המשפט המחוזי

4. בית המשפט המחוזי קבע כי המחלוקת שבין הצדדים מתמקדת בשאלה אחת – האם הוראת סעיף 17 לחוק אשר מרחיבה את הוראות החוק גם על תושבי "רצועת הקילומטר" כוללת גם את הפטור הקבוע בסעיף 5(ד) לחוק. לצורך ההכרעה בשאלה זו

נדרש בית המשפט לפרשנותו של סעיף 17 לחוק ולפרשנותו הכוללת של החוק והפטורים המוענקים על פיו. בית המשפט ציין כי החוק כולל שני "מסלולי" הטבות: הטבות שעניינן במיסים עקיפים ובמס ערך מוסף (פרק ב' לחוק) והטבות שעניינן במס מעסיקים ובמס הכנסה (פרק ג' לחוק). בית המשפט סקר את סעיפים 10 ו-12 לחוק אשר מעניקים לתושבי תחום העיר אילת פטור ממס מעסיקים והטבה נוספת בשיעור 20% מהכנסת העבודה. נקבע כי בהתאם לסעיף 17 לחוק יחולו פטורים אלו גם על מעסיק הפועל ב"רצועת הקילומטר". עוד נקבע כי זהו הדין גם ביחס לפטורים אחרים בחוק שתנאי להתקיימותם הוא "התושבות האילתית" של העוסק או הנישום, בהם הפטורים הקבועים בסעיף 5(ב) לחוק (פטור ממע"מ בגין מכירת טובין בידי עוסק שאינו תושב אילת לעוסק תושב אילת לצורך עיסוקו באזור אילת); בסעיף 5(ג) לחוק (פטור ממע"מ בגין מכירת טובין המצויים באזור אילת בידי עוסק תושב אילת); ובסעיף 5(ה) לחוק (פטור ממע"מ בגין מתן שירותים באזור אילת בידי תושב אזור אילת).

5. לעומת זאת, בית המשפט המחוזי סבר כי הפטור הקבוע בסעיף 5(ד) לחוק שונה מיתר הפטורים שנקבעו בסעיף 5 לחוק. לשונו של סעיף 5(ד) לחוק הינה: "מכירתם של מקרקעין המצויים באזור אילת תהא פטורה ממס ערך מוסף". נקבע כי בניגוד לתנאי המוצא להתקיימות הפטור ממע"מ בסעיפים 5(ב), 5(ג) ו-5(ה) לחוק – עובדת היותו של העוסק תושב אזור אילת – הרי שבמכירת מקרקעין באילת תנאי המוצא להתקיימות הפטור הינו הימצאותם של המקרקעין באזור אילת, ללא קשר למקום התושבות של מוכר המקרקעין. נקבע כי "אזור אילת" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"תחום העיר אילת" אשר הקיבוץ נמצא מחוץ לו. עוד נקבע כי הקיבוץ נמצא אמנם ב"רצועת הקילומטר" אך עובדה זו רלוונטית לעניין הפטורים בחוק שעניינם "תושבי אילת" ולא לעניין הפטור שבסעיף 5(ד) לחוק שעניינו "מקרקעין המצויים באזור אילת".

6. בית המשפט המחוזי ציין כי "תימוכין פרשניים נוספים לעניין זה הם על דרך החיוב והשלילה". בית המשפט דחה את טענת הקיבוץ כי גם אם נפל "כשל לשוני" בניסוחו של סעיף 17 לחוק, הרי שתכליתו של סעיף זה הינה להרחיב את כל הוראות הפטור שבחוק על "רצועת הקילומטר". נקבע כי אילו זו הייתה התכלית שביסוד סעיף 17 לחוק, הרי שהיה על המחוקק להשתמש בניסוח אחר ולשנות את הגדרת "אזור אילת" שבסעיף 1 לחוק מהנוסח הקיים ("תחום העיר אילת") לנוסח "תחום העיר אילת ושטח שרוחבו קילומטר אחד מגבולות אזור אילת" וכי שינוי זה היה מוביל מניה וביה גם להרחבת הגדרת "תושב אילת". נקבע כי מכלל לאו נשמע ההן, כאשר סעיף 17

לחוק נמנע במפורש מהחלה גורפת של כל הוראות הפטור שבחוק גם על "רצועת הקילומטר" וצמצם את תחולת הוראת ההרחבה לאותם פטורים בחוק שהינם תלויי תושבות באילת. עד כאן פרשנותו של בית המשפט על דרך השלילה – דהיינו, מתוך מה שאין בלשון החוק. בנוסף קבע בית המשפט כי לתוצאה זו ניתן להגיע גם מתוך מה שיש בחוק. נקבע כי קריאת סעיף 17 על שני חלקיו מלמדת כי הרחבת הפטורים על "רצועת הקילומטר" תהיה בשני סוגים של אירועי מס: הרישא מחילה את הוראות הפטור בתלות בתושבות באילת; הסיפא עוסקת במכירת טובין ובמתן שירותים ב"רצועת הקילומטר" ומחילה עליהם את הוראות הפטור שעניינן מכירת טובין ומתן שירותים ב"אזור אילת" (הקבועות בסעיפים 5(א) ו-5(ג) לחוק). בית המשפט סיכם כי "קריאה נכונה של סעיף 17, על מה שיש בו ועל מה שאין בו, תומכת בפרשנות הנטענת על ידי המשיב".

7. בית המשפט המחוזי דחה את הפרשנות שהציע הקיבוץ לרישא של סעיף 17 לחוק, לפיה יש לפרש את המילים "יחיד וחבר בני אדם הפועלים בשטח שרוחבו קילומטר אחד" כהרחבת הפטור לכל פעילות עסקית המבוצעת בשטח ההרחבה, לרבות הפטור שבסעיף 5(ד) לחוק. נקבע כי פרשנות זו מוטעית, מכיוון שהרחבת הפטור לגבי הפעילות מותנית בכך ש"הפועל" ייחשב כאילו הוא תושב אילת, מכל הנימוקים שפורטו לעיל. בנוסף נדחתה טענת הקיבוץ כי נוכח תכליתו של החוק, שהינה שיפור התיירות בעיר אילת ועידוד עובדים לעבור לגור בה באמצעות מתן הקלות מס, יש לפרש את הוראת סעיף 17 לחוק כמרחיבה את כל הפטורים הקבועים בחוק גם על "רצועת הקילומטר". נקבע כי סעיף 17 לחוק מרחיב תחולתם של חלק מהפטורים גם ל"רצועת הקילומטר" וכי אילו ביקש המחוקק לכרוך בצוותא חדא לכל עניין ודבר את "רצועת הקילומטר" בהגדרת "אזור העיר אילת" היה קובע זאת מראש ובבירור.

לבסוף קבע בית המשפט כי ענייננו בפרשנות ובתיחום של סעיפי פטור והקלה המזכים את מקבליהם בהטבות חריגות שנישומים "סתם" אינם זכאים להן, וכי בבסיסם של סעיפים אלו מצויים שיקולים של מדיניות כלכלית, חברתית וגיאוגרפית אשר עניין הם למחוקק. כמו כן נקבע כי בניגוד לחוקי מס אחרים, "העשויים מעשה טלאים ומרובדים שכבות של שינויים ותיקונים – הרי שהחוק דנן הוא מעשה מקשה אחת" ולכן יש לתת משנה תוקף לקוהרנטיות הפרשנית והטקסטואלית הנדרשת לסעיפיו.

8. לטענת הקיבוץ – באמצעות בא כוחו, עו"ד עופר אלכוביץ – מטרתו היחידה של החוק הינה הענקת פטורים והטבות מס על מנת לסייע בהשגת שגשוג כלכלי באזור אילת. נטען כי פרשנות הקיבוץ, לפיה עסקאות השכרת המקרקעין ב"רצועת הקילומטר" פטורות ממע"מ, עולה בקנה אחד הן עם לשון החוק והן עם תכלית החוק.

(א) במישור הפרשנות הלשונית של החוק, טוען הקיבוץ כי הפרשנות המוצעת על ידו הינה פרשנות אפשרית שלשון החוק "סובלת" ואשר מצויה ב"מתחם האפשרויות הלשוניות" של החוק. נטען כי בית המשפט המחוזי בחר באפשרות מילולית אחת מתוך מספר אפשרויות שעולות מלשונו של החוק ולא בחן את טענות הקיבוץ בדבר אפשרויות אחרות. לטענת הקיבוץ, חלופה פרשנית אחת היא שסעיף 17 לחוק חל על כל מכירת מקרקעין ב"רצועת הקילומטר". נטען כי ניתן למצוא תמיכה לפרשנות זו בעמדותיהם של המלומדים פרופ' אהרן נמדר ויעקב פוטשבוצקי בכתיבתם בנושא מס ערך מוסף. חלופה פרשנית שנייה, לטענת הקיבוץ, הינה שסעיף 17 לחוק חל על כל מכירת מקרקעין בידי מי שפועל ב"רצועת הקילומטר". בענייננו, נטען כי הקיבוץ מפעיל עסקים רבים המתנהלים בשטחו – מטעי תמרים ומנגו, חממות, צימרים, מפעל לייצור שנאים ותחנת הספקה של שירותים וטרינריים לבקר מיובא – ולכן לא יכול להיות ספק שהקיבוץ מקיים "פעילות" ב"רצועת הקילומטר". נטען כי שתי החלופות הללו עולות בקנה אחד עם לשון הסעיף, ולמצער יש לומר שהן אפשריות, ולפיהן זכאי הקיבוץ לפטור ממע"מ בכל הנוגע להשכרת המקרקעין ב"רצועת הקילומטר". נטען כי אין לתת משקל לכך שהסיפא של סעיף 17 לחוק אינה מאזכרת את המילה "מקרקעין" שכן הסיפא אינה מכוננת אלא באה רק לתת תוקף לרישא ולא לגרוע ממנה. נטען כי השמטת המילה "מקרקעין" מהווה לכל היותר טעות טכנית אשר יש לתקנה על דרך חקיקה שיפוטית ואינה מהווה "הסדר שלילי". בנוסף נטען כי כאשר המחוקק רצה להגביל את ההטבות, הוא ידע לבטא את כוונותיו במפורש, כפי שעשה במסגרת תיקון מס' 3 לחוק משנת 1996 במסגרתו נכללה במסגרת המונח "אזור אילת" הרחבה מסוימת "לגבי שירותי תיירות מסוימים עד קו רוחב 942". לפיכך נטען כי לו רצה המחוקק לגרוע מהרחבה שבסעיף 17 לחוק, היה עליו לקבוע כך במפורש. לבסוף נטען כי עמדת המשיב סובלת מכשל סמנטי המצוי בשילוב שבין סעיפים 17 ו-5(ד) לחוק.

(ב) במישור הפרשנות התכליתית של החוק, טוען הקיבוץ כי מבין האפשרויות השונות ש"הלשון סובלת" הפרשנות המוצעת על ידי הקיבוץ מגשימה בצורה הטובה ביותר את תכלית החקיקה. הקיבוץ מסתמך על הצעת חוק ההסדרים במשק המדינה

(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2008), התשס"ח-2007, ה"ח 335 (להלן: הצעת חוק ההסדרים משנת 2007), במסגרתה הוצע לבטל את ההטבה הקבועה בסעיף 17 לחוק. לטענת הקיבוץ, מהצעת החוק ניתן ללמוד כי תכליתו המקורית של סעיף 17 לחוק הייתה הכללת מלון טאבה באזור העיר אילת במסגרת הטבות המס שבחוק, ונוכח העובדה שעיסוקו העיקרי של מלון טאבה הייתה בהשכרת חדרים – עיסוק אשר נכנס להגדרת "מכר" לפי חוק מע"מ – הרי שיש להחיל את הסעיף גם על השכרת מקרקעין בקיבוץ המערער. כמו כן, מסתמך הקיבוץ על דברי ההסבר שנכללו בהצעת החוק שקדמה לחקיקת החוק בשנת 1985, אשר מהם עולה לטענתו כי המחוקק ראה לנגד עיניו את אזור אילת בכללותו (ולא רק את העיר אילת עצמה) כאזור שיש לעודד התפתחותו, וכי יש לראות את העיר אילת ואת "רצועת הקילומטר" כמקשה אחת שכל הטבות המס הכלולות בחוק חלות עליה. בנקודה זו נטען כי יש להבחין בין הגדרת "אזור אילת" בסעיף 1 לחוק לבין הגדרת מונח זה בדברי ההסבר, כשדברי ההסבר נכתבים "בלשון יום-יומית המשוחררת מכבלי ההגדרות המשפטיות המסורתיות". עוד טוען הקיבוץ כי בהתאם לסעיף 41 לחוק מס ערך מוסף אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן משמשות לעסקה החייבת במס, וכי הטלת מע"מ על עסקאות השכירות שמבצע הקיבוץ תגרום לכך שהקיבוץ "יגלגל" את המע"מ על השוכרים, אשר לא יוכלו לנכותו כמס תשומות, ובכך תיפגע תכלית החקיקה.

9. לבסוף טוען הקיבוץ כי קיימים שני שיקולים נוספים המטים את הכף לטובת הפרשנות המוצעת על ידו. ראשית, נטען כי הקלת מס יש לפרש לטובת הנישום, ולכן נוכח תכליתו של החוק שמעניק הטבות מס באזור אילת, יש להעדיף פרשנות מרחיבה על פני פרשנות מצמצמת. שנית, נטען כי בהיעדר בהירות מבחינה לשונית יש לפרש חקיקת מס לטובת הנישום.

טענות המשיב

10. לטענת המשיב – באמצעות באת כוחו, עו"ד ציפי קוינט-שילוני – פרשנות לשונית ותכליתית של החוק מחייבת לדחות את טענות הקיבוץ בנוגע לעסקאות השכרת המקרקעין בתחומי "רצועת הקילומטר".

(א) במישור הפרשנות הלשונית של החוק, טוען המשיב כי לשון סעיפים 5(ד) ו-17 לחוק הינה ברורה וחד משמעית. נטען כי הפטור שמוגדר בסעיף 5(ד) לחוק שונה משאר הפטורים הקבועים בחוק, בהיותו מותנה בתנאי טריטוריאלי (מקרקעין המצויים

באזור אילת). נטען כי סעיף 17 לחוק נוקט בלשון ברורה, ממנה עולה כי לא מדובר בהרחבה של כל הפטורים שקבועים בחוק על "רצועת הקילומטר" אלא בהחלה של הפטורים שמותנים בתנאי פרסונאלי (תושבות באילת) – דהיינו סעיף 17 לחוק מחיל על תושבי "רצועת הקילומטר" (ובהם הקיבוץ) את הפטורים שמקבלים תושבי אילת, הא ותו לא. עוד נטען כי בסיפא לסעיף 17 לחוק נקבע שגם הפטורים שעניינם בטובין ובשירותים יחולו ב"רצועת הקילומטר", אך לא הפטור שעניינו במקרקעין המצויים באזור אילת. נוכח העובדה שהמקרקעין מושא עסקאות השכירות שעומדות בבסיס השומות דנן מצויים בקיבוץ אילות ולא בשטח "אזור אילת" (כהגדרתו בסעיף 1 לחוק) – וכלל אין חשיבות לשאלת התושבות של בעלי המקרקעין לעניין זה – סעיף 17 לחוק אינו מרחיב את תחולת סעיף 5(ד) לחוק. יתרה מכך, נטען כי אילו ביקש המחוקק להרחיב את כל הוראות החוק על "רצועת הקילומטר" (כטענת הקיבוץ), הרי שלא היה כל צורך בחקיקת סעיף 17 לחוק, ודי היה בשינוי הגדרת "אזור אילת" בסעיף 1 לחוק, כך שתכלול גם את "רצועת הקילומטר". בנוסף נטען כי הפרשנות המוצעת על ידי הקיבוץ היא פרשנות שלשון החוק אינה סובלת – כאשר שתי החלופות הפרשניות שמעלה הקיבוץ בסיכומיו אינן עולות בקנה אחד עם לשון החוק ואין להן אחיזה בה – ולפיכך יש לדחות מניה וביה את טענות הקיבוץ וכלל אין צורך להידרש לשלב הפרשנות התכליתית.

(ב) במישור הפרשנות התכליתית של החוק, טוען המשיב כי תכלית החוק הינה לסייע לפיתוח העיר אילת ותיירותה, על ידי הגדרתה כאזור סחר חופשי, ולקדם בכך את ענף התיירות הבינלאומית והפנים-ארצית. לפיכך נטען כי ברור שכוונת החוק אינה להחיל את מלוא ההקלות החלות בתחום אזור אילת על השטחים שמחוץ לעיר. המשיב מבסס עמדתו בין היתר על ההיסטוריה החקיקתית של החוק, ובראשה דברי ההסבר להצעת החוק. כמו כן מפנה המשיב לדיונים שהתקיימו בכנסת לקראת תיקון שבוצע בחוק בשנת 1996 – במסגרתו הורחבה הגדרת "אזור אילת" כך שתכלול גם שטח במרחק של עד 40 ק"מ צפונה מהעיר אילת ("עד קו רוחב 942"), בכל הנוגע לשירותי תיירות. המשיב טוען כי דברי ההסבר להצעת החוק מוכיחים שמלכתחילה כוונת המחוקק לא הייתה להחיל את כל ההקלות הקבועות בחוק על "רצועת הקילומטר". כמו כן נטען כי מהתיקון משנת 1996 עולה שכאשר ביקש המחוקק להרחיב את תחולת ההקלות שבחוק הנוגעות לשירותי תיירות מסוימים, הוא עשה זאת על ידי תיקון מפורש בהגדרת "אזור אילת" שבסעיף 1 לחוק. לפיכך נטען כי אף אם ייקבע שהאפשרויות הפרשניות המוצעות על ידי הקיבוץ הן אפשרויות שיש להן אחיזה כלשהי בלשון החוק, הרי שהן אינן מגשימות את תכלית החוק. לבסוף נטען כי בבואו של בית המשפט לפרש הוראת פטור עליו לפרשה בצמצום ואין להרחיב את הפטור

מעבר להוראת המחוקק, וכי פסקי הדין שהביא הקיבוץ לתמיכה בטענתו בדבר פרשנות לטובת הנישום במצבי חוסר בהירות אינם רלוונטיים מכיוון שלא עסקו בפרשנות הוראת פטור.

#### דיון והכרעה

11. אקדים לומר כי לאחר עיון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי ובכתבי הטענות של הצדדים על נספחיהם, ולאחר שהתקיים לפנינו דיון במסגרתו השלימו הצדדים טיעוניהם, סבורני כי פרשנותו של בית המשפט המחוזי הינה נכונה וראויה. כפועל יוצא הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות, וכך אציע לחבריי שנעשה. אפרט טעמי.

12. בטרם אתייחס לטענות הצדדים בדבר הפרשנות הלשונית והתכליתית של סעיפי החוק הקונקרטיים שבמחלוקת יש להקדים שתי הערות כלליות. האחת – בדבר תכליתו הכללית של החוק, והשנייה – בדבר כללי הפרשנות שיש להפעיל על סעיפי החוק שבמחלוקת.

(א) שני הצדדים טוענים בהרחבה בנוגע לתכלית החוק, כאשר כל צד טוען, מטבע הדברים, שהפרשנות המוצעת על ידו היא זו שמגשימה את תכלית החוק. עם זאת, נראה שהצדדים אינם חלוקים בדבר תכליתו הכללית של החוק שלפנינו והמחלוקת ביניהם מתמקדת בתכליתו הספציפית של סעיף 17 לחוק, הוא סעיף ההרחבה. לפיכך ראוי להבהיר את שאינו במחלוקת. תכליתו הכללית של החוק הינה לעודד את התפתחות הכלכלית של אזור אילת, נוכח מיקומו הגיאוגרפי הייחודי. הגדרת אזור אילת כאזור סחר חופשי נועדה לאפשר לו להתחרות בשווקים הבינלאומיים תוך פיתוח הסחר הבינלאומי והייצור המקומי, לפתח את התיירות הבינלאומית והפנים-ארצית לאזור וליצור מגוון הטבות מס שיעודדו עוסקים, מעסיקים ועובדים להתגורר באזור אילת [ראו: ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת (טרם פורסם, 19.12.2007) (להלן: עניין ברשף) והציטוט מדברי ההסבר להצעת החוק שמובאים בפסקה 8 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל]. מטבע הדברים, נוכח העובדה שמדובר בחוק שקובע שורה של פטורים ממס והטבות, מתעוררת התדיינות משפטית בשאלות של פרשנות סעיפי החוק ביוזמתם של בעלי דין שמעוניינים "להיתפס" באחד מסעיפיו וליהנות מהטבות המס הקבועות בו [ראו, בין היתר: עניין ברשף; ע"א 128/06 כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה אילת (טרם פורסם, 26.4.07); ע"א 3423/01 בנדד נ' מדינת ישראל (טרם פורסם, 26.5.03); ע"א 6357/99 פקיד שומה – באר שבע נ' שלם,



פ"ד נו(4) 66 (2002); ע"א 7113/94 פקיד שומה – באר שבע נ' מועדון הים הכחול בע"מ, פ"ד נג(3) 792 (1999) (להלן: עניין מועדון הים הכחול)].

(ב) הצדדים אינם חלוקים בנוגע לכללי הפרשנות המושרשים היטב בפסיקתו של בית המשפט בכל הנוגע לפרשנות חוקים, לרבות חוקי מס. המחלוקת הינה בעיקרה מחלוקת בדבר היישום של כללי הפרשנות על סעיפי החוק הקונקרטיים. לפיכך גם כאן ראוי להבהיר את שאינו במחלוקת. בית משפט זה קבע לא אחת כי מלאכת הפרשנות של חוקי מס זהה ביסודה למלאכת הפרשנות של כל חוק אחר. נקודת המוצא לפרשנות חוק הינה לשון החוק. אין לפרש את החוק באופן שחורג מגבולות הלשון, ופרשנות שאין לה נקודת אחיזה בלשון החוק הינה פרשנות שלא ניתן לקבלה. עם זאת, כאשר לשון החוק אינה מובילה לפרשנות אחת ויחידה אלא מאפשרת "מתחם" של אפשרויות לשוניות, מוטל על בית המשפט לבחור את הפרשנות המגשימה בצורה הטובה ביותר את תכלית החוק, תוך שאיפה להרמוניה פנימית בין סעיפי החוק [ראו, בין היתר: ע"א 362/79 מנהל המכס והבלו נ' טלרד תעשיות טלקומוניקציה ואלקטרוניקה בע"מ, פ"ד לה(2) 57 (1980) (להלן: עניין טלרד); ע"א 534/79 אפרת נ' מדינת ישראל – אגף המכס והבלו, פ"ד לה(4) 729 (1981); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד ל"ט(2) 70 (1985) (להלן: עניין קיבוץ חצור); ע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 397-399 (1998) (להלן: עניין אקסלברד); עניין ברשף בפסקאות 12-13 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל; ע"א 8569/06 מנהל מיטוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי (טרם פורסם, 28.5.2008) בפסקאות 26, 41 ו-45 לפסק דינה של השופטת (כתוארה אז) מ' נאור ופסקי דינם של השופט (כתוארו אז) א' גרוניס והשופטת א' חיות (להלן: עניין פוליטי); רע"א 6845/06 בנק הפועלים בע"מ נ' טוריאל (טרם פורסם, 20.1.2009) בפסקה 27 לפסק דיני (להלן: עניין טוריאל); ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 נ' בז'ה (טרם פורסם, 12.3.2009) בפסקאות כ"ט-ל, ל"ד לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין; ע"א 8863/07 כפריס דדו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (טרם פורסם, 28.3.2010) בפסקאות 17-19 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן; ע"א 2755/08 פלח נ' מס הכנסה – פקיד שומה תל אביב 3 (טרם פורסם, 10.8.2010) בפסקה 5 לפסק דינו של השופט נ' הנדל [להלן: עניין פלח]; ע"א 8958/07 פקיד שומה תל-אביב-יפו 5 נ' שבטון (טרם פורסם, 18.8.2011) בפסקה 20 לפסק דינו של השופט ח' מלצר (להלן: עניין שבטון)].

בשים לב לשתי ההערות המקדימות, יש לבחון את פרשנותם של סעיפי החוק שבמחלוקת.

13. סעיף 17 לחוק שכותרתו "תחולה על תושבי שטח גובל" קובע כדלקמן:

17. הוראות חוק זה יחולו גם לגבי יחיד וחבר-בני-אדם הפועלים בשטח שרחבו קילומטר אחד מגבולות אזור אילת כאילו הם תושבי אילת, אם נתקיימו בהם התנאים האחרים שבהגדרת תושב אילת, וכן לגבי טובין המיובאים לשטח האמור או הנמצאים או הנמכרים בו, ולגבי שירותים הניתנים בו".

אין ספק שמדובר בסעיף הרחבה, אשר מרחיב בבירור את תחולת החוק בשלושה מסלולים: ראשית, החוק יחול גם לגבי התושבים של "רצועת הקילומטר" ומי שפועלים בה "כאילו הם תושבי אילת" (בתנאי שהתקיימו בהם התנאים האחרים שבהגדרת תושב אילת בסעיף 1 לחוק); שנית, החוק יחול גם לגבי טובין המיובאים ל"רצועת הקילומטר" או נמצאים בה או נמכרים בה; שלישית, החוק יחול גם לגבי שירותים הניתנים ב"רצועת הקילומטר".

14. הצדדים חלוקים בנוגע לפרשנות המסלול הראשון, כאשר שני המסלולים הנוספים שכלולים בסיפא של סעיף 17 לחוק אינם רלוונטיים למקרה שלפנינו. יחד עם זאת, ובטרם אתמקד במסלול הראשון, רצוי להבהיר מה פירושה של ההרחבה בשני המסלולים הללו. כאמור, מסלול ההרחבה השני קובע שהחוק יחול גם לגבי טובין שמיובאים ל"רצועת הקילומטר", או נמצאים בה או נמכרים בה. דהיינו, מסלול זה מרחיב את תחולת סעיף 5(א) לחוק (שעוסק בייבוא טובין לאזור אילת לשם מכירתם לצריכה באזור אילת או לשימוש בו), סעיף 5(ב) (שעוסק במכירת טובין בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק תושב אזור אילת לצורך עסקו, למעט טובין מסוימים הקבועים בתוספת) וסעיף 5(ג) לחוק (שעוסקים במכירת טובין המצויים באזור אילת לצריכה באזור אילת או לשימוש בו, למעט טובין מסוימים הקבועים בתוספת), כך שהם חלים גם על תושבי "רצועת הקילומטר". מסלול ההרחבה השלישי קובע שהחוק יחול גם לגבי שירותים הניתנים ב"רצועת הקילומטר". דהיינו, מסלול זה מרחיב את תחולת סעיף 5(ה) לחוק (שעוסק במתן שירותים באזור אילת בידי תושב אזור אילת, בכפוף לתנאים מסוימים שמפורטים בסעיף). במילים אחרות, ניתן לראות כי הסיפא של סעיף 17 לחוק הינה "תמונת ראי" של סעיפים 5(א), 5(ב), 5(ג) ו-5(ה) של החוק.

15. מסלול ההרחבה הראשון הוא המסלול שלגביו ניטשה המחלוקת דנן. ברישא לסעיף 17 לחוק נקבע כי החוק יחול גם על יחיד וחבר בני אדם שפועלים ב"רצועת הקילומטר" "כאילו הם תושבי אילת". נדמה שאין קושי לקבוע – כפי שקבע בית

המשפט המחוזי – כי מסלול זה מרחיב גם הוא את תחולתם של סעיפים 5(ג) ו-5(ה) לחוק, אשר עוסקים בייבוא או מכירה של טובין או במתן שירותים בידי תושב אזור אילת ואת תחולתו של סעיף 5(ב) לחוק שעוסק במכירה לידי עוסק תושב אזור אילת. דהיינו, בכל מקום שבו נאמר בחוק "תושב אזור אילת" מורה אותנו סעיף 17 לחוק לקרוא גם "תושב רצועת הקילומטר". כך גם אין קושי לקבוע – כפי שקבע בית המשפט המחוזי – כי מסלול זה מרחיב את תחולתם של סעיפים 10 ו-12 לחוק שמעניקים למעסיקים תושבי אזור אילת הטבות בתחום המיסים הישירים, בהן פטור ממס מעסיקים והטבה בשיעור 20% מהכנסת העבודה של העובד לשם הקטנת עלויות השכר. גם כאן ניתן לומר שבכל מקום שבו נאמר בחוק "תושב אילת" מורה אותנו סעיף 17 לחוק לקרוא גם "תושב רצועת הקילומטר". עד כאן פשוטם של דברים.

16. השאלה נותרה בעינה: מה דינו של סעיף 5(ד) לחוק, אשר מעניק פטור ממס ערך מוסף לגבי מכירת מקרקעין באזור אילת, בכל הנוגע לתושבי "רצועת הקילומטר"? האם סעיף זה נותר כחריג לסעיף 17 לחוק, מכיוון שאין בו אזכור כלשהו של המונח "תושב אזור אילת"? ואולי פרשנות לשונית ותכליתית של סעיף 17 לחוק (ושל החוק כמכלול) מאפשרת להחיל אותו גם על סעיף 5(ד) לחוק, כפי שטוען הקיבוץ?

17. סעיף 5(ד) לחוק קובע כדלקמן:

5(ד). מכירתם של מקרקעין המצויים באזור אילת תהא פטורה ממס ערך מוסף; ואולם מכירה שהיא פעולה באיגוד מקרקעין תהא פטורה רק אם כל מקרקעין של האיגוד מצויים באזור אילת."

ניתן לראות כי תת-סעיף (ד) שונה מיתר תתי הסעיפים שבסעיף 5 לחוק, כאשר הפטור מתשלום מס ערך מוסף הקבוע בו אינו מותנה בתושבות באזור אילת אלא במיקומם הגיאוגרפי של המקרקעין באזור אילת. ודוק, סעיף 5(ד) לחוק כלל אינו מזכיר את המילים "תושב אזור אילת". דהיינו, שאלת התושבות של בעל המקרקעין אינה רלוונטית במסגרת סעיף 5(ד) לחוק. ומנגד, סעיף 17 לחוק כלל אינו עוסק ב"מכירתם של מקרקעין". זו הסיבה בגינה קבע בית המשפט המחוזי כי לנוכח ניסוחם הברור של שני הסעיפים לא ניתן להרחיב את תחולתו של סעיף 5(ד) לחוק על התושבים שפועלים ב"רצועת הקילומטר".

18. הקיבוץ מנסה ליישב את הפער שבין שני הסעיפים על ידי פרשנות לשונית, כאשר לטענתו ישנן שתי אפשרויות שמצויות ב"מתחם" האפשרויות הלשוניות של החוק. בנקודה זו דעתי כדעת בית המשפט המחוזי, ואף אני סבור כי לא ניתן למצוא נקודת אחיזה לשונית, ולו נקודת אחיזה מינימאלית, לאף אחת משתי האפשרויות הפרשניות שמציע הקיבוץ.

האפשרות הראשונה שמציע הקיבוץ הינה כי סעיף 17 לחוק חל על כל מכירת מקרקעין ב"רצועת הקילומטר". הקיבוץ מבסס טענה זו על אמרות אגב של המלומדים פרופ' אהרן נמדר ויעקב פוטשבוזקי בספריהם בנושא מס ערך מוסף [אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך ב' (2009) בעמ' 759; יעקב פוטשבוזקי חוק מס ערך מוסף (2001) בעמ' 327] מהן ניתן להסיק שלדעתם סעיף 17 לחוק מהווה הרחבה אוטומטית של כל הוראות החוק על "רצועת הקילומטר". בכל הכבוד, אין בידי להסכים לפרשנות זו, באשר אין לה אחיזה מינימאלית בלשון הסעיף. סעיף 17 לחוק אינו מנוסח כסעיף הרחבה גורף של כל הוראות החוק על "רצועת הקילומטר" אלא מונה קטגוריות ספציפיות שלגביהן תהיה תחולה להוראות החוק גם ב"רצועת הקילומטר". כאמור, הרישא של הסעיף עוסקת בתנאי התושבות והסיפא של הסעיף במכירה וייבוא של טובין ובמתן שירותים. הסעיף כלל אינו מזכיר את המילים "מכירתם של מקרקעין". לא ניתן לקרוא לתוך הסעיף באמצעות פרשנות את מה שאין בו. בוודאי שאין להפוך, בדרך של פרשנות, סעיף פטור שכולל קטגוריות ספציפיות לסעיף פטור גורף.

האפשרות השנייה שמציע הקיבוץ הינה כי סעיף 17 לחוק חל על כל מכירת מקרקעין בידי מי שפועל ב"רצועת הקילומטר". פרשנות זו נתלית במילה "הפועלים" שבסעיף 17 לחוק. נטען כי הקיבוץ מקיים פעילות מגוונת ב"רצועת הקילומטר", לרבות פעילות מסוג השכרת מקרקעין. אמנם בית המשפט המחוזי לא קבע ממצא עובדתי כלשהו בנוגע לפעילותו של הקיבוץ ב"רצועת הקילומטר" ולכן מתעורר ספק בדבר יכולתו של הקיבוץ לבסס טענתו בנקודה זו, אולם מוכן אני לצאת מנקודת הנחה שהקיבוץ אכן מקיים פעילויות שונות בשטחו שנמצא ב"רצועת הקילומטר", לרבות השכרת המקרקעין. אלא שבטענה זו אין כדי לסייע לקיבוץ מבחינה פרשנית, כיוון שהיא מתעלמת מכך שהסעיף קובע כי "הוראות חוק זה יחולו גם לגבי יחיד וחבר-בני-אדם הפועלים בשטח שרחבו קילומטר אחד מגבולות אזור אילת כאילו הם תושבי אילת...". דהיינו סעיף 17 לחוק רואה בגורמים שפועלים ב"רצועת הקילומטר" כאילו הם תושבי אילת, זאת ותו לא. כפועל יוצא, זכאי הקיבוץ – שמי שפועל ב"רצועת הקילומטר" – להטבות השונות שמעניק החוק לתושבי אילת. כאמור, ההטבה שעניינה במכירת מקרקעין המצויים באזור אילת אינה הטבה שניתנת לתושב אזור אילת אלא

מותנית במיקומם הגיאוגרפי של המקרקעין באזור אילת. לכן הטבה זו לא תחול על מי שפועלים ב"רצועת הקילומטר" ולא תחול על מקרקעין שנמצאים ב"רצועת הקילומטר". ודוק, גם כאן לא ניתן לקרוא לתוך המילה "הפועלים" את מה שאין בה, ולא ניתן להכניס דרכה "בדלת האחורית" של סעיף 17 לחוק את סעיף 5(ד) לחוק.

19. הנה כי כן, "מתחם" האפשרויות הלשוניות של סעיף 17 לחוק אינו כולל את הפרשנות המוצעת על ידי הקיבוץ – על שתי האפשרויות הכלולות בה – באשר אין לפרשנות זו נקודת אחיזה כלשהי בלשון הסעיף. לפיכך יש לדחות את טענת הקיבוץ לפיה מדובר ב"כשל טכני" אותו ניתן לתקן ולהשלים באמצעות "חקיקה שיפוטית". קבלת טענה זו בנסיבות העניין משמעותה כי בית המשפט ייתן לסעיף 17 לחוק פרשנות שהינה חיצונית לחלוטין ללשונו. לטעמי, היעדרות לבקשה זו פירושה חריגה של בית המשפט מסמכותו לפרש את החוק באופן תכליתי בראש ובראשונה על בסיס לשונו. בנקודה זו ראוי להזכיר כי פרשנות תכליתית פירושה מתן פרשנות לדבר חקיקה שיש לה אחיזה בלשון החוק, אף אם היא אינה משמעותו הלשונית הפשוטה ו"הדווקנית", אך אין פירושה מתן פרשנות שלשון החוק כלל אינה יכולה לשאת. בעניין פוליטי נקבע כי בית המשפט אינו רשאי להעניק לחוק מס פרשנות שאין לה שום נקודת אחיזה, ולו אחיזה קלושה, בלשונו. זאת, אף אם סבור בית המשפט כי הפרשנות המוצעת עשויה להגשים בצורה טובה יותר את תכלית החוק או להביא לתוצאה "הרמונית" או צודקת יותר [ראו פסק דינה של השופטת (כתוארה אז) מ' נאור שם בפסקאות 26-32, 41, 45; פסק דינו של השופט (כתוארו אז) א' גרוניס ופסק דינה של השופטת חיות שם; דברי השופט (כתוארו אז) א' ברק בעניין קיבוץ חצור בעמ' 75; ראו גם דעת המיעוט של המשנה לנשיא ש' לויין בעניין אקסלברד].

20. זאת ועוד, בנקודה זו מקובלת עלי קביעת בית המשפט המחוזי כי אילו ביקש המחוקק להרחיב את כל ההטבות שקבועות בחוק כך שיחולו על "רצועת הקילומטר", הדרך הפשוטה והברורה לעשות זאת הייתה לשנות את הגדרת "אזור אילת" שבסעיף 1 לחוק. המחוקק לא עשה כן, אלא בחר להוסיף סעיף הרחבה (סעיף 17 לחוק) שמפרט אילו הטבות יחולו גם על "רצועת הקילומטר", מבלי להזכיר את ההטבה שעניינה מכירת מקרקעין בתחום אזור אילת. אף אם הייתה לפרשנות המוצעת על ידי הקיבוץ נקודת אחיזה בלשון החוק (וכאמור, איני סבור כך במקרה דנן), סבורני כי אל לו לבית המשפט לפרש את החוק באופן שנוגד בצורה ברורה את הטכניקה שנבחרה על ידי המחוקק. מקום בו בחר המחוקק לכלול בחוק סעיף הרחבה אשר קובע כי הטבות מסוימות שקבועות בחוק יחולו גם על שטחים נוספים שאינם בליבת החוק, אין להוסיף בדרך של פרשנות קטגוריה נוספת (שאינה אחיזה בלשון סעיף הרחבה) אשר

הוספתה הופכת את סעיף ההרחבה הלכה למעשה לסעיף פטור גורף. פרשנות כזו מנוגדת לטכניקה שנבחרה על ידי המחוקק ו"מותחת" את סעיף ההרחבה מעבר לגבולותיו הלשוניים [והשוו לדברי המשנה לנשיא ש' לויין בעניין אקסלברט].

21. נוכח מסקנתי כי אין לפרשנות המוצעת על ידי הקיבוץ נקודת אחיזה כלשהי בלשון הסעיף, מקובלת עליי טענת המשיב כי אין צורך להמשיך ולבחון את טענות הקיבוץ בדבר הפרשנות התכליתית שיש להעניק לחוק בכלל ולסעיף 17 לחוק בפרט. ודוק, לא מדובר במקרה שבו סעיף החוק "שותק" ואינו מספק בשלב הבדיקה הראשון רמזים לשוניים ברורים לפרשנות 'הנכונה'... [ו] 'מרחב התמרון' הנורמטיבי-פרשני נשאר" [כדברי השופט ח' מלצר בפסקה 22 לפסק דינו בעניין שבטון]; והשוו לדברי בפסקה 27 לעניין טוריאלי] ואף לא במקרה גבולי שבו "קריאת הסעיף, על פי לשונו ומבנהו, משתלבת יותר עם עמדת המשיבים מאשר עם עמדת המערערים. ובכל זאת, בדיקתו המילולית של הסעיף אינה קונקלוסיבית. רוצה לומר, אין בה, כשלעצמה, להכתיב תוצאה" [כדברי השופט נ' הנדל בפסקה 6 לפסק דינו בעניין פלח].

22. בבחינת למעלה מן הצורך אציין כי אף אם אניח לשם הדיון כי לשון סעיף 17 לחוק יכולה "לסבול" את הפרשנות המוצעת על ידי הקיבוץ (וכאמור, אני סבור כך), הרי שלא מצאתי בטענותיו של הקיבוץ במישור הפרשנות התכליתית טעם לשנות ממסקנתי כי יש לדחות את הפרשנות המוצעת על ידו. אבהיר דברי בקצרה.

ראשית, וכפי שציינתי בפתח דבריי, אני סבור שתכלית החוק הכללית תומכת באיזו מן הפרשנויות שהציעו בעלי הדין. טענת הקיבוץ לפיה תכליתו של החוק הינה לעודד התפתחותו של אזור אילת אמנם נכונה ועולה בבירור מדברי ההסבר להצעת החוק [ראו פסקה 8 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל בעניין ברשף], אך המסקנה שמבקש הקיבוץ לגזור ממנה כי יש לפרש את החוק בהרחבה גם על שטח "רצועת הקילומטר" אינה מובנת מאליה. במילים אחרות, יש להפריד בין תכלית החוק הכללית לבין תכליתו הספציפית של סעיף 17 לחוק.

שנית, הקיבוץ טוען כי ניתן ללמוד על תכליתו הספציפית של סעיף 17 לחוק מתוך הצעת חוק ההסדרים משנת 2007, בה הוצע לבטל את ההטבה הקבועה בסעיף זה ונאמר שמטרת ההטבה הייתה לכלול את מלון טאבה באזור העיר אילת [השוו בנקודה זו: עניין מועדון הים הכחול]. לטענת הקיבוץ, נוכח העובדה שעיסוקו העיקרי של מלון טאבה היה השכרת חדרים, יש להחיל את הסעיף גם על השכרת מקרקעין בידי הקיבוץ. אין בידי לקבל טענה זו. ראשית, ספק בעיניי באיזו מידה ניתן ללמוד על תכליתו של

סעיף חוק מדברי ההסבר להצעת חוק שנועדה לבטלו (ושלא צלחה את הליכי החקיקה), בעוד דברי ההסבר להצעת החוק המקורית שבמסגרתה נכלל סעיף החוק שותקים ואינם מסייעים באיתור התכלית הספציפית. שנית, ואף אם אצא מנקודת הנחה שהטכניקה הפרשנית האמורה הינה לגיטימית, הרי שבנסיבות העניין הסתייעות בהצעת חוק שנועדה לבטל סעיף חוק (במקרה דנן – הצעת חוק ההסדרים משנת 2007) לצורך איתור התכלית הספציפית תתאפשר רק במקום שבו לשון סעיף החוק משאירה "מתחם" אפשרויות לשוניות ולא במקום שבו אין לפרשנות המוצעת נקודת אחיזה כלשהי בלשון החוק, כבמקרה דנן.

שלישית, שני הצדדים מתייחסים לתיקון מס' 3 משנת 1996 (להלן: תיקון מס' 3 או התיקון), במסגרתו התווסף להגדרת "אזור אילת" גם השטח שעד קו רוחב 924 "לגבי שירותי תיירות מסוימים" (שהוגדרו בסעיף 1 לחוק). טוען הקיבוץ בנקודה זו כי תיקון מס' 3 מוכיח שהמחוקק ידע לבטא כוונותיו במפורש וידע להגביל את ההטבות שניתנו לשטח ההרחבה שנקבע באותו תיקון. מנגד, טוען המשיב כי תיקון זה מוכיח דווקא את ההיפך, כי המחוקק ידע לנסח במדויק את גבולות ההרחבה שנכללה במסגרת התיקון וכי אין להרחיב את ההטבות וההרחבות הכלולות בחוק בדרך של פרשנות. בנקודה זו מקובלת עלי טענת המשיב וסבורני כי התיקון אינו תומך בפרשנות המוצעת על ידי הקיבוץ. הטכניקה שבה בחר המחוקק במסגרת התיקון הינה קביעת הרחבה גורפת מבחינה גיאוגרפית, תוך שינוי הגדרת "אזור אילת" שבסעיף 1 לחוק, אך בד בבד תוך הגבלתה לשירותים מסוימים (שירותי תיירות שקבועים בחוק). אמנם הטכניקה שנקט בה המחוקק בתיקון זה שונה מעט מהטכניקה שנקט במסגרת סעיף 17 לחוק (כאשר במסגרת תיקון מס' 3 בחר המחוקק לשנות את הגדרת "אזור אילת" שבסעיף 1 לחוק ולא להוסיף סעיף הרחבה נפרד), אך התוצאה דומה במהותה – הרחבת התחום הגיאוגרפי של "אזור אילת" לצורך הטבות מסוימות ומוגדרות ולא הרחבה גורפת לפיכך איני סבור שהתיקון תומך בפרשנות שמציע הקיבוץ, שמשמעותה הרחבה גורפת של ההטבות הקבועות בחוק על "רצועת הקילומטר".

לבסוף, אציין כי לא מצאתי טעם של ממש בטענת הקיבוץ בדבר הפער שבין לשון החוק לבין דברי ההסבר לחוק שנכתבו לטענתו ב"לשון יום-יומית המשוחררת מכבלי ההגדרות המשפטיות המסורתיות". אסתפק בהערה כי ככל שקיים פער בין הלשונות, הרי שלשון החוק היא זו שצריכה להדריך את בית המשפט וגם להגבילו. דברי ההסבר לחוק עשויים לשמש ככלי פרשני במקרה שבו לשון החוק אינה נותנת מענה ברור ויש להידרש לתכלית החוק, ובוודאי שאין להשתמש בהם ככלי למתן פרשנות שאין לה שום אחיזה בלשון החוק.

23. בטרם סיום אבקש להתייחס, גם כאן בבחינת למעלה מן הצורך, לטענת הקיבוץ כי נוכח אופיו של סעיף 17 לחוק כסעיף פטור, ונוכח הספק או חוסר הבהירות בלשונו, יש לפרשו לטובת הנישום. אין בידי לקבל טענה זו. כאמור, פרשנות של חוקי מס אינה שונה מפרשנות של כל חוק אחר. כך לגבי סעיפים שמטילים מס וכך לגבי סעיפים שמעניקים פטור ממס. אלה ואלה יפורשו על פי לשונם ותכליתם [השוו: עניין טלרד בעמ' 59]. ככל שהלשון ברורה ואין בה נקודת אחיזה לפרשנות מסוימת שנטענת על ידי בעל דין, כפי שהמקרה דנן מעיד, אין מקום לפרש סעיף פטור בהרחבה לטובת הנישום, בניגוד ללשונו. אשר לשאלה מה דינו של סעיף שלשונו יוצרת "מתחם" אפשרויות לשוניות ושכית המשפט לא מאתר בו תכלית מס ספציפית, סבורני, מבלי לקבוע מסמרות, שיש מקום לנקוט במקרה שכזה בגישה פרשנית שמרנית שנצמדת ללשון החוק ואינה "מותחת" גבולותיו, לכאן או לכאן, יהיה זה סעיף פטור או סעיף שמטיל מס [השוו: עניין חצור בעמ' 76-77].

24. סוף דבר; דין הערעור להידחות. המערער (הקיבוץ) ישא בהוצאות המשיב בערעור דנן בסך 40,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט ע' פוגלמן:

גם אם אניח, לטובת המערער כי הפרשנות שאותה הוא מציע מצויה ב"מתחם האפשרויות הלשוניות", מקובלת עליי מסקנת חברי, השופט י' דנציגר, כי לפי כללי הפרשנות המושרשים בפסיקתו של בית משפט זה, הוראת הפטור הנדונה אינה חלה על עסקאות מקרקעין ב"רצועת הקילומטר".

ש ו פ ט

השופט צ' זילברטל:

אני מסכים.

ש ו פ ט



הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' דנציגר.

ניתן היום, ו' בכסלו תשע"ג (20.11.2012).

שופט

שופט

שופט