


בית המשפט המחוזי בבאר שבע
ע"מ 10-07-5243 אילות נ' רשות המיסים
בפני כב' הנשיא יוסף אלון
**המעערר קיבוץ אילות
ע"י עוה"ד ע. אלבום ועו"ד ש. ארז**
נגד
**המשיב
ממונה מע"מ אשדוד
ע"י עוה"ד א. גולדברג – פמ"ד אזרחי**
פסק דין

1. הקיבוץ המערר, אילות, שוכן בסמוך ובצמוד לעיר אילת בשטח שרוחבו קילומטר אחד מוגבול העיר.
 2. הקיבוץ הינו "עובד" על פי חוק מס ערך התשל"ו – 1976 ובתקופה הרלכנית השכיר מקרקעין שבשתחו לעסקים שונים. בדוחותיו למע"מ דיווח הקיבוץ על עסקאות שכירות אלה כפטורות מע"מ – שכן לשיתונו חלות לענין זה הוראות סעיף 17 לחוק איזור סחר חופשי באילת (פטורות והנותר ממיסים) התשמ"ה – 1985 ("החוק") ולפיו:
 3. **"17. תחוללה על תושבי שטח גובל**
 4. הוראות חוק זה יחולו גם לגבי יחיד וחבר בני אדם הפעלים בשטח שרוחבו קילומטר אחד מוגבלות איזור אילת כאילו הם תושבי אילת, אם נתקיימו בהם התנאים האחרים שבഗדרת תושב אילת, וכן לגבי טובי המובאים לשטח האמור או הנמצאים או הנמכרים בו, ולגבי שירותים הנינתנים בו."
 5. טענת הקיבוץ, מכוח הוראות סעיף 17 לחוק חלה על עסקאות השכירות הניל הוראת החטבה שבס"ק 5 (ד) לחוק – ולפיו:
 6. "(ד) מכירתם של מקרקעין המצויים באיזור אילת תהא פטורה ממש ערך מוסף;"
 7. ואולם, מכירה שהיא פוליה באיגוד מקרקעין – תהא פטורה רק אם כל המקרקעין של האיגוד מצויים באיזור אילת".
 8. המקרקעין שבנדון אינם מצויים באמון "באיזור אילת" (שכן זה מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"תחומי העיר אילת"). ברם, כך טענת המערר, מצויים הם ברצעת הקילומטר מאיזור אילת ועל כן העסקאות שנעשו בהן פטורות מע"מ – עקב הרחבת הפטור הקבועה בסעיף 17 לחוק.
 - 9.
 - 10.
 - 11.
 - 12.
 - 13.
 - 14.
 - 15.
 - 16.
 - 17.
 - 18.
 - 19.
 - 20.
 - 21.
 - 22.
 - 23.
 - 24.
2. המשיב לא קיבל עדותו זו של המערר ובשומות עסקאותיו חיב את העסקאות שבנדון במע"מ. על פי עמדת המשיב הרחבות הפטור שבסעיף 17 לחוק אינה חלה על



בית המשפט המחווי בבאר שבע

ע"מ 10-07-5243 אילות נ' רשות המיסים

1 עסקאות מקרעין ב"רצועת הרחבה" בה מצוי הקיבוץ – שכן אין היא חלה על פטור
 2 המענייני לעסקאות המקרעין שבסעיף 5 (ד) לחוק.
 3 על פי עמדת המשיב, הרחבת הפטור שבסעיף 17 ביחס ל"רצועת הרחבה" מתייחסת
 4 לאוטם פטורים שבחוק המונקים למי שהוא "תושב אזור אילית" ומכוון תושבותו אזות.
 5 אין היא מתייחסת לפטור ממע"ם המונען בחוק (סעיף 5 (ד)) ל"מקרעין המזוכים באזורה
 6 אילית" – שהקрайיטו היחידי בענינו הוא מקום הימצא המקרען ("אזור אילית") ולא
 7 קשר למקום תושבותו של העוסק בעל המקרען.
 8 המערער השיג בפניו המבקש על שומות העסקאות, השגתו נדחתה – ועל כך הוגש ערעור זה
 9 שבפני.
 10
 11 3. המחלוקת שבין הצדדים ממוקדת בשאלת אחת. האם הוראת הרחבת הפטור שבסעיף 17
 12 חוק חלה גם על הפטור הקבוע בסעיף 5 (ד) אם לאו.
 13 ההכרעה בשאלת זו הינה בפרשנות המתבקשת הן להוראת סעיף 17 לחוק כשהוא לעצמו והן
 14 לאוთה ההוראה כחלק ממיערך ההוראות הכלול-shell החוק והפטורים המונקיים על פיו.
 15 נפנה איפוא לניתוח סוגיה הוראות הפטור שבחוק ובתנאים הקבועים בו לקליטתם.
 16 פרק ב' שבחוק כתורתו וענינו "הטבות במיסים עיקיפים ובמס ערך נוסף".
 17 פרק ג' שבחוק כתורתו וענינו "פטור ממס מעסיקים והטבות במס הכנסה".
 18 ונפתח בהוראות פרק ג' העוסקות בשתי הטבות מס.
 19 עפ"י סעיף 10 לחוק: "מעסיק תושב תחום העיר אילית יהיה פטור ממס מעסיקים... בשל
 20 הכנסת עבודה שהוא משלם עד עבודה המבוצעת בתחום העיר אילית".
 21 עפ"י סעיף 12 (א) לחוק: "מעסיק תושב תחום העיר אילית המשלים הכנסת עבודה לעובדו
 22 بعد עבודה המבוצעת בתחום העיר אילית, זכאי להטבה לשם הקטנת עלויות השכר, בשיעור
 23 של 20% מהכנסת העבודה האמורה....".
 24 ברור כי מכוח הוראת הרחבה של סעיף 17 – יהולו הפטורים הנילג גם על מעסיק "הפועל
 25 בשטח שרוחבו קילומטר אחד מוגבל אזור אילית" שכן עפ"י אותה ההוראה יהולו עליון
 26 הוראות החוק "כאליו הם תושבי אילית...".
 27 וזאת כמובן בכפוף להתמלאות "התנאים האחרים שהגדרת תושב אילית" והתנאים
 28 הנוספים בסעיפים ההתבטה לגופם ולפרטיהם).
 29 הוא הדין לגבי הפטורים השונים הנינטים בפרק ב' לחוק שה坦אי להתקיימותם הוא
 30 "בתושבותו האיליתית" של העוסק או הנישום.
 31 לדוגמא – ס"ק 5 (ג) "מכירתם של טובין המזוכים באזורה אילית, בידי עסוק תושב אילית תהא
 32 פטורה ממס ערך נוסף".
 33 כך גם לענין ס"ק 5 (ב) "על מכירתם של טובין בידי עסוק שאינו תושב אזור אילית לעוסק
 34 תושב אזור אילית, לצורך עיסוקו באזורה אילית....".



בית המשפט המחווי בבר שבע

ע"מ 10-07-5243 אילות נ' רשות המיסים

- 1 וגם לעניין ס"ק 5 (ה) : "מתן שירותים באזור אילת בידי תושב אזור אילת יהיה פטור ממס
2 ערך מוסף....".
3 מכוח ההורחבה שבסעיף 17 לחוק גם "... יחיד וחבר בני אדם הפעלים בשטח שכובו
4 קילומטר אחד מוגבלות אזור אילת "יחשבו" כאללו הם תושבי אילת". על כן, ובתקנים
5 שאר התנאים הנדרשים למ顿 הפטורים (מעבר להיות "העסק" או "המעסיק" תושב אזור
6 אילת) – יחולו אותם הפטורים גם עליהם.
7 ודוק – הרחבת הפטורים נשוא סעיף 17 לחוק מתייחסת לשונה לאותם פטורים המנוונים
8 בחוק שתנאי להtagבשותם הינו "התושבות האילתיות" של הזכאי להם.
9
- 10 ומה לעניין הוראת הפטור נשוא ערעור זה – הקבועה בס"ק 5 (ד) לחוק?
11 נוסח הפטור הינו, כאמור, כדלקמן:
12 "(ד) מכירותם של מקרקעין המצוים באזור אילת תהא פטורה ממס ערך מוסף....".
13 זאת למשל בניגוד לפטור בס"ק 5 (ג) ולפיו:
14 "מכירותם של טובין המצוים באזור אילת, בידי עסק תושב אזור אילת ... תהא פטורה
15 מס ערך מוסף.".
16
- 17 עינינו הרווחות כי במקרה לתנאי המוצא להתקיימות הפטור ממע"מ במכירת טובין, שהינו –
18 היות העסק (המורכ) תושב אילת, הרי שבמכירת מקרקעין באילת תנאי התקיימות
19 הפטור הוא הימצאות המקרקעין "באזור אילת". דא ותו לא, ומכל קשור למקומות תושבותו
20 של המוכר. והרי אזור אילת מוגדר בסעיף 1 לחוק כ-"תחומי העיר אילת" אשר קיבוץ אילות
21 נמצא מחוץ לו.
22 הוא נמצא אכן ברצועת הקילומטר המרוחיבה שבסעיף 17 – אולם זאת לעניין אותו
23 הפטורים שבחוק שענינם "תושבי אילת".
24 משמעותו זה נראה על פני הדברים כי גם הפטור בס"ק 5 (א) לחוק ("יבוא טובין לאזור אילת
25 לשם מכירותם לצריכה באזור אילת יהא פטור ממע"מ...") אינו עניין להרחבתו לרצועת
26 הkilometre הנוסף שבסעיף 17 לחוק.
27
- 28 תימוכין פרשנויות נוספים לעניין זה הם על דרך החיבור והשלילה.
29 טענת המערער הינה (בין היתר) כי אם נפל "כשל לשוני" בניסוחו של סעיף 17 לחוק – הרי
30 שתכליתו של סעיף זה נועדה להרחיב את כל הוראות הפטור שבחוק על רצועת ההרחבה.
31 דא עקא – אם אמנס כך הוא הרי הניסוח המתיבקש אותה תכלית נטענת, אמרו היה להיות
32 שונה לחלוtiny.
33 לאמור – שנייני הגדרת "אזור אילת" שבסעיף 1 לחוק מהנוסח הקיים "תחומי העיר אילת"
34 לנוסח "תחומי העיר אילת ושטח שכובו קילומטר אחד מוגבלות אזור אילת".
35 פועל יוצא ישור מניסוח שכזה היה מוביל מניה וביה גם להרחבת הגדרת "תושב אילת".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 10-07-5243 אילות נ' רשות המיסים

ומכלל לאו נשמע מהן.

היקף הרחבת הפטור שבסעיף 17 – כפי שהוא – נמנע במפורש מהחליה גורפת של כל הוראת הפטור שבחוק גם על רצעת ההרחבה – וחילוף זאת ממצטצם הוא את הרחבת הפטור לאותם פטורים שבחוק שהינן תלויים "תושבות אילת".

זאת על דרך הפרשנות מותך מה שאינו בה בלשון החוק.

אולם תוצאה זו מותקשת גם ממה שיש בו בחוק – בנוסחו של סעיף 17 דן.

קריאה סעיף 17, על שני חלקיו, מלמד כי הרחבת הפטורים על "רצעת ההרחבה" תהיה בשני סוגים אירוחיים מס', האחד בראשית לסייע והשני בסיפא לו.

מקורה הרישא – "הוראות חוק זה יחולו גם לגבי היחיד וחבר בני אדם הפעלים בשטח שרוחבו קילומטר אחד כאילו הם תושבי אילת...".

ומקרה הסיפא – "...וכן לגבי תובין המיוויאים לשטח האמור או הנמצאים או הנמכרים בו, לגבי שירותים הניתנים בו".

אמור מכאן, הרישא בסעיף 17 מחייב ברצעת ההרחבה את הוראות הפטור תלויות התושבות באילת. הסיפה לסעיף 17 מוסיפה ומהילה את הוראת הפטור שבס"ק 5 (א) (ויבוא טובין לאזור אילת) ואת זו שבס"ק 5 (ג) ("דהיינו – פטור ל'תושב אזור ההרחבה") גם על טובין המצויים באזור ההרחבה ולא רק על תובין המצויים ונמכרים ב"אזור אילת".

לטיכום – קריאה נכונה של סעיף 17, על מה שיש בו ועל מה שאינו בו, תומכת בפרשנות הנטענת על ידי המשיב.

לאמור – הרחבת סוגים הפטורים לאזור ההרחבה – אינה כוללת, בין היתר, את הפטור מעי"מ הקבוע בסעיף 5 (ד) לחוק לעניין "מכירתם של מקרקעין המצויים באזור אילת".

ה뮤ער בסיכוןיו ביקש לקרוא את הרישא בסעיף 17 בקריאה אחרת. לטענתו משנאמר בסעיף כי "הוראות חוק זה יחולו גם לגבי היחיד וחבר בני אדם הפעלים בשטח שרוחבו קילומטר אחד..." מורתב הפטור, בשטח ההרחבה, מניה וביה בלל פעילות עסקית המוצעת בשטח ההרחבה – לרבות הפטור שבס"ק 5 (ד) לעניין "מכירתם של מקרקעין המצויים באזור אילת...".

פרשנות זו נמצאת בעניין מוטעית – וזאת מחותמת כל הנימוקים שפורטו לעיל.

הרחבת הפטור לגבי "הפעילויות" פעלתה בכך שי"הפועל", כאמור בהמשך הרישא לסעיף ייחשב "כאילו הוא תושב אילת".

לאמור – זכאי יהיה לפטור מאותם הפטורים הקבועים בחוק שהם תלו依 התושבות האילתיות.

ושאר הנימוקים פורטו כאמור לעיל.



בית המשפט המחווי בבאר שבע

ע"מ 10-07-5243 אילות נ' רשות המיסים

- 1 7. עוד טוען המערער כי תכליתו של החוק דין הינה "להביא לשיפור במישור הסחר הבינלאומי,
2 להביא לשיפור בענף התעשייה הבינלאומית והמקומית ולעודד עובדים לעבוř ולגור באילת,
3 וזאת על דרך מתן הקלות מס".
4 אכן – קושט דברי אמת.
5 דא עקא, תכלית זו עניינה, ככלו החקוק, ב"אזור העיר אילת". שמה יחולו כל ההזדמנויות
6 וכל הפטוריות שבוחק בהתקיים התנאים הנוספים המנוים לעניין כל אחד מהם.
7 סעיף 17 לחוק מרחיב תחולתם של חלק מהפטוריות, גם ל"רצעת ההרחבה" שבה מצוי
8 קיבוץ אילות.
9 אילו ביקש המחוקק לכורוך בצוותא חדא, לכל עניין ודבר, את רצעת ההרחבה ב"אזור העיר
10 אילות" – היה קובע מראש ובבירור כי "אזור ההקלות" נשוא החוק כולל גם את רצעת
11 ההרחבה.
12 ברם, המחוקק גילה דעתו מפרשנות כי "אזור ההרחבה" לא זוכה לכל הפטוריות של "אזור
13 אילות" – אלא רק לאלו שנמנו בסעיף 17.
14 נסיף ונכין כי עניינו בערעור זה הינו בפרשנות לסייעי פטור והקלת המזוכים את מקבליהם
15 בהזמנות חריגות שסתם נישומים ו"עוסקים" אינם יכולים להם. השיקולים שביסוד תיחום
16 פטוריות והזמנות חריגות שכאה מרכיבים בין היתר מסדרי עדיפויות תקציביים ושיקולים
17 נוספים של מדיניות כלכלית חברתית וגיאוגרפיה.
18 כל אלה – עניין הם למחוקק – ولو בלבד לענות בהם.
19 לסייעים – לא מצאתם כי הפרשנות הלשונית והענינית ולפיה לא חל סעיף 17 לעניין הפטור
20 שבס"ק 5 (ד) לחוק – עומדת בסתריה ל"תכלית" הנטענת של חוק זה על ידי המערער.
21 וגם זאת. בגין חוק מס אחרים – העשויים מעשה טלائم ומרובדים שכבות של שינויים
22 ותיקונים – הרי שהחוק דין הוא מעשה מקשה אחד – מעט חקיקתו – ומכאן משנה תוקף
23 לקו הרנטיטות הפרשנית והתקסוטואלית הנדרשת לסייעיו, לשונם ונוסחם, כפי שפורטו
24 הדברים לעיל.
25
26 8. סוף דבר – מותוק הנימוקים שפירתי לעיל אני מחייב לדחות את הערעור.
27 המערער ישלם למשיב הוצאות ערעור זה בסכום של 15,000 ש"ח.
28 המזוכירות תשלח העתק מפסק דין זה לב"כ הצדדים.
29
30 ניתן היום, טוי טבת תשע"א, 22 דצמבר 2010, בהעדר הצדדים.
31



בית המשפט המחווי בבאר שבע

ע"מ 10-07-5243 אילות נ' רשות המיסים

יאקוב אלון, נשיא

1
2

6 מתוך 6