



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"מ 356-08

ר.ד.מ.פ. זמן אויר בע"מ

מערערת

ע"י ב"כ עו"ד י. קסטל

נגד

מנהל מס ערך מוסף ירושלים

משיב

ע"י ב"כ עו"ד ח. דומברוביץ'

פרקליטות מחוז י-ם (אזרחי)

פסק דין

המחלוקת

1. ערעור על החלטת המשיב לדחות השגת המערערת על שומת עסקאות שהוציא לגביה, בגין עסקאות שבוצעו באזור אילת.
2. המערערת עוסקת במסחר באביזרים נלווים לטלפונים סלולאריים בכל רחבי הארץ, והפעילה, בין השאר, סניף לממכר מוצרים מסוג זה בקניון "מול הים" באילת. בעוד שלמוצרים שנמכרו מחוץ לאילת התווסף מע"מ מלא בעת הנפקת חשבוניות, הרי שלגרסת המערערת, לכל מכירה שהתבצעה בדוכן באילת התווסף מע"מ בשיעור אפס, וכך נכון היה לעשות.
3. המערערת לא רשמה את הסניף באילת כ"עוסק באזור אילת" (להלן: "עוסק אילתי"), אולם דיווחה למשיב על מכירותיה באילת, במסגרת דיווחיה החודשיים, כהכנסות פטורות ממע"מ. ביום 4.7.07 ערך המשיב למערערת שומה, בה חייב אותה במע"מ בשיעור מלא על כל מכירותיה באילת, בנימוק כי הסניף לא היה רשום במשרדי מע"מ באילת. כיום סניף המערערת באילת רשום כעוסק במע"מ אילת, זאת מיום 1.5.07.
4. במקביל להשגת המערערת על שומת העסקאות, ביום 16.10.12, הגישה המערערת למנהל מס ערך מוסף, בקשה לרישום למפרע של סניפה באילת. בקשה זו נדחתה



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"מ 356-08

במכתב תשובה מטעם המחלקה המשפטית בהנהלת המכס ומס ערך מוסף (להלן: "סירוב הרישום למפרע" או "הודעת הסירוב").

5. ערעור זה הוגש הן על ההחלטה בהשגה והן על סירוב המשיב לרשום למפרע את סניף המערערת באילת כעוסק אילתי.

6. גישת המשיב, שעמדה מאחורי החלטתו בהשגה וסירובו לרישום למפרע, נטועה בחוק **אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים)**, התשמ"ה-1985 (להלן: "חוק אזור סחר חופשי באילת" או "החוק"), הקובע בסעיף 2(1) כתנאי לתחולת החוק על נישום שהוא חבר בני אדם: "בתנאי שנרשם באילת כעוסק לענין חוק מע"מ לגבי העסק האמור ובתנאים אחרים שנקבעו".

טענות המערערת:

7. המערערת מכירה בטעות של אי רישום הסניף באילת כעוסק אילתי בעבר, אולם לשיטתה, הרישום הינו בעל משמעות טכנית בלבד, ומכל מקום, ככל שיתקבל הערעור בעניין הרישום, יגרור הדבר, מנייה וביה, גם את תיקון השומה.

8. זכות הערעור של המערערת, על הסירוב לרשמה, מתבססת לטענתה, על סעיף 64(א) לחוק מע"מ, המקנה זכות ערעור למי שרואה עצמו נפגע מפעולת מנהל המכס והמע"מ על פי סעיפים מסוימים המנויים בסעיף 64(א). לשם הנוחות אצטט את הסעיף במלואו:

64. (א) **פעל המנהל על פי סעיפים 52(ב) עד (ד), 54, 55, 56, 57, 58, 59, 61 או 106ב(א) יודיע על כך לנוגע בדבר, והרואה עצמו נפגע רשאי, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו ההודעה, לערער לפני בית המשפט המחוזי.**

כפי שיפורט, המערערת רואה את סירוב המשיב כפעולה מכוח סעיף 58 לחוק מע"מ, המנוי בסעיף 64(א), ומכאן לומדת על זכותה לערער.

9. המערערת טוענת כי הסמכות לרשום עסק כעוסק אילתי מצויה בגדרי סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), הקובע:



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"מ 356-08

"המנהל רשאי, לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס או ביזמת עצמו, לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילויותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר." (ההדגשות אינן במקור)

לטענת המערער, הגיונו של סעיף 58 מלמד שהרישום הפורמאלי עצמו אינו יוצר מציאות, אלא אמור רק לשקף אותה. לפיכך, ככל שהמציאות שונה מזו הנקובה ברישום הפורמאלי, יש להתאים את הרישום למציאות ולא להיפך. כך למשל, נטען, אם נרשם עוסק כעוסק אילתי אך במציאות פעל מעיר אחרת, סמכותו של המשיב על פי סעיף 58 לשנות ולבטל את רישומו. המערער הוסיפה כי גם הוראות שמירת הדינים שבסעיף 2 לחוק אזור סחר חופשי באילת, מלמדות כי אין בהוראותיו כדי לפגוע בסמכויות המשיב שבחוק מע"מ. סעיף זה קובע, בין היתר, כי: "הוראות חוק זה והסמכויות לפיו לא יגרעו מכל הוראה של דין אחר או מסמכות לפיה, זולת אם נאמר אחרת בחוק זה". כהמשך לטענותיה בדבר תחולת סעיף 58 לחוק מע"מ, סוקרת המערער את הקריטריונים שנקבעו בפסיקה להפעלת הסמכות לפי סעיף זה.

10. המערער תומכת טענותיה לעניין השימוש בסמכות הקבועה בסעיף 58 בטענה לפיה לרישום עצמו אין ערך מהותי אלא ערך דקלרטיבי בלבד. לדבריה, מסעיף 58 עצמו, המתניח **למהותו** של העסק, עולה כי המהות, ולא המעטפת הפורמאלית, של הרישום, היא הקובעת. על מנת לבסס את עמדתה, לפיה הרישום במע"מ הינו דקלרטיבי ולא קונסטטיטויטיבי, מפנה המערער לע"מ 6079/98 **שארה אחמד נ' מנהל אגף המכס והמע"מ** (מיסים) (להלן: "עניין שארה"). פסק דין זה, של בית המשפט העליון, סותר, לדברי המערער, את פסק הדין של בית המשפט המחוזי בע"מ 5761/98 **שטראוס החזקות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ עכו** (מיסים) (להלן: "עניין שטראוס") הרואה הרישום במע"מ כקונסטטיטויטיבי.

11. לגישת המערער, כיוון שפעלה, דה-פקטו, כעוסק אילתי, ופעילותה במציאות עלתה בקנה אחד עם תכלית החקיקה, מן הצדק שבמקום ליהנות מפירות טעותה, יתקן המשיב בדיעבד את הרישום הפורמאלי ויתאימו למציאות.

12. המערער מבקשת לאבחן מענייננו את עמ"מ 513/06 **ישראיר תעופה ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה, אילת** (מיסים) (להלן: "עניין ישראיר"), אליו הפנה המשיב. באותו עניין ביקשה חברת ישראיר לאפשר לה ליהנות מההטבות שבסעיף 12(א) לחוק אזור סחר חופשי באילת, לפיהן רשאי מעביד להפחית 20 אחוזים מהמס שנוכה במקור



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"מ 356-08

מעובדיו בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת. חברת ישראייר נרשמה כעוסק במע"מ אילת, אך בשלב מאוחר יותר ביטלה רישומה, כדי ליהנות מהטבה משמעותית יותר לפי תקנה 20 לתקנות אזור סחר חופשי באילת, בשל עיסוקה בהסעת נוסעים לאזור אילת וממנו. לטענת המערער בענייננו, בעניין **ישראייר** החברה פעלה בחוסר תום-לב על מנת "ליהנות מכל העולמות", קרי – ליהנות ממע"מ בשיעור אפס כמוביל אווירי (מכוח תקנה 20 לתקנות), הטבה לה יכולה הייתה להיות זכאית רק אם אינה רשומה כעוסק אילתי, ובאותה העת ליהנות מהטבה של הפחתת עלויות שכר על פי סעיף 12 לחוק, הטבה המוענקת רק למעסיק תושב אילת. טעוה שלה, לעומת זאת, נעשתה בתום לב וללא כל מניע פסול נראה לעין.

13. המערער מתייחס לטענות המשיב ביחס לתנאי של ניהול פנקסי הסניף באילת בנפרד מפנקסי העסק בשאר חלקי הארץ, וטוענת כי באמצעות מערכת מידע מתוחכמת מסוג ERP של חברת SAP, בה עשתה שימוש, התנהל כל סניף כ"יחידה הומוגנית עצמאית", וכי הסניף באילת התנהל עם "כרטיס נפרדת לחלוטין". גם לעניין זה מבקשת המערער לאבחן את פסק הדין בעניין **ישראייר**. לטענתה, ניהול הספרים באמצעות מערכת המידע שהפעילה שונה מזה שהתנהל בעניין **ישראייר**. המערער מוסיפה כי גם כיום, לאחר רישום סניפה באילת כעוסק אילתי ממשיך ניהול הספרים להתקיים באמצעות אותה מערכת מידע.

14. המערער דוחה את טענת המשיב כי היא דיווחה על עסקאותיה כעסקאות "בשיעור אפס", להבדיל מ"עסקאות פטורות". לדבריה, בדו"ח השנתי למע"מ אין הבחנה בין עסקאות פטורות לעסקאות בשיעור אפס, וקיים שדה אחד שבו יש לציין נתונים אלו בשני המצבים. כן היא דוחה את הטענה כי מחירה באילת כללו תוספת מע"מ מלא – לטענתה עלויות תפעול הסניף באילת, ובמיוחד עלויות השכירות של הדוכן בקניון באילת, גרמו לעליית מחירי המוצרים באילת כך שמחירם היה דומה לזה שבשאר חלקי הארץ, על אף שלא התווסף מע"מ למחירים.

טענות המשיב:

15. המשיב טוען כי המערער אינה עומדת בתנאים שנקבעו בחוק אזור סחר חופשי באילת ובתקנות שיצאו מכוחו, **תקנות אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים)**, **התשמ"ו-1985** (להלן: "התקנות"), שהם תנאים **קונסטטיטויביים** להקניית מעמד תושב אילת לחבר בני אדם. לטענת המשיב, על פי החוק והתקנות, נוסף על תנאי



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"מ 356-08

הרישום כעוסק באזור אילת, ישנם שני תנאים נוספים לתחולת החוק על נישום: א. המצאת מסמך חתום המאשר כי "יחיד פלוני, שהוא תושב אזור אילת, מוסמך לייצגו בכל דבר ועניין לצורך החוק וחוק מע"מ באזור אילת" (תקנה 1(ד) לתקנות); ב. ניהול פנקסים ורשומות והגשת דוחות לגבי העסק שבאזור אילת, בנפרד מהעסק שמחוץ לאזור אילת (תקנה 2 לתקנות).

16. המשיב מדגיש כי המערערת לא מינתה נציג תושב אילת שיהיה מוסמך לטפל בענייני המע"מ שלה, וכי היא לא ניהלה פנקסי חשבונות נפרדים לפעילותה באילת ולפעילותה העסקית בשאר סניפיה ברחבי הארץ. אשר לטענת המערערת, לפיה הפגם של אי ניהול פנקסי חשבונות נפרדים ניתן לתיקון באמצעות מערכת המידע בה היא עושה שימוש, המאפשרת הפרדה בין העסקאות שהמערערת ביצעה באילת ליתר העסקאות, טוען המשיב שאין לראות באפשרות הטכנית להפריד בין העסקאות משום תחליף הולם לדרישה המפורשת בחוק לנהל פנקסים נפרדים בזמן אמת. לעניין זה הפנה המשיב לעניין **ישראיר**, שם נאמר:

**"טענת המערערת, כי בלחיצת כפתור מחשב יכולה היא לעשות
כן [להפריד את החשבונות], אין בה כדי להכשיר את שלא נעשה
בעבר. ההוראה האמורה הינה בבחינת תנאי קונסטטיטויבי
לשם קביעת תושבות אילתית, בדומה לדרישת החוק בדבר
רישום העסק במע"מ אילת"**

17. המשיב מוסיף כי פסק הדין בעניין **שארחה**, אליו הפנתה המערערת, אינו סותר כלל את פסק הדין בעניין **שטראוס הנ"ל**. לדבריו, יש להבחין בין החבות הכללית במע"מ לבין החקש הקונקרטי של רישום עוסק אילתי. בעוד החבות הכללית במע"מ מתקיימת מכוח חוק מע"מ, ולפיכך הרישום במע"מ בהקשר זה אינו קונסטטיטויבי ונועד לצורך גביית המס, הרישום במע"מ באילת **יוצר ומקים** את ה"זוהות האילתית" של העוסק (או חלק העסק הפעיל באילת) לצורך חוק אזור סחר חופשי באילת, ולפיכך הינו בעל כוח קונסטטיטויבי.

18. על בסיס תפיסת המשיב את הרישום בהקשר של חוק אזור סחר חופשי באילת כקונסטטיטויבי, טוען הוא כי יש לדחות גם את טענות המערערת בדבר יכולתה להירשם כעוסק אילתי למפרע. לשיטתו, מאחר והרישום מהווה את "אקט הלידה" של אותה "זוהות אילתית", הפטור יכול להינתן רק ממועד הרישום ואילך.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"מ 356-08

בהקשר זה דוחה המשיב גם את המצע החקיקתי עליו מתבססת המערערת (ראו לעיל סעיף 8). לטענתו, סעיף 58 לחוק מע"מ נועד לרישום מוסדות ללא כוונת רווח ולא לרישום עוסק אילתי, ולפיכך הקריטריונים להפעלתו, כפי שנסקרו על ידי המערערת בכתבי טענותיה, אינם רלוונטיים.

19. המשיב טוען שתי טענות נוספות במישור העובדתי. טענה אחת היא כי המערערת **כללה בפועל** את תוספת המע"מ במחירי המכירה של מוצריה, כפי שעולה, לטענתו, מבדיקה שערך מנהל מנהל תחום ביקורת חשבוניות במע"מ בירושלים, מר עוזי לוי, ואשר תוארה בתצהירו. טענה נוספת הינה כי המערערת דיווחה על עסקאותיה כעסקאות החבות במע"מ בשיעור אפס ולא כעסקאות פטורות ממע"מ.

דיון והכרעה:

20. ראשית אבחן את המצע הפרוצדוראלי להגשת ערעור זה, ככל שהוא עוסק בהודעת הסירוב. המערערת הציעה להתבסס על שילוב הסעיפים 64(א) ו-58 לחוק מע"מ. על אף שמקובלת עלי טענת המשיב כי סעיף 58 איננו הסעיף הנכון בחוק מע"מ המסדיר את סוגיית הרישום באילת, מקובל עלי כי ניתן לבסס זכות ערעור לערכאה זו על בסיס סעיף 64(א) לחוק מע"מ – זאת מאחר ובין הסעיפים הנמנים בסעיף זה נמנה גם סעיפים 55 לחוק מע"מ, המסדיר את אופן הרישום של מספר עסקים של עוסק, והוא המתאים ביותר לענייננו – רישום באילת של עסק קיים של עוסק הפועל במקביל במקומות נוספים בארץ. מאחר ובענייננו ביקשה למעשה המערערת לפעול מכוח סעיף 55, הרי שקמה לה גם זכות ערעור על החלטת המשיב מכוח סעיף 64(א). לשם השלמת התמונה אציין כי הסעיף המסדיר רישום באילת של עסק חדש הינו סעיף 52(ב) לחוק מע"מ.

אציין כי ממילא לא התעוררה מחלוקת בין הצדדים סביב זכות הערעור של המערערת.

21. אשר לדמיון בין העניין שלפני לעניין **ישראייר**, מקובלת עליי טענת המערערת כי אין ללמוד מהאחרון הלכה לענייננו. באותו עניין הייתה נגועה המערערת דשם בחוסר תום לב מובהק ולפיכך ברור סירובו של בית המשפט לתת יד לניצול לרעה של ההליך, באופן שהיה מאפשר לה ליהנות בו זמנית משני סטטוסים חוקיים סותרים. בענייננו אין הדבר כך ונראה כי טעות המערערת נעשתה בתום לב.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"מ 356-08

22. אין אני רואה צורך לקבוע מסמרות בשאלת מעמדו של הרישום במע"מ של עוסק אילתי, האם קונסטיטוטיובי או דקלרטיבי – מאחר שאין בכוונתי לבסס את מסקנותיי בערעור בכללותו על בסיס אבחנה זו. בשולי הדברים אציין כי, ממבט על, דומני שקשה לסתור את התפיסה שהשתרשה בפסיקה, לפיה יש לראות ברישום במע"מ באילת בעל תוקף קונסטיטוטיובי. תפיסה זו אף נראית לי כהולמת את הפרשנות האינטואיטיבית של חוק אזור סחר חופשי באילת והתקנות שהוצאו מכוחו. מקובלת עליי האבחנה שהציע ב"כ המשיב בין החבות הכללית במע"מ לבין ההקשר הקונקרטי של רישום עוסק אילתי, שמסבירה מדוע אין ללמוד מההלכה שנקבעה בעניין **שארחה** לעניין הסוגיה המתעוררת בענייננו. כמו כן, בעע"מ 8340/04 **מורדן שירותי גבייה וייעוץ לרשות בע"מ נ' איגוד ערים לשירותי כבאות אילת-אילות** (נבו) הכיר בית המשפט העליון בקונסטיטוטיוביות של הרישום במע"מ אילת, הגם שעשה כן אגב אורחא.

23. לשיטתי, די להכריע בערעור המערער על סירוב המשיב לרשום את סניפה באילת כעוסק אילתי כדי ליתר את הדיון בערעור על השגת המערער על השומה שהוצאה לה.

24. לאחר בחינת נושא הסירוב הגעתי למסקנה כי בנסיבות העניין יש לאפשר למערער להירשם למפרע כעוסק אילתי לגבי התקופה נשוא הערעור, ככל שעמדה בתנאים המהותיים שהיו מצדיקים רישומה ככזו לו הייתה מגישה את בקשתה בזמן אמת. תחולה למפרע של הוראות מינהל אמנם איננה חזון נפרץ, ואף מן הבחינה המשפטית, בהיעדר הוראה מפורשת בחוק המסמך, עומדת חזקה פרשנית (ניתנת לסתירה) כנגד תחולה למפרע של הוראת המינהל (ראו: יצחק זמיר, **הסמכות המנהלית**, עמ' 1359-1356). אלא שכאמור, חזקה פרשנית זו ניתנת לסתירה. זמיר, בספרו, מציין כי:

"השאלה אם בנסיבות של מקרה מסוים גוברת החזקה נגד תחולה למפרע או שמא הנסיבות מצדיקות תחולה כזאת, תלויה במהות העניין, בסיבות שהובילו את הרשות לקבוע תחולה למפרע, בהשפעת התחולה למפרע על האינטרסים של אדם מסוים ... [ו]בשיקולים של טובת הציבור..."

כדוגמה לנסיבות המצדיקות סתירת החזקה מציין פרופ' זמיר מצב שבו **"הוראת [ה]מינהל קובעת תחולה למפרע במטרה להיטיב [עם הפרט] ולא לפגוע [בו]"**. תפיסה זו מקורה בע"מ 27/64 **ד"ר יוחנן בדר, עו"ד נ' לשכת עורכי הדין בישראל**, פ"ד יח(1) 295 (1964) (להלן: **פרשת בדר**). באותו עניין ביקש המערער מבית המשפט להורות



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"מ 356-08

ללשכת עורכי הדין להעניק לו אישור למפרע להיות מאמן למתמחים. לשכת עורכי הדין, על אף שסברה לגוף העניין כי ראוי ליתן למערער את האישור, טענה כי אינה מוסמכת לתת אישור בעל תוקף למפרע. בית המשפט העליון פסק כי אין בעיית סמכות, במיוחד כאשר האישור למפרע אינו פוגע אלא רק מטיב.

נדמה כי גם בענייננו אין ברישום כעוסק אילתי כדי לפגוע בפרט אלא רק להיטיב עימו. אמנם, מבחינת שיקולים של טובת הציבור, ניתן לטעון כי הציבור יוצא נפגע מכך שבעקבות הרישום זוכה המערער לפטור ממע"מ, אלא שלציבור אין זכות קנויה ליהנות מכספי מס שאינם תואמים עקרונות של מס אמת. מרגע שקבע המחוקק, מסיבותיו שלו, הטבת מס לאוכלוסייה מסוימת, מס האמת הינו המס המתקבל משקלול ההטבה. לפיכך, עקרון העל בדיני המס, המחייב מיסוי מס אמת, דווקא תומך בסתירת החזקה נגד תחולה למפרע בהקשר זה.

25. נטען לפני כי עצם סיווגו של הרישום בענייננו כקונסטיטוטיובי, די בו כדי לחסום את האפשרות לבצעו למפרע. סבורני כי טענה זו אינה מבוססת. טענה מסוג זה נטענה על ידי המשיבה בפרשת **בדר**, בה פסק בית המשפט, כאמור, כי אין מניעה להחיל את הוראת המנהל למפרע. האמת ניתנת להיאמר כי בית המשפט באותו עניין לא נתן דעתו במפורש לשאלת הקונסטיטוטיוביות של האישור לאמן מתמחים, אולם לשון החוק: "חבר הלשכה בעל ותק של חמש שנים **שאושר** על ידי הלשכה כראוי להיות מאמן" מלמדת כי האישור אכן בעל אופי קונסטיטוטיובי, והדבר לא מנע מבית המשפט לאשר הענקתו למפרע.

26. שני נימוקים עומדים בבסיס קביעתי שאין בעצם המעמד של רישום כקונסטיטוטיובי כדי למנוע, מניה וביה, את האפשרות להעניק לו תוקף למפרע.

27. **ראשית**, הענקת מעמד קונסטיטוטיובי לפעולה (ובכלל זה רישום) הינה מכשיר שנועד לשרת מטרה כלשהי ואינה מטרה לכשעצמה. מטרות שונות יכולות להצדיק משמעות שונות לעצם המעמד הקונסטיטוטיובי. בהקשרים רבים יכולה להיגזר מהמעמד הקונסטיטוטיובי של פעולה המשמעות שלא ניתן להעניק לה תוקף למפרע, אולם משמעות זו מקורה במטרה שלשמה ניתן המעמד הקונסטיטוטיובי מלכתחילה – כך, בהקשר של מרשם המקרקעין, המעמד הקונסטיטוטיובי נועד לשרת את התכלית של **פומביות** המרשם, ויכולתם של צדדים שלישיים **להסתמך** עליו. לעניין זה יפים הדברים שנאמרו בע"א 2242/92 **מדינת ישראל נ' בנק אמריקאי ישראלי בע"מ**, פ"ד מח(3) 249 (1994) (להלן: **פרשת בנק אמריקאי ישראלי**):



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"מ 356-08

"הרישום על-פי החוק הינו קונסטיטוטיובי (דהיינו, יוצר את הזכות הקניינית), ודבר זה נועד להבטיח שמרב הזכויות במקרקעין ישתקפו ברישומים שבפנקסי המקרקעין, שהינם פומביים ופתוחים לעיני כול, ולחזק את אמינות המרשם"
(ההדגשות אינן במקור)

וכן דברי השופט קיסטר שהובאו שם מבר"ע 178/80 חיים בוקר ואח' נ' חברה אנגלו ישראלית לניהול ואחריות בע"מ ואח', פ"ד כה (2) 121 (1971):

"ברור, שכדי שאפשר יהיה להסתמך על הרישומים יש להקפיד על כך שכל עיסקה ועיסקה תירשם בפנקסים, כי אחרת אין אפשרות מעשית... לסמוך על הרישומים; ועל-כן גם קביעת כוחו של הרישום כיוצר זכויות (קונסטיטוטיובי) קשורה במידה ניכרת במגמה להשיג מטרות הרישום כאמור"
(ההדגשות אינן במקור)

בפרשת בנק אמריקאי ישראלי הנ"ל נדונה ההתנגשות בין הוראות סעיפים 7 ו-9 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969. סעיף 7 לחוק המקרקעין מורה:

"עסקה במקרקעין טעונה רישום; העסקה נגמרת ברישום, ורואים את השעה שבה אישר הרשם את העסקה לרישום כשעת הרישום"

לשון הסעיף מלמדת, לכאורה, על פוטנציאל תחולה למפרע של רישום מקרקעין, חרף הקונסטיטוטיוביות של מרשם זה – אלא שתכליות הפומביות וההסתמכות, העומדות מאחורי המעמד הקונסטיטוטיובי, והבאות לידי ביטוי בסעיף 9 לחוק, הביאו את בית המשפט לצמצם פוטנציאל זה למינימום האפשרי בדרך פרשנית, רק ל"עיסקאות צמודות בזמן, אשר פער של שעות ביניהן", תוך הסתמכות על המילה "שעה" (להבדיל מ"מועד" או "חודש") בלשון החוק. והשווה לדיון במעמד הקונסטיטוטיובי של מרשם השעבודים לפי פקודת החברות, בע"א 2070/06 תשתית ציוד ובינוי בע"מ נ' עו"ד יעקב גרינוולד - כונס נכסים (נבו).

28. השכל הישר מורנו כי תכלית דומה עומדת מאחורי המעמד הקונסטיטוטיובי של מרשם הפטנטים, מרשם סימני המסחר, מרשם כלי השיט ואחרים, אולם, ישנן פעולות שאות מעמדן הקונסטיטוטיובי לא ניתן, או לא ניתן באופן בלעדי, להצדיק באמצעות תכליות של פומביות או הסתמכות צדדים שלישיים, כך במיוחד כאשר לא מתקיימת זכות עיון



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"מ 356-08

לציבור במסמכים בעלי המעמד הקונסטיטוטיובי. לשם הדוגמה ניתן לציין את המצב בעניין רישוי החזקת כלי ירייה בהתאם לחוק כלי היריה, התשי"ט-1949. סעיף 5(א) לחוק זה קובע: **"לא יחזיק אדם כלי ירייה, אלא על פי רישיון"**. ברי כי הרישיון שניתן מכוח חוק זה הינו בעל מעמד קונסטיטוטיובי, וכי התכלית של מעמד קונסטיטוטיובי זה אינה פומביות או הסתמכות צדדים שלישיים, כי אם הסדרת הפיקוח על מחזיקי כלי ירייה.

29. ודוק, התכליות של פומביות והסתמכות (תכליות העומדות בבסיס הענקת מעמד קונסטיטוטיובי למרשם) אינן התכליות היחידות, שעשויות לחייב שלילת האפשרות לבצע רישום או כל פעולה אחרת בעלת מעמד קונסטיטוטיובי למפרע. מכל מקום ישנן תכליות המושגות גם כאשר הרישום נעשה למפרע.

30. התכלית העומדת בבסיס הענקת מעמד קונסטיטוטיובי לרישום במע"מ אילת הינה פיקוח יעיל על קיום התכליות שבבסיס חוק אזור סחר חופשי באילת, ומניעת שימוש לרעה בחוק זה. תכלית חוק אזור סחר חופשי באילת עצמו, המתבררת בדברי החסבר לחוק, כפי שמובאים בע"א 7113/94 **פקיד שומה – באר שבע נ' מועדון הים הכחול בע"מ**, פ"ד נג(3) 792 (1999) היא להשיג שלושה יעדים: שיפור במישור הסחר הבין לאומי; שיפור בענף התיירות הבין לאומית והפנים ארצית; ועידוד עובדים לעבור לגור באילת.

אין ברישום המערערת למפרע במע"מ אילת, כדי לסכל תכליות אלו, ולפיכך, כאמור, אין במעמד הקונסטיטוטיובי של הרישום כדי למנוע את הרישום למפרע.

31. הנימוק השני לקביעת, כי אין ברישום בעל אופי קונסטיטוטיובי כדי למנוע את ביצועו למפרע, הינו כי גם במקרים שבהם ברור כי התכליות העומדות בבסיס המעמד הקונסטיטוטיובי של פעולה מסוימת תפגענה כתוצאה ממתן תוקף למפרע לפעולה, עדיין ניתן להעניק תוקף למפרע כשהדבר מתבקש.

הדוגמה הטובה ביותר לכך היא האפשרות להעניק לתקנות בנות פועל תחיקתי תוקף למפרע, הקודם למועד פרסומן – שהרי, אין בעלת מעמד קונסטיטוטיובי יותר מאשר תקנה בת פועל תחיקתי, שמעצם הגדרתה, כפי שהובעה על ידי השופט זוסמן בע"פ 213/56 **היועץ המשפטי נ' ישעיהו ו-גניה אלכסנדרוביץ**, פ"ד יא(2) 695, מביאה לשינוי במצב הנוהג במדינה. המועד הרגיל של תחולת תוקף תקנות בנות פועל תחיקתי הוא מועד הפרסום ברשומות (זמיר בספרו, עמ' 1344). זמיר אף מציין את הטעם לדבר:



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"מ 356-08

"טעמו של דבר ברור: עקרון הפומביות מחייב שלא יינתן תוקף

לדבר חקיקה אלא לאחר שפורסם ברבים"

והנה, על אף מעמד קונסטיטוטיובי מובהק זה שיש לתקנות בנות פועל תחיקתי, ועל אף פגיעה בתכלית החשובה של פומביות דבר חקיקה – ניתן, כשהדבר נחוץ, לקבוע לתקנות בנות פועל תחיקתי מועד תחולה למפרע – אף כשהחוק המסמך שותק ביחס לכך (שם, עמ' 1354-1348).

32. אעבור לטענות בדבר שני התנאים הנוספים המוסדרים בתקנות, הנדרשים מחבר בני אדם כדי ליהנות מההטבות הגלומות בחוק אזור סחר חפשי באילת, תחילה לדרישת מינוי נציג באילת ודרישה להפרדת פנקסים בין הפעילות באילת לשאר הארץ. המשיב נימק את דחיית ההשגה במילים אלו: "מדובר בעוסק שלא היה רשום במע"מ אילת... ברור שלו היה העוסק רשום באילת היו עסקאותיו פטורות ממס אך משלא כך יהיו עסקאותיו חייבות" – לשון זו ניתן להבין בשתי דרכים: דרך אחת היא כי המשיב לא ביסס כלל את נימוקיו על היעדר שני התנאים הנוספים ואזי העלאת טענות בעניינם בשלב הערעור מהווה הרחבת חזית אסורה; הדרך השנייה היא לראות את כל התנאים כחוסים תחת הנימוק הכללי שסיפק המשיב, ובלשון בית המשפט בעניין **ישראיר (סעיף 14)**:

"די [בנימוק] כי אין לראות במערכת כ"מעסיק תושב תחום
העיר אילת" כמשמעות בחוק... כדי להעמיד את המחלוקת
סביב שאלת עמידתה של המערכת בתנאים הנדרשים... אין
להקפיד עם המשיב כי בנימוקי הצו יפרוט אחת לאחת את כל
תתי התנאים בהם לא עמדה המערכת כנימוקים לקביעתו..."

ממה נפשך: אם מדובר בהרחבת חזית, ממילא אין להתייחס לטענת אלו; אם מדובר בנימוק רחב, הכולל בחובו גם את התנאים הנוספים – הרי שגם בקביעת התוצאה יש להתייחס אליו כנימוק כללי, ואזי יש ליחס לקביעתי לעיל, לפיה יש לאפשר למערכת להירשם כעוסק אילתי, באופן שרישומה יקבל תוקף למפרע ביחס לתקופה נשוא הערעור, מעין **"שדה השראה"** גם על הפגמים הנוספים, שניתן לראותם כטעויות נגזרות לטעות היסודית של אי הרישום במע"מ אילת, כך שגם אותם ניתן יהיה לרפא למפרע.

33. לעניין התנאי של הפרדת פנקסים אוסיף עוד שתיים: א. כפי העולה מהתצהירים שהגישה המערערת, מערכת המחשוב שבה עשתה שימוש מאפשרת להפיק בנקל,



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"מ 356-08

בלחיצת כפתור ובזמן אמת, דוחות נפרדים לסניף באילת ולפעילות בשאר הארץ. להבנתי, בעידן המחשב, התנאי של ניהול פנקסים נפרדים מתמלא באמצעות הפעלת מערכת כמו זו שהפעילה המערערת; ב. המערערת טענה לאורך כל הדרך כי מאז שנרשמה במע"מ אילת "לא חל כל שינוי מהותי בעבודת הסניף [באילת], והרישום היה למעשה אקט בעל משמעות טכנית בלבד". טענה זו לא נסתרה על ידי המשיב. בסיכומי התשובה פירטה המערערת טענה זו, בכותבה: "גם לאחר שהמערערת נרשמה לא נעשו שינויים במערכת ניהול הספרים וכל התקנות של הנהלת חשבונות נפרדת מתממשת באותה תוכנת SAP ללא כל שינוי". עובדה זו, בצירוף העובדה שהמשיב רשם את המערערת במרשם מע"מ באילת, כאשר ניהול פנקסים נפרד מהווה תנאי לרישום (סעיף 9 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976), יש בהן כדי לחזק את מסקנתי שאין מדובר בפגם מהותי המצדיק למנוע מהמערערת ליהנות מהטבת המס המגיעה לה.

34. אשר לטענות במישור העובדתי שהעלה המשיב - כי המערערת **כללה בפועל** את תוספת המע"מ במחירי מוצריה וכי המערערת דיווחה על עסקאותיה כעסקאות החבות במע"מ בשיעור אפס ולא כעסקאות פטורות ממע"מ - טענות אלו לא הוזכרו בנימוקי המשיב בהחלטתו בהשגה, ואף לא בכתב תשובתו לערעור, ועלו לראשונה בסיכומי המשיב, לפיכך אין אני רואה לנכון להסתמך עליהן בהכרעתי. למעלה מן הצורך אציין כי מקובלות עלי, על בסיס הראיות שהובאו, גרסאות המערערת לגוף העניין בשתי הסוגיות העובדתיות - ביחס לסוגיה הראשונה, הגרסה (שנתמכה בתצהיר מטעם מנהל הכספים של המערערת ובטבלה שצורפה אליו - אשר לא נסתרו) כי למחירי המוצרים באילת לא התווסף מע"מ וכי ניתן להסביר את הפער בין המחירים באילת לשאר הארץ על סמך עלויות תפעול גבוהות של סניף זה; וביחס לסוגיה השנייה - כי קיים שדה אחד בטופס הרלוונטי שבו יש לציין פטור ממע"מ או מע"מ בשיעור אפס, כפי שעולה מעיון בטופס.

35. לאור האמור אני מקבלת את הערעור ומורה לרשום את המערערת כעוסק במרשם מע"מ באילת כך שתוקף הרישום יחול על התקופה נשוא ערעור זה. המערערת תגיש דוחות מתוקנים ונפרדים לגבי התקופה נשוא הערעור והיא תחשב כמי שהמציאה נציג שייצגה לצורך החוק וחוק מע"מ באילת, בהתאם לסעיף 1(ד) לתקנות, לנציג זה ייחשב מנהל סניף המערערת באילת, שהינו תושב אילת ושמשמש כנציגה כיום.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"מ 356-08

לאור כל זאת, אני מכירה במערערת כתושב אילת לתקופה האמורה וכזכאית לפטור ממס ערך מוסף בתקופה זו, והחייב הכספי בעניין תשלום המע"מ יבוטל.
 המשיב ישלם למערערת שכ"ט עו"ד והוצאות משפט בסכום כולל של 10,000 ש"ח.

ניתן היום, ט"ז שבט תשע"ב, 09 פברואר 2012, בהעדר הצדדים.

המזכירות תמציא לצדדים העתק פסק הדין.

מרים מזרחי
 מרים מזרחי, שופטת