



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9453/10

ע"א 2641/12

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור
כבוד השופט ס' גובראן
כבוד השופט נ' סולברג

המערערת ב-ע"א 9453/10: ישראייר תעופה ותיירות בע"מ

המערער ב-ע"א 2641/12: מנהל מס ערך מוסף ירושלים

נ ג ד

המשיב ב-ע"א 9453/10: פקיד שומה אילת

המשיבה ב-ע"א 2641/12: ר.ד.מ.פ זמן אויר בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי באר שבע מיום 6.9.2010 ב-עמ"ה 513/06 שניתן על ידי כב' השופטת ר' ברקאי; ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים מיום 9.2.2012 ב-ע"מ 356-08 שניתן על ידי כב' השופטת מ' מזרחי

תאריך הישיבה: כ"ח באלול התשע"ג (03.09.2013)

בשם המערערת ב-ע"א
9453/10:

עו"ד טל עצמון; עו"ד עמרי קאופמן; עו"ד רחל אלוש

בשם המערער ב-ע"א 2641/12
והמשיב ב-ע"א 9453/10:

עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבה ב-ע"א
2641/12:

עו"ד יעקב קסטל

פסק-דין

המשנה לנשיא מ' נאור:

1. חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985 (להלן: החוק) קובע הטבות מס שונות, הניתנות לעסקים באזור אילת. שני הערעורים

שלפנינו מעלים שאלה משותפת, הנוגעת לפרשנות התנאי של תושבות באילת הקבועה בחוק.

נעמוד תחילה על התשתית הנורמטיבית המשותפת לשני הערעורים שלפנינו. אקדים ואומר כי לא בכל העניינים שעלו נדון.

התשתית הנורמטיבית

2. חוק אזור סחר חופשי באילת מגדיר מיהו תושב אזור אילת, אשר זכאי ליהנות מההטבות הקבועות בו. החוק מבחין בין תנאי התושבות הנדרשים מיחיד לבין אלו הנדרשים מחבר-בני-אדם. חבר-בני-אדם, כמשמעו בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), הנחשב ל-"תושב אזור אילת", צריך לעמוד במספר תנאים המפורטים בסעיף 1 לחוק, הוא סעיף ההגדרות, הקובע כדלקמן:

סעיף 1(2) – "תושב איזור אילת" –

(2) חבר-בני-אדם כמשמעותו בפקודה שיש לו עסק באזור אילת – לגבי אותו עסק, בתנאי שנרשם באילת כעוסק לענין חוק מע"מ לגבי העסק האמור ובתנאים אחרים שנקבעו;

3. ומה הם אותם "תנאים אחרים שנקבעו"? תקנות אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ו-1985 (להלן: התקנות) מוסיפות שורה של תנאים. לענייננו רלוונטיים שניים, הקבועים בתקנה 1(ד) ובתקנה 2(א). תקנה 1(ד) קובעת כי על חבר-בני-אדם שיש לו עסק באזור אילת להמציא למנהל לעניין רישומו כעוסק באזור אילת, מסמך המאשר כי אדם פלוני שהינו תושב אזור אילת מוסמך לייצגו בכל דבר ועניין לצורך החוק וחוק מע"מ באילת. תקנה 2(א) ממשיכה וקובעת תנאי נוסף, לפיו "עוסק תושב אזור אילת שיש לו עסק או יחידת עסק (להלן – עסק) גם מחוץ לאזור אילת, וכן עוסק הרשום כאחד עם עוסק שיש לו עסק מחוץ לאזור אילת, ינהל פנקסים ורשומות ויגיש דו"חות, לגבי העסק שבאזור אילת, בנפרד מהעסק שמחוץ לאזור אילת (הדגשה הוספה – מ.נ.)."

4. מכאן אעבור לשני הערעורים שלפנינו.

נ"א 9453/10 ישראייר תעופה ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה אילת

5. המערערת ב-ע"א 9453/10, חברת ישראייר תעופה ותיירות בע"מ (להלן: ישראייר), הינה חברת תעופה פרטית הפועלת בארץ ובחו"ל ואשר עיקר פעילותה בתחומי הארץ מתבטאת בהטסת נוסעים לעיר אילת וממנה. מאז שנת 1996 מפעילה ישראייר סניף באילת אשר, לטענתה, העסיק בתקופה הרלוונטית לערעור כ-50 עובדים קבועים, שמרביתם תושבי העיר. הפעילות בסניף האילתי של ישראייר כוללת פעילות משרדית באופייה כשיווק כרטיסים וכן פעילות קרקעית הקשורה בטיסה, כדוגמת פעילותם של צוותי תחזוקה ושירותי כרטוס בשדה. פעילות נוספת שמבצעת חברת ישראייר באילת היא פעילותם של צוותי האוויר, בכלל זה הטייסים והדיילים, אשר כחלק מהפעילות הכרוכה בטיסות אל העיר וממנה מבלים זמן מסוים במרחב האווירי והקרקעי של העיר אילת. מרכז פעילותה של חברת ישראייר הינו בתל-אביב ועל כן, בהתאם לקביעת בית המשפט קמא, אין כל ויכוח.

6. ישראייר נהנית ממע"מ בשיעור אפס בהתאם לתקנה 20ב' לתקנות, בהיותה עוסקת בהסעת נוסעים לאזור אילת וממנו.

7. ישראייר נרשמה במע"מ אילת כעוסקת בחודש יוני 2003 ואף מינתה נציג מטעמה, כנדרש בתקנה 1(ד) לתקנות. על בסיס רישומה פנתה ישראייר לסגן מנהל מע"מ אילת (להלן: סגן המנהל), בבקשה לקבל הקלה בהגשת דוחות תקופתיים בהתאם לתקנה 21א(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: תקנות מע"מ). במענה לפנייתה השיב סגן המנהל למערערת, כי לא ברור מדוע ישראייר מבקשת להירשם כעוסק תושב איזור אילת, מעבר להטבה הקבועה בסעיף 12 לחוק (הטבת שכר המוענקת למעסיק תושב תחום העיר אילת), וכי רישום הוא נחוץ אם מבקשים לבצע עסקאות פטורות ממע"מ בהתאם לסעיפים 5(ג) או 5(ה) לחוק. סגן המנהל ביקש כי ישראייר תמסור פרטים נוספים לגבי הפעילות העסקית של הסניף באילת, על מנת שיוכל לקבל החלטה נכונה בעניינה.

8. לאחר הדברים האלה שלחה ישראייר מכתב תשובה, אשר בו ביקשה לסגור את תיק העוסק של הסניף במע"מ אילת. לטענתה, בקשה זו התבססה על הבנתה כי סגן המנהל גילה דעתו במסגרת מכתבו כי לצורך קבלת הטבה לפי סעיף 12(א) לחוק אין הכרח ברישומה של ישראייר כעוסקת במע"מ אילת.

9. בינואר 2006 הוציא פקיד שומה אילת (להלן: פקיד השומה) צו, שבו קבע את סכומי המס אשר הוטלו על ישראייר ביחס לשנים 2003-2004. במסגרת צו זה סירב פקיד השומה להכיר בישראייר כזכאית להטבה לפי סעיף 12(א) לחוק. השגתה של ישראייר נדחתה בסוף שנת 2005, ובפברואר 2006 הגישה ישראייר ערעור לבית המשפט קמא.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין ישראייר

10. ישראייר מערערת על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע (ע"מ 513/06) שניתן ביום 6.9.2010 (השופטת ר' ברקאי), אשר דחה את ערעורה על הצו לשנים 2003-2004. כאמור, פקיד השומה קבע כי ישראייר אינה עונה על התנאים המצטברים הקבועים בסעיף 12(א) לחוק. לשם הנוחות, אביא את נוסחו של הסעיף:

סעיף 12(א) מעסיק תושב תחום העיר אילת המשלם הכנסת עבודה לעובדו בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת, זכאי להטבה לשם הקטנת עלויות השכר, בשיעור של 20% מהכנסת העבודה האמורה, אך לא יותר מסכום המס שעליו לנכות מהכנסת העבודה של אותו עובד;

11. בית המשפט קמא קבע כי קבלת ההטבה הקבועה בסעיף 12(א) לחוק תלויה, בראש ובראשונה, בכך שמבקש ההטבה הינו מעסיק תושב תחום העיר אילת, כאמור ברישא של הסעיף. בית המשפט פסק כי ישראייר אינה עומדת בדרישה זו והיא איננה מעסיק תושב תחום העיר אילת, בהתאם להגדרתו בסעיף 1 לחוק, כיוון שהיא אינה רשומה כעוסק באילת לעניין חוק מע"מ. בית המשפט קבע כי דרישה זו הינה מהותית וקונסטיטטיבית והיא הקובעת ומקימה את הקשר בין העסק לאזור אילת. כמו כן קבע, כי העובדה שישראייר לא רשומה במע"מ אילת היוותה טעם מספיק לדחיית ערעורה. עם זאת, הוסיף בית המשפט, כי ישראייר לא עמדה בדרישה נוספת, היא הדרישה להפריד את דוחותיה ופנקסיה לעניין פעילות עסקה באילת בהתאם לתקנה 2(א), מפנקסיו ודוחותיו של העסק המתנהל בתל אביב. בית המשפט קבע כי דרישה זו אף היא קונסטיטטיבית לצורך קביעת תושבותה של ישראייר באילת.

12. בית המשפט קבע בנוסף, כי לא מצא על מה הסתמכה ישראייר כשסברה שניתנה לה הבטחה מאת סגן המנהל, שתהנה מההטבה לפי סעיף 12(א) לחוק אף על פי שנמחקה מהרישום. נקבע כי מחיקתה מהרישום לא נעשתה בטעות ובתום לב, אלא בעקבות יעוץ מקצועי ותוך מודעות להשלכותיה של המחיקה. עוד נקבע, כי ישראייר בחרה ליהנות מההטבה הקבועה בתקנה 20ב' לתקנות, אשר קובעת מס ערך מוסף בשיעור אפס על הסעת נוסעים לאזור אילת וממנו. בית המשפט פסק כי ההטבה הקבועה בתקנה 20ב' יכולה להינתן רק לעוסק שאינו תושב אזור אילת ולכן לא ניתן לצרפה להטבות שמקנה החוק לתושבי האזור. ישראייר בחרה בהטבה זו על פני ההטבות המגיעות לתושבי אזור אילת, הנדרשים להירשם במע"מ אילת. יתרה מכך, בית המשפט המשיך וקבע כי גם אם מחיקת הרישום נעשתה בטעות, הרי שמדובר במחדל של ישראייר.

טענות הצדדים בערעור

13. לטענת ישראייר, רישום כעוסקת במע"מ אילת, ניהול פנקסים נפרדים והגשת דוחות נפרדים הינם בגדר אינדיקציות בלבד לזכאותה המהותית של ישראייר להטבות לפי החוק, אשר אינן מהוות תנאי סף לזכאות בהתאם לתכלית החוק. ישראייר טוענת כי היא מגשימה בפעילותה את תכלית החוק, בין היתר, בכך שהיא מעסיקה עובדים ומעניקה שירותי תיירות בתחום העיר, ובפרט בכך שהיא מספקת שירותי תעופה אל העיר וממנה. היות שכן, היא מפעילה עסק באזור אילת ולכן היא עומדת באופן מהותי בתנאיו של סעיף 1 לחוק. בהתאם לזאת, יש להכיר בה כתושבת אזור אילת. ישראייר טוענת שכאשר חברה שלישית, שאין לה סניף מחוץ לאילת, מספקת שירותים דומים לאלו שמספקת ישראייר, אין כל ויכוח כי היא זכאית ליהנות מההטבות הקבועות בחוק.

14. לטענת ישראייר, אין כל חשש להעניק לה את ההטבות הקבועות בחוק, שכן ניתן להבחין ללא קושי בינה לבין עסק מזדמן באילת וניתן בנקל לפקח על פעילותה, שכן ממילא מותרות לה תשומותיה בניכוי לפי תקנה 20ב'. על כן, אין חשש כי הכרה בה כתושבת אילת תביא לזליגת ההטבות הקבועות בחוק. ישראייר אף טוענת כי לצורך קבלת ההטבות לפי תקנה 20ב' אין הכרח שתרשם, ומכך ניתן ללמוד, לטענתה, על חוסר הנחיצות ברישום בנסיבותיה.

15. ישראייר טוענת כי ביקשה למחוק את רישומה במע"מ אילת בשל הסתמכותה על מכתבו של סגן המנהל ושיחות טלפוניות עמו, שמהן הסיקה כי הרישום אינו הכרחי

לצורך קבלת ההטבה הקבועה בסעיף 12(א), וכי על אף שנמחקה מהרישום, בפועל לא היה כל שינוי בפעילותה ולכן היא עודנה עומדת בתנאי הרישום. יתרה מכך היא טוענת, כי אם יפורש החוק בצורה דווקנית הרי שהיא עומדת בדרישותיו, שכן הדרישה היא שהעוסק "נרשם", בלשון עבר, ולא שיהיה רשום. ישראייר טוענת כי מחיקתה נעשתה בתם לב, בניגוד למה שקבע בית המשפט קמא, וכן היא טוענת שלא הפיקה כל יתרון ממחיקה זו.

16. לטענת ישראייר, דרישת ניהול הפנקסים והגשת הדוחות הנפרדים אינה תנאי לתושבות אילתית, שכן בהתאם לנוסח התקנה היא חלה על מי שכבר רשום כמעסיק תושב אילת. בנוסף, ישראייר טוענת כי המערכת שבה היא משתמשת מאפשרת הפרדה בפועל של כל הפעילות המתבצעת בסניפה באילת מיתר פעילות החברה, ועומדת בדרישות מס הכנסה. ישראייר טוענת שתקנה 2(א) הותקנה מכוח סעיף 18 לחוק ולכן תכליתה להסדיר את ייחוס התשומות בעסקאות מעורבות, שממילא מותרות לה בניכוי בהתאם לתקנה 20ב'. בהתבסס על טענה זו, מבקשת ישראייר כי נסיק שההכרה בה כעוסקת לצורך סעיפים 1 ו-12(א) לחוק אינה כפופה להגשת דוחות וניהול פנקסים נפרדים לפי תקנה 2(א). לחלופין, טוענת ישראייר, כי במסגרת מכתבו פטר אותה סגן המנהל מדרישות תקנה 2(א), בהתאם לסמכותו לפי תקנה 2(ב). ישראייר טוענת כי העמידה בתנאי תקנה 2 היא שאלה פנקסנית שלגביה נטל ההוכחה הוא על פקיד השומה, אשר לא טען כל טענה בעניין בזמן אמת.

17. לטענת ישראייר, אין כל סתירה בין זכאות למע"מ בשיעור אפס לפי תקנה 20ב' לתקנות, לבין הטבת השכר הקבועה בסעיף 12(א) לחוק. ישראייר מפנה לסעיף 2 לחוק, אשר קובע כי החוק בא להוסיף על הטבות לפי כל דין, אלא אם נאמר במפורש אחרת, וטוענת כי היות שאין היא נהנית מהקלות במע"מ לפי סעיף 5 לחוק, הרי שהיא זכאית ליהנות בו-זמנית מההטבה הקבועה בסעיף 12(א) ומזו הקבועה בתקנה 20ב', שכן אין בינן כל סתירה. ישראייר מפנה לתקנה 20א', החלה רק על מי שאינו תושב אילת, וטוענת כי ניתן להסיק ממנה הסדר שלילי לעניין תקנה 20ב', אשר לא קבועה בה כל מגבלת תחולה, ולכן חלה הן על תושב אזור אילת הן על מי שאינו תושב. לעמדת ישראייר, פרשנותו של בית המשפט קמא מביאה לתוצאה שגויה, לפיה בעוד שתושב אילת לא יזכה להטבת מס בעבור שינוע נוסעים לאילת (שכן השירות לא ניתן באילת ולכן סעיף 5(ה) לא חל עליו), מי שאינו תושב אילת יזכה ליהנות ממע"מ בשיעור אפס בעבור שירות זה לפי תקנה 20ב'.

18. עוד טוענת ישראייר כי בית המשפט קמא מיקד את מירב דיוני ההוכחות בשאלה האם מנהלת ישראייר עסק עצמאי באילת. ישראייר טוענת כי בית המשפט לא דן בסופו של דבר בסוגיה זו, שהיא לעמדתה עיקרית. כמו כן, בית המשפט לא דן בטענת הפליה שנטענה על ידה, ביחס לקריטריונים שמחיל פקיד השומה על נישומים אחרים לצורך קבלת ההטבה לפי סעיף 12(א). לטענת ישראייר, יש להשיב את התיק לבית המשפט המחוזי, על מנת שיכריע בסוגיית הפעילות העסקית העצמאית של הסניף באילת ובדבר היקפה לצורך סעיף 12(א).

19. ישראייר ביקשה להגיש ראיות נוספות, אשר מעידות לטענתה על כך שפסק דינו של בית המשפט קמא משליך על יכולתה להירשם כיום במע"מ אילת וכן על שומות חדשות שהוצאו לה.

20. פקיד השומה טוען כי ישראייר הינה חברה שעיקר פעילותה מחוץ לאילת ופעילותה באילת אינה עצמאית. על כן, לעמדת פקיד השומה, היא אינה מגשימה את תכליות החוק, שנועד לתמרץ הקמת עסקים באילת ולבסס פעילות עסקית ממשית בה לשם פיתוחה של העיר. לטענת פקיד השומה, אין לישראייר עסק באזור אילת והיא אינה רשומה במע"מ אילת. היות שכן, היא אינה עומדת בתנאים הנדרשים בחוק לצורך קביעת תושבות אילתית. פעילותה העיקרית של החברה היא בהסעת נוסעים אל העיר אילת וממנה, פעילות שמתבצעת ברובה מחוץ לגבולות העיר. כל פעילותה של ישראייר באילת מסתכמת במתן שירותי "Front desk" ללקוחות החברה, כאשר כל אספקט הקשור לשירותי התעופה שמספקת החברה מתרחש במרכז הארץ. לכן, לטענת פקיד השומה, לסניף באילת אין זכות קיום כשלעצמו. מתן ההטבות לסניף באילת אינו מוזיל את השירות המוענק באילת ומחטיא את מטרותו.

21. פקיד השומה טוען כי ישראייר רשאית ליהנות רק מההטבה הקבועה בתקנה 20ב', וכשהסכימה להימחק מהמרשם גילתה דעתה שגם לשיטתה השירותים הניתנים על ידה אינם מזכים אותה בהטבות הקבועות בחוק. לעמדת פקיד השומה, תקנה 20ב' חלה רק על שירות שהוא לבר-אילתי, ללא תלות במושב נותן השירות. לכן, מי שטוען לזכאות להטבה לפי תקנה 20ב', לא יכול להיות זכאי גם להטבות שניתנות על בסיס עסק עצמאי באילת, ובפרט ההטבה הקבועה בסעיף 12(א), הניתנת בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת. לטענת פקיד השומה, גם אם היתה ישראייר תושבת אזור אילת, לא היתה זכאית ליהנות מההטבה לפי סעיף 12(א), שכן מרבית הוצאות השכר

בגינן היא מבקשת ליהנות מההטבה מיוחסות לעבודת צוותי האוויר, אשר עבודתם אינה מתבצעת בתחום העיר אילת.

22. לטענת פקיד השומה, הדרישה לרישום היא קונסטיטוטיבית וישראייר אינה עומדת בה. ישראייר נמחקה מהרישום לבקשתה, לאחר בדיקה וקבלת יעוץ. על כן, לא מדובר בטעות בתום לב.

23. פקיד השומה טוען בנוסף, כי היה על ישראייר להפריד את פנקסיה ולהגיש דוחות נפרדים בגין סניפה באילת. לטענת פקיד השומה, התוספת בדבר "תנאים אחרים שנקבעו" בסעיף 1 לחוק נועדה, בהתאם להיסטוריה החקיקתית, כדי להבטיח הפרדה בין עסקיו של נישום שיש לו פעילות גם מחוץ לעיר אילת. הפרדה זו יוצרת חיץ בין הסניפים השונים ומקלה על הפיקוח, שמטרתו לוודא שאין ערוב בין הפעילויות של החברה, אשר מביא לניצול ההטבות הקבועות בחוק שלא כדין. בנוסף, גם אם סברה ישראייר כי המערכת שבשימושה פוטרת אותה מהגשת דוחות נפרדים, היה עליה לפנות בבקשה מתאימה לפי תקנה 2(ב).

ע"א 2641/12 מנהל מס ערך מוסף ירושלים נ' ר.ד.מ.פ זמן אויר בע"מ

24. המשיבה ב-ע"א 2641/12, ר.ד.מ.פ זמן אויר בע"מ (להלן: ר.ד.מ.פ), עוסקת במסחר באביזרים נלווים לטלפונים סלולאריים ואחד מסניפיה ממוקם בקניון "מול הים" באילת. ר.ד.מ.פ לא נרשמה כעוסקת במע"מ אילת, אך דיווחה על מכירותיה כהכנסות פטורות ממע"מ. המערער, מנהל מס ערך מוסף ירושלים (להלן: המנהל), ערך ביולי 2007 ביקורת לר.ד.מ.פ ומצא כי בין ינואר 2003 לאפריל 2007 דיווחה על מכירותיה באילת כהכנסות פטורות ממע"מ. במסגרת שומה שהוציא, חייב המנהל את ר.ד.מ.פ במע"מ בשיעור מלא על כל מכירותיה באילת, בטענה כי הסניף לא רשום כעוסק במע"מ אילת. אין ויכוח כי ר.ד.מ.פ נרשמה כעוסקת במע"מ אילת במאי 2007 ומאז היא רשומה. במקביל להשגה על שומת העסקאות שהגישה באוגוסט 2007, הגישה ר.ד.מ.פ באוקטובר 2007 גם בקשה לרישום למפרע של סניפה באילת, החל מחודש אפריל 2004. לאחר שבקשתה נדחתה, הגישה ר.ד.מ.פ ערעור לבית המשפט קמא.

25. המנהל מערער על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים (ע"מ 08-356) שניתן ביום 9.2.2012 (השופטת מ' מזרחי), אשר קיבל את ערעורה של ר.ד.מ.פ על החלטתו בהשגה ועל סירובו לרשום את סניפה באילת למפרע כעוסק אילתי וכן ביטל את החיוב הכספי בתשלום המע"מ. בית המשפט קבע כי ר.ד.מ.פ לא נרשמה במע"מ אילת בטעות ובתום לב ועל כן יש לרשמה כעוסקת באילת, ככל שעמדה בתנאים המהותיים אשר היו מצדיקים את רישומה אילו היתה מגישה בקשתה בזמן אמת. בהערת אגב העיר בית המשפט, כי הוא נוטה לראות בדרישת הרישום לפי סעיף 1 לחוק כדרישה קונסטיטטיבית, תוך שהוא קובע כי אין בכך כדי לחסום את האפשרות לרשום את ר.ד.מ.פ למפרע. בית המשפט קבע בנוסף, כי האופן בו הפרידה ר.ד.מ.פ את פנקסיה הינו מספק, וכי אי עמידה בדרישה זו אינה מהווה פגם מהותי המצדיק למנוע מר.ד.מ.פ ליהנות מהטבות המס המגיעות לה. על בסיס טענתה של ר.ד.מ.פ, כי לאחר רישומה במאי 2007 לא שינתה את אופן התנהלותה מבחינת רישום, קבע בית המשפט שר.ד.מ.פ עמדה בתנאים הנדרשים לתושבות אילתית גם לפני שנרשמה בפועל.

טענות הצדדים בערעור

26. המנהל טוען לפנינו כי קביעתו של בית המשפט מנוגדת לעקרונות הרישום והדיווח, שמטרתם לאפשר לרשויות המס לפקח בזמן אמת פיקוח יעיל על קיום הוראות החוק. המנהל טוען שמלבד הרישום במע"מ אילת, ר.ד.מ.פ לא עמדה בתנאים נוספים, בכך שלא מינתה נציג תושב אילת, לא הפרידה פנקסים ולא הגישה דוחות נפרדים. לטענתו, לא ניתן לפטור אותה על סמך הטענה שהיתה יכולה לעמוד בתנאים אלו או באמצעות הצבעה על תכלית ההוראות הרלוונטיות. עוד טוען המנהל, כי יש חשיבות מערכתית ביכולת הערכת היקף ההקלות והפטורים הניתנים בזמן אמת, וכי האפשרות להירשם בדיעבד לאחר שנים עשויה לגרום לתקלה תקציבית.

27. לעמדת המנהל, דרישת הרישום הינה מהותית ולכן לא ניתן לרשום את ר.ד.מ.פ למפרע. לטענתו, הקביעה כי ר.ד.מ.פ נהגה בתום לב אינה רלוונטית, שכן מטרת סעיף 1 לחוק הינה למנוע את הצורך לבחון את התנהגות הנישום בדיעבד ולאפשר פיקוח בזמן אמת. בנוסף, לטענת המנהל כלל לא ניתן לקבוע שר.ד.מ.פ נהגה בתום לב, שכן הדבר לא הוכח.

28. המנהל טוען בנוסף, כי ישנה מחלוקת עובדתית ביחס לשאלה אם המערכת שבה משתמשת ר.ד.מ.פ הינה מספקת בהתאם לדרישות החוק ביחס לניהול פנקסים והגשת דוחות נפרדים. ממילא, כך טוען המנהל, נוכח הקביעות בפסק הדין, אין חולק שר.ד.מ.פ לא עמדה בדרישה זו בזמן אמת.

29. ר.ד.מ.פ טוענת לפנינו כי רשות שלטונית רשאית לבצע רישום למפרע במטרה להיטיב עם האזרח, וזאת כאשר אין פגיעה בציבור. לטענתה, המס שתובע המנהל הוא מס טעות שכלל לא היה נוצר אילולא טעתה, והמדובר בסכום משמעותי החיוני לקיומה.

30. ר.ד.מ.פ טוענת בנוסף, כי אי רישומה וכך גם העובדה שלא הגישה דוחות נפרדים ושלא מינתה נציג תושב אילת – כולם לא נתקיימו בשל טעות בתום לב ואין להם ערך מהותי. ר.ד.מ.פ טוענת כי סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ), מסמיך את המנהל להתאים את הרישום הפורמאלי למציאות בשטח, ולכן למנהל ישנה סמכות להתאים את הרישום למציאות "המהותית" גם בדיעבד. ר.ד.מ.פ מבקשת ללמוד מהגדרת התושבות בעניינו של היחיד הקבועה בחוק, וטוענת כי סניפה באילת הינו קבוע ומתמשך. בהתאם לזאת, לטענת ר.ד.מ.פ, רישומה למפרע אינו פוגע בעקרונות ובתכליות שבבסיס החוק.

דיון והכרעה

31. השאלה המשותפת שמעלים שני הערעורים שלפנינו היא האם קיימו הנישומות את התנאים הקבועים בדין להיותו של חבר-בני-אדם "תושב אזור אילת". סעיף 1 לחוק מגדיר, כאמור, מיהו תושב אזור אילת. לשם הנוחות אביא את נוסחו בשנית:

סעיף 1(2) – "תושב אזור אילת" –

(2) חבר-בני-אדם כמשמעותו בפקודה שיש לו עסק באזור אילת – לגבי אותו עסק, בתנאי שנרשם באילת כעוסק לענין חוק מע"מ לגבי העסק האמור ובתנאים אחרים שנקבעו;

32. סעיף זה מונה מספר תנאים שעל חבר-בני-אדם, כמשמעותו בפקודה, לקיים, כדי שיוכל להיחשב לתושב אזור אילת: ראשית, עליו להיות בעל עסק באזור אילת; שנית, עליו להירשם לעניין העסק האמור כעוסק במע"מ אילת; לבסוף, עליו לעמוד בתנאים אחרים שנקבעו.

33. לאחר ששקלתי את טענות הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי הנישומות שלפנינו לא עמדו בכל התנאים הנדרשים לצורך תושבות באזור אילת. הכרעה זו מייתרת הכרעה בשאלות הנוספות שעוררו הצדדים.

נבחן את התנאים הנדרשים כסדרם ונעמוד על משמעותם.

עסק שנרשם באילת כעוסק לעניין חוק מע"מ

34. דומה כי עיקר המחלוקת בין הצדדים בשני הערעורים שלפנינו נוגעת לשאלת הרישום. ישראייר נרשמה כעוסקת במע"מ אילת וביקשה להימחק מהרישום כעבור שלושה חודשים. כיום ישראייר איננה רשומה. לעומתה, ר.ד.מ.פ זכתה להטבות לפי החוק מיום שנרשמה, והיא מבקשת ליהנות מהטבות אלו למפרע, משך ארבע שנים שבהן לא היתה רשומה. שתי הנישומות טוענות כי הרישום אינו מהותי לצורך הכרה בהן כתושבות אילת, שכן הרישום מהווה אינדיקציה בלבד לצורך קביעת התושבות, אשר ניתן לבחון אותה באופן מהותי גם באמצעים אחרים. פקיד השומה ומנהל מס ערך מוסף טוענים בתגובה כי הרישום הינו קונסטיטוטיבי, וכן כי לא ניתן ליהנות מההטבות המגיעות לתושב אילת מבלי להיות רשום בזמן אמת.

35. ביחס לדרישת הרישום העלו הצדדים שתי שאלות העומדות להכרעתנו. השאלה הראשונה נוגעת למעמדו של הרישום לפי סעיף 1 לחוק. וביתר פירוט, האם רישום זה מכונן או יוצר את תושבותה של החברה באזור אילת, או שמא הרישום הוא רק אינדיקציה לתושבות, אשר ניתן להוכיחה גם באמצעות אינדיקציות אחרות, כפי שטוענות הנישומות בשני התיקים שלפנינו.

36. השאלה השנייה, אשר מבוססת על פרשנות לשונית של החוק, היא השאלה באיזה שלב נדרש הרישום. המחוקק בחר בצירוף "בתנאי שנרשם" ולכן, לפחות לכאורה, אין מניעה לזכות בהטבות מכוח החוק גם למפרע, בתנאי שהרישום הוא

מוקדם בזמן לזכאות. ר.ד.מ.פ. טוענת כי מרגע שנרשמה בפועל, הרי שהיא עומדת בדרישות החוק וניתן להכיר בה כתושבת אילת וכזכאית להטבות מכוח החוק גם למפרע. ישראייר לעומתה, אשר, כאמור, היתה רשומה ונמחקה, טוענת כי מרגע שהיתה רשומה, ולו לזמן מוגבל, הרי שהגשימה את דרישת החוק לפי פרשנות לשונית שלו והוכיחה כי היא זכאית להירשם. פרשנותן המוצעת של הנישומות מושתתת על תפיסתן ביחס לתכליותיו ומטרותיו של החוק.

37. שאלות אלו הינן שאלות פרשניות, הנוגעות לאופן שבו ראוי לפרש את התיבה "בתנאי שנרשם", המופיעה בסעיף 1 לחוק. נקודת המוצא לפרשנות חוק הינה לשונו. לשון החוק קובעת את מתחם הפרשנויות האפשריות ולא ניתן לייחס לחוק פרשנות שאין לה כל אחיזה בלשונו (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 74, 70 (1985) (להלן: עניין חצור)). כידוע, "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון", ועל הפרשן לבחור בפרשנות שיש לה עיגון או אחיזה מינימאלית בלשונו של החוק (ראו: רע"א 8565/10 עמאש נ' הוועדה לתכנון ובניה שומרון, פסקאות 9-11 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל (27.9.2012); אהרן ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה 98 (1993); ע"א 1900/96 טלמצ'יו נ' האפורטרופוס הכללי, פ"ד נג(2) 817, 827 (1999); רע"א 8233/08 כובשי נ' שוורץ, פסקה 27 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל (10.10.2010)). השאלה הניצבת לפנינו אם כן, היא האם לשונו של סעיף 1 לחוק מסוגלת לשאת את הפרשנות שמציעות הנישומות.

38. כאמור, סעיף 1 לחוק קובע כי חבר-בני-אדם יחשב לתושב אזור אילת "בתנאי שנרשם באילת כעוסק לענין חוק מע"מ". קשה למצוא "נקודת אחיזה ארכימדית" בלשון החוק לפרשנות לפיה אין כל הכרח ברישום לצורך תושבות באילת, שכן התושבות נבחנת באופן "מהותי" והרישום במע"מ אילת הוא רק דקלרטיבי. אמנם, פרשנות מהותית המתבססת על אינדיקציות חיצוניות-אובייקטיביות, עשויה להיות הפרשנות הטבעית של המונח "תושב אזור אילת" המופיע בגוף החוק (למשל, בסעיף 12(א)). אולם המחוקק בחר להגדיר את התושבות בדרך אחרת, ובסעיף ההגדרות קבע את הביטוי "בתנאי שנרשם" (ראו והשוו: ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקאות 28-29 לפסק דיני (28.5.2008) (להלן: עניין פוליטי)). הגדרה זו משמיעה לנו כי המחוקק בחר לקשור את תושבותו של חבר-בני-אדם ברישום במע"מ אילת וכי לא ניתן לוותר כליל על רישום זה.

39. נראה כי המחוקק יצר אבחנה ברורה בקביעת תושבות באזור אילת בין יחיד לבין חבר-בני-אדם. תושבותו של יחיד נבחנת בהתאם לאינדיקציות אשר מעידות כי אזור אילת הוא "מקום מגוריו הקבוע" והפסיקה פירשה לא אחת דרישה זו (ראו למשל: ע"א 1117/92 לונדנר נ' מנהל מס ערך מוסף, ירושלים, פ"ד מז(5) 91 (1993)). עם זאת, גם בעניינו של יחיד קבע המחוקק תנאי סף, לפיו אזור אילת יהווה מקום מגוריו הקבוע של היחיד רק מרגע שהתגורר בו שלושה חודשים רצופים, בטרם יבקש ליהנות מההטבות המוקנות בחוק. משמע, הדרישה היא למגורים שאינם מזדמנים, אלא קבועים (וראו: י' פוטשבוצקי מס ערך מוסף 323 (2001) (להלן: פוטשבוצקי)). לעומת זאת, לגבי חבר-בני-אדם בחר המחוקק לקבוע כי התנאי הוא "שנרשם". יש בקביעה זו היגיון, שכן בעניינו של חבר-בני-אדם קשה יותר לבחון אינדיקציות אובייקטיביות-חיצוניות לתושבות, בשונה מבעניינו של היחיד (וראו למשל את האינדיקציות שנבחנו בעניין לונדנר). לא ניתן להתעלם ממילותיו הברורות של המחוקק, אשר משתמע מהן כי רישום אינו רק עוד אינדיקציה, אלא דרישה ממשית לצורך הכרה בתושבות (ראו והשוו: עע"מ 8340/04 מורדן-שירותי גבייה וייעוץ לרשות בע"מ נ' איגוד ערים לשירותי כבאות אילת-אילות, פסקאות 23 ו-26 לפסק דינו של השופט י' עדיאל (11.4.2005), אשר קבע באמרת אגב כי מעמדו של הרישום באילת הינו מכונן; פוטשבוצקי, עמוד 324).

40. לעומת זאת, נראה שאפשר למצוא נקודת אחיזה בלשון החוק לטענה השנייה, שלפיה אקט הרישום מעיד על קיום התנאים הנדרשים לרישום, ולכן ניתן לזכות בהטבות מכוח החוק גם למפרע ובדיעבד לאחריו. החוק קובע כי עוסק יחשב כתושב אזור אילת "בתנאי שנרשם". היות שכן, מבחינה לשונית, ניתן לטעון כי לא חייבת להיות חפיפה בין מועד הרישום למועד קבלת ההטבות, ובלבד שההטבות מתבקשות לאחר הרישום.

41. כאמור, נקודת המוצא לפרשנות הוראת חוק היא הלשון. עם זאת, כידוע, הלשון איננה נקודת הסיום (פרשת חצור; ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים, פסקה 13 לפסק דינו של השופט צ' זילברטל (30.9.2013); ע"א 3862/04 עיריית פתח תקווה נ' נקר, פסקה 16 לפסק דינו של השופט ד' חשין (13.2.2008)). חוק מס, בדומה לכל חוק אחר, יש לפרש בהתאם לתכליתו. מבין האפשרויות שהלשון עשויה לשאת, יש לבחור באפשרות המגשימה את מטרת החקיקה (ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 958 (2003); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כ"ח 425, 430 (התשנ"ז) (להלן: פרשנות דיני

המסים); ע"א 6357/99 פקיד שומה באר שבע נ' שלם, פ"ד נו(4) 66, 69 (2002); עע"ם 4105/09 עיריית חיפה נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה, פסקה 24 (2.2.2012); עניין פוליטי, פסקה 26). היות שכן, עלינו לבחון מהן תכליות החוק.

תכליתו של חוק אזור סחר חופשי באילת

42. על תכליתו של חוק אזור סחר חופשי באילת, אשר נחקק בשנת 1985, ניתן ללמוד, בין היתר, מההיסטוריה החקיקתית שלו (והשוו: בג"ץ 4685/11 המועצה המקומית ראש פינה נ' ממונה מחוז צפון במשרד הפנים, פסקה 20 (9.4.2013); עניין חצור, פסקה 4). מטרתו של החוק היתה להביא לניצול מיקומה הגיאוגרפי של העיר אילת כ- "מנוף לשגשוג כלכלי של האזור, דבר שיתרום גם למשק המדינה" (דברי הסבר להצעת חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985, ה"ח 261 (להלן: דברי ההסבר)). דברי ההסבר להצעת החוק משמיעים לנו כי הציפייה היתה שחוק זה יביא לשיפור במישור הסחר הבינלאומי והייצור המקומי בתעשיות הקלות, וכן לשיפור בענף התיירות הבינלאומית ותיירות הפנים, כתוצאה מהוזלת שירותי התיירות. מטרה נוספת שראה נגד עיניו המחוקק היתה להביא למעבר של עובדים לאזור אילת, כתוצאה ממתן הטבות במס לעובדים שהם תושבי האזור. וראו לעניין זה את דבריו של חברי השופט י' דנציגר ב-ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת, פסקה 12 לפסק דינו (20.11.2012):

"הגדרת אזור אילת כאזור סחר חופשי נועדה לאפשר לו להתחרות בשוקים 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 (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."

43. החוק מעניק הטבות מס במטרה להביא לשגשוגה של העיר אילת. ההטבות הקבועות בו נועדו להגדיל את נפח התיירות לעיר, וזאת על ידי הוזלת השירותים התיירותיים בה. בנוסף, מטרתו לעודד יצירת מקומות עבודה חדשים, לפתח את התעשייה ואת הפעילות העסקית בעיר וכן לתמרץ הגירה לעיר באמצעות הטבות

למעסיקים (ד"כ 102, 3733 (התשמ"ה) (להלן: דברי הכנסת); ראו גם: ע"א 3423/01 בנדר נ' מדינת ישראל – אגף המכס והמע"מ, פסקה 7 לפסק דינה של השופטת ד' ביניש (26.5.2003) (להלן: עניין בנדר)).

44. יחד עם השאיפה לתמרץ ולהיטיב עם תושבי אזור אילת, הביעו חברי הכנסת ויוזמי החוק, במסגרת הדיון בקריאות השונות וכן בועדת הכספים, חשש כי ההטבות הגלומות בחוק "יזלגו" מחוץ לאילת ובכך יחטיאו את מטרתן. לצורך מניעה של "זליגה" זו, הוצע להחמיר בפיקוח ובבקרה, כדי לוודא שההטבות אכן יגשימו את יעדיהן (ראו למשל: דברי הכנסת, עמוד 3757; ראו גם את דבריו של י' פלומין, יו"ר הועדה הציבורית לבחינת אזור סחר חפשי באילת, בפרוטוקול ישיבה מספר 173 של ועדת הכספים, הכנסת ה-11, 28, 32 (30.7.1985) (להלן: דיוני הועדה)). משמע, תכלית החוק הינה לעודד את המסחר והתיירות באילת, אך לשם השגתה של מטרה זו מבקש החוק גם לפקח כי עידוד כאמור יינתן לעסקים המתנהלים באילת וישיג את מטרתו (עניין בנדר, פסקה 11).

45. לכאורה, תכלית החוק מצדיקה מתן הטבות לכל עסק הבוחר לפעול באילת ואשר מקדם בפעילותו באופן מהותי את התכליות האמורות. עם זאת, לא ניתן להתעלם מכך שהחוק יוצר, בצד ההטבות, אמצעי פיקוח שונים במטרה למנוע זליגה של ההטבות (ראו למשל את ההוראות הקבועות בסעיפים 5(ב), 8-8א, 13-א, 13-ב ו-14 לחוק, וכן תקנה 19 ופרק ג' לתקנות), ובפרט במקרים בהם מדובר בעוסק שיש לו עסקים נוספים מחוץ לאילת, שבעניינו יש חשש גדול יותר לערבוב בין העסקים השונים ולזליגת ההטבות (ראו סעיף 18(א)(2) לחוק; ראו גם את דבריו של י' פלומין בעמוד 30 לדיוני הועדה). על כן, ברי כי מטרתה של דרישת הרישום היא לאפשר לרשויות מע"מ לפקח על היקף ההטבות הניתנות לנישום תושב אזור אילת ולוודא כי ההטבות הללו ניתנות רק לנישומים אשר עומדים בתנאי החוק, וכי הן משיגות את מטרתן. פרשנות זו מתיישבת עם הוראות החוק האחרות שמטרתן פיקוח, אשר את חלקן הזכרתי לעיל, ועם ההיסטוריה החקיקתית (וראו לעניין פרשנות הרמונית של החוק: עניין פוליטי, פסקה 41; ע"א 439/88 רשם מאגרי מידע נ' ונטורה, פ"ד מח(3) 808, 819 (1994)).

46. תקנה 1(א) לתקנות שהותקנו מכוח החוק קובעת כי "רישומו של תושב אזור אילת כעוסק באיזור אילת יהא כאמור בחוק מע"מ ובתקנות שהותקנו לפיו, ובכפוף לאמור בתקנות אלו". מכאן, שניתן ללמוד על תכלית הדרישה לרישום הקבועה בחוק גם מההוראות העוסקות ברישום, הקבועות בחוק מע"מ ובתקנות מס ערך מוסף

(רישום), התשל"ו-1976 (להלן: תקנות הרישום). מטרתן של חלק מההוראות הללו להקל על רשויות מע"מ את מלאכת הפיקוח. למשל, תקנה 16 לתקנות הרישום קובעת כי על העוסק להירשם בסניף מע"מ הקרוב למקום העסק או למרכז פעילותו העסקית. מטרת הוראה זו הינה לאפשר פיקוח טוב יותר על פעילות הנישום (אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך ב' 729 (2012) (להלן: נמדר)). תכלית הפיקוח שבבסיס הרישום, נלמדת גם מכך שחובת הרישום במע"מ הוטלה גם על מי שפטורים ממס (למעט חריגים), כדי לאפשר למנהל לבדוק אם הם אכן עומדים בתנאי הפטור כאמור (וראו בהקשר זה: סעיף 52 לחוק מע"מ; תקנה 1 לתקנות הרישום; נמדר, עמוד 727, 730; פוטשבוצקי, עמוד 401).

47. בקביעה שעל חבר-בני-אדם להירשם כדי להיחשב לתושב אזור אילת יש גם אלמנט של ודאות וכן של פשטות ושל יציבות, תכליות העומדות בבסיס דיני המס (עניין פוליטי, פסקאות 33-34; דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ, פסקאות 60-61 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה (14.7.2011) (להלן: עניין איקאפוד)). למעשה, בניגוד להוראות חוק מע"מ והתקנות מכוחו, אשר מתמרצות עוסקים להירשם עוד בטרם יבצעו פעולות בעסק (למשל, תקנה 7(ג) לתקנות הרישום; וראו גם אצל נמדר בעמוד 728), נראה שהחוק אינו קובע כל תמריץ לרישום או סנקציה על אי רישום, ובכך הוא עשוי לסכל את היכולת האפקטיבית לפקח על מתן ההטבות בזמן אמת. דומה כי תמריץ משמעותי לרישום כעוסק במע"מ אילת נובע מרצונם של נישומים להתחרות עם עוסקים אילתיים אחרים אשר נהנים מההטבות ומחיריהם אינם כוללים מע"מ (ראו והשוו: עניין מורדן, פסקאות 20-21). אם נעבור לבחינה מהותית של תושבות באופן רטרואקטיבי ונוותר על דרישת הרישום בפועל – הרי שגם תמריץ זה יתאיין. נראה כי האפשרות הפרשנית שמציעות הנישומות, לפיה מרגע שנרשמו הן עומדות בדרישות החוק, הן מראש הן בדיעבד, אינה אפשרות המגשימה את תכלית החוק.

48. אמנם, נכונה טענת הנישומות לפיה הפסיקה קבעה כי הרישום במע"מ אינו קונסטטיטוטיבי לצורך יצירת החבות הכללית במע"מ, וכי עסקאות נבחנות לפי מהותן (ע"א 6079/98 שארחה נ' מנהל אגף המכס ומע"מ, פסקה 7 לפסק דינו של השופט י' אנגלרד (12.5.2002); ע"א 3339/12 גוטמן נ' מינהל מקרקעי ישראל, פסקה 50 לפסק דינו של השופט נ' סולברג (18.9.2013); ע"א 10011/07 פור חברה לניהול תיקי השקעות בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה י"ד לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין (13.5.2010) (להלן: עניין פור); נמדר, עמוד 727). עם זאת, דומה כי יש להבחין בין החבות הכללית במס, אשר אינה תלויה ברישום, לבין זכאות ליהנות מההטבות

הכרוכות ברישום. אף על פי שהחבות הכללית אינה תלויה ברישום, הרי שכדי להיחשב "עוסק מורשה" וליהנות מההטבות הגלומות ברישום במע"מ יש צורך להירשם (ראו: ע"א 396/87 מנהל המכס ומע"מ נ' עליאן, פ"ד מה(1) 360, 357 (1990); י. גרוס, א. אלתר מס ערך מוסף 321 (התשמ"ז); נמדר, עמוד 734; פוטשבוצקי, עמוד 73; ראו בהקשר זה גם את תקנה 7(ג) לתקנות הרישום). באופן זה, בין היתר, מתמרץ חוק מע"מ עסקים להירשם כעוסקים מורשים בהקדם.

49. כאמור, החוק קובע בלשון ברורה שחבר-בני-אדם יחשב כתושב אזור אילת "בתנאי שנרשם באילת כעוסק". נדמה שמבין האפשרויות הלשוניות ולאור התכלית שבבסיס החוק (ראו: פרשנות דיני המסים, עמוד 441), האפשרות הפרשנית המתיישבת עם הלשון והמגשימה את תכלית החוק, היא רק פרשנות לפיה הרישום כעוסק במע"מ אילת הינו קונסטיטוטיבי ויוצר את הזיקה בין הנישום לבין העיר אילת. לאור תכלית החקיקה, מתחייבת פרשנות לפיה על הרישום להיות מקביל ובו-זמני עם קבלת ההטבות הקבועות בחוק, וזאת לצורך הגשמת תכלית הפיקוח.

50. בכך לא תמה הדרך. טענותיה של ר.ד.מ.פ מעוררות גם את שאלת סמכות המנהל לרשום עוסק במע"מ אילת למפרע. בית המשפט קמא סבר כי למנהל סמכות לעשות כן, וקבע כי יש לרשום את ר.ד.מ.פ כך שתוקף הרישום יחול על כל התקופה מושא הערעור. קביעה זו מעוררת את השאלה האם במקרים מסוימים ניתן יהיה לאפשר לנישומים להירשם באופן רטרואקטיבי כעוסקים, ולהעניק להם את ההטבות הקבועות בחוק בדיעבד (ראו והשוו: ע"א 27/64 באדר נ' לשכת עורכי-הדין בישראל, פ"ד יח 295 (1964)).

51. לאור תכלית הרישום ולשון החוק המסמיך, אני סבורה כי בדרך כלל המנהל אינו רשאי לרשום נישומים כעוסקים במע"מ אילת למפרע (וראו בעניין תחולה למפרע של החלטות מנהל: יצחק זמיר הסמכות המנהלית כרך ב' 1359 (2011) (להלן: זמיר); בג"ץ 2933/94 רשות שדות התעופה נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד נ(3) 837, 856, 859 (1996) (להלן: עניין רשות שדות התעופה); עניין איקאפוד, פסקה 31 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה; דפנה ברק-ארז משפט מנהלי כרך א' 366-365 (2010)). בהתאם לתכלית הפיקוח שבה דנתי לעיל, נראה כי בדרך כלל תוקף הרישום יהיה אקטיבי, מיום הרישום ואילך.

52. עם זאת, נראה לי שחזקה זו ניתנת במקרים מסוימים לסתירה. החלטת המנהל כפופה לכל המבחנים והכללים החלים בדרך כלל על החלטות מינהליות, ביניהם החובה לפעול בסבירות ובמידתיות וללא שרירות ומשוא פנים (רע"א 291/99 T.J.T. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נח(4) 221, 232 (2004); עע"ם 1369/06 הלבץ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבנייה חדרה, פ"ד סב(4) 634, פסקאות 59-58 (2008); זמיר, עמוד 1361). יתרה מכך, על הרשות מוטלת חובת הגינות, אשר במקרים חריגים עשויה לחייב את הרשות לנקוט בצעדים אקטיביים (עניין פור; בר"ם 867/06 מנהלת הארנונה בעיריית חיפה נ' דור אנרגיה (1988) בע"מ, פסקאות 34-39 לפסק דינו של השופט י' דנציגר (17.04.2008) (להלן: עניין דור אנרגיה)), ובצידה קיימת גם השאיפה להטלת מס אמת (ראו פסקה 12 לפסק דיני בעניין איקאפוד). מבלי להכריע בדבר, מוכנה אני להניח כי במקרים מסוימים נתונה למנהל הסמכות לרשום עוסק למפרע במע"מ אילת (למשל: במצב דומה לזה הקבוע בסעיף 40א' לחוק מע"מ. ראו התייחסותו של אהרון נמדר בספרו דיני מסים [מסים עקיפים] 357 (1994) לסעיף זה; ראו גם: עניין באדר; עניין רשות שדות התעופה), וזאת בייחוד במקרים שבהם הנישום מוכיח כי לא נפגעה תכלית הפיקוח בעניינו וכי אין חשש שההטבות שימשו למטרה שאינה עולה בקנה אחד עם החוק (ראו למשל, סעיף 18(א)(1) לחוק ותקנה 19).

53. אולם, נטל ההוכחה בעניין זה מוטל על הנישום, ויהיה עליו להראות מאיזה שלב היה זכאי להירשם ומה הסיבה שבשלה נמנע מלהירשם עד לזמן שבו נרשם בפועל (ראו והשוו: ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699, 717-718 (1999) (להלן: עניין אינטרבילדינג); ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413, פסקה 84 (2006)), כן יהיה עליו לשכנע כי מוצדק לרשום אותו באופן רטרואקטיבי (וזאת מבלי לקבוע מסמרות בשאלה באילו מצבים יהיה מוצדק לעשות כן).

54. נראה לי שהטלת חובה על הרשות לבחון מאיזה שלב יכול היה הנישום להירשם, ואף לחקור ולדרוש מה היו הסיבות שמנעו ממנו לעשות כן והאם עשה זאת בתום לב, אינה סבירה, ומטילה על הרשות נטל כבד (והשוו: עניין דור אנרגיה)). על אחת כמה וכמה, כאשר מדובר בעוסק רב-סניפי, אשר יש צורך לוודא כי לא נוצר ערבוב בין עסקאותיו (לדוגמה, ניכוי מס תשומות בגין עסקאותיו באילת, וראו: נמדר, עמוד 704). נראה לי כי סביר יותר להטיל את הנטל לבחון מהם התנאים הנדרשים לקבלת הטבות המס הקבועות בחוק על הנישום, בייחוד כאשר מדובר בחברה. שיקולי

מס הם חלק מהשיקולים אותם שוקלת חברה כשהיא בוחרת לפעול באילת, ולא אחת היא גם נהנית מייעוץ בעשותה כן (והשוו: בג"ץ 5018/91 גדות תעשיות פטרוכימיה בע"מ נ' ממשלת ישראל, פ"ד מז(2) 773, פסקה 6 לפסק דינה של השופטת ש' נתניהו (1993); וכן עמדתה של הנשיאה ד' ביניש ב-ע"ם 5666/09 עיריית פתח תקוה נ' ישיר איי.די.איי חברה לביטוח בע"מ (21.6.2011)). מסקנה אחרת עשויה להביא לתוצאה בלתי נכונה, לפיה חברה תפעל בהתאם לייעוץ ולפי שיקול דעתה ותבחר שלא להירשם, אך כשיתברר לה שטעתה ביחס לכדאיות הכלכלית של החלטתה, תבקש להירשם ותטיל על המנהל את החובה לבחון את עמידתה בתנאים בדיעבד (והשוו: ע"ם 7217/10 אילנית מרכז לשיקום בע"מ נ' מדינת ישראל - הממונה על מחוז חיפה, פסקה 21 לפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז (27.6.2012)). כאמור, איני שוללת את האפשרות כי עשויים להתקיים מקרים שבהם מוצדק יהיה לרשום את הנישום כעוסק למפרע, אך המקרה שלפנינו אינו נמנה עליהם.

55. בשולי הדברים אעיר, כי מקובלת עלי גם טענת המנהל, לפיה שיטה זו עשויה לגרום לתקלה מערכתית מבחינת תקציב המדינה וכי ישנה חשיבות בפקוח על הפטורים וההקלות הניתנים בזמן אמת.

קיומו של עסק באזור אילת

56. חלק נרחב מדיוני ההוכחות שהתנהלו בעניינה של ישראייר עסק בשאלה האם מנהלת ישראייר עסק עצמאי ונפרד באזור אילת ופקיד השומה אף הרחיב בעניין זה בטענותיו לפנינו. עם זאת, בהתאם למסקנה אליה הגעתי בעניין הרישום, לא ראיתי לנכון להידרש לשאלה מהם המבחנים לקיומו של עסק באזור אילת, האם הוא צריך להיות נפרד ובאיו מידה, מיתר עסקי החברה והאם בעניינה של ישראייר מתקיימת הפרדה מספקת. היות שפסקי הדין שניתנו בבית המשפט קמא לא הכריעו בנקודה זו, המצריכה ממצאים עובדתיים, אף אני איני נדרשת לה. לצורך הדיון, אף מוכנה אני להניח בלי להכריע בדבר כי שתי החברות שלפני עומדות בתנאי זה ומנהלות עסק באזור אילת.

57. סעיף 1 לחוק ממשיך וקובע כי התושבות באזור אילת תלויה גם בעמידה ב- "תנאים אחרים שנקבעו", שגם הם, כך על פי לשונו של סעיף 1, מכוננים את התושבות באילת. החוק אינו קובע מהם אותם תנאים. עם זאת, ישנן מספר הוראות שהתקין מחוקק המשנה במסגרת התקנות, אשר קובעות תנאים הרלוונטיים לבחינת תושבות באילת.

58. תקנה 1(ד) מורה לחבר-בני-אדם שיש לו עסק באזור אילת להמציא, "לענין רישומו כעוסק באזור אילת", מסמך חתום הממנה יחיד פלוני, תושב אזור אילת, לנציג המוסמך לייצגו בכל דבר ועניין לצורך החוק ולצורך חוק מע"מ באילת. דרישה זו היא במהותה פרקטית ואמורה לקבוע כתובת ברורה שאליה יוכל מנהל מע"מ לפנות בכל ענייני החברה (ראו: נמדר, עמוד 747).

59. תנאי נוסף אשר נטען לגביו כי הוא נכלל בגדר "תנאים אחרים שנקבעו" שבסעיף 1 לחוק, הוא התנאי הקבוע בתקנה 2(א) לתקנות. תקנה זו קובעת, כאמור, כי "עוסק תושב אזור אילת, שיש לו עסק או יחידת עסק (להלן – עסק) גם מחוץ לאזור אילת, וכן עוסק הרשום כאחד עם עוסק שיש לו עסק מחוץ לאזור אילת, ינהל פנקסים ורשומות ויגיש דו"חות, לגבי העסק שבאזור אילת, בנפרד מהעסק שמחוץ לאזור אילת". אין ספק כי תקנה זו רלוונטית לשני הערעורים שלפנינו, בשל היותן של שתי הנישומות בהן עסקינן עוסקות רב-סניפיות, אשר להן סניפים או יחידות עסק הרשומות מחוץ לאזור אילת. בהתאם לסעיף 55 לחוק מע"מ, כאשר לחבר-בני-אדם מספר סניפים, הוא רשאי לרשום כל אחד מהם כעוסק בנפרד. תקנה 9 לתקנות הרישום, אשר הותקנה מכוח הסמכות הקבועה בסעיף 55 האמור, קובעת כי על מנת שאדם (לרבות חבר-בני-אדם) יהיה רשאי להירשם בנפרד לגבי כל עסק או יחידה שבעסקו, עליו לעמוד בתנאים הקבועים בתקנה, ובכללם, בכך שהוא מנהל רישומים חשבונאיים נפרדים לגבי כל אחד מהעסקים. משמע, כתנאי לרישום נפרד של הסניף באילת מיתר עסקי החברה הרשומים במקום אחר, נדרש העוסק להפריד את הרישומים החשבונאיים, וזאת עוד לפני הרישום באילת.

60. אם כן, למעשה, על אף שמנוסחה של תקנה 2(א) עשוי להשתמע כי הפרדת פנקסים ודוחות אינה מתחייבת לצורך רישום (שכן היא פונה ל"עוסק תושב אזור

אילת"), הרי שכדי להירשם ברישום נפרד באילת, על עוסק הרישום מחוץ לאילת לנהל רישומים חשבונאיים נפרדים לעניין עסקו באילת, וזאת בהתאם לתקנה 9.

61. בית המשפט קמא קבע כי ישראייר לא הפרידה את פנקסיה בזמן אמת ולא הגישה דוחות נפרדים וכי תנאי זה הינו קונסטיטוטיבי לתושבות באילת. אולם בעניינה של ר.ד.מ.פ, על אף שנקבע כי לא הגישה דוחות נפרדים ולא ניהלה רישום נפרד בזמן אמת, נקבע כי היכולת להפריד את רישומי העסק באילת מיתר עסקי החברה בלחיצת כפתור עשויה להיות מספקת בעידן המחשב, וכי ממילא ר.ד.מ.פ נרשמה בסופו של דבר מבלי שביצעה כל שינוי בהפעלת המערכת בה השתמשה, ולכן אין מדובר בפגם מהותי. עם זאת, אי עמידה בתנאי המחייב הפרדת פנקסים ודוחות לא היווה טעם מכריע בשני פסקי הדין של בית המשפט המחוזי, ושני פסקי הדין התמקדו בסוגיית הרישום.

62. לאור המסקנה אליה הגעתי בקשר למעמדו של תנאי הרישום במע"מ אילת, איני נדרשת לקבוע האם ההפרדה שביצעו הנישומות הינה מספקת. עוד איני נדרשת לקבוע מהו היחס הנכון בין תקנה זו לבין סעיף 1 לחוק, והאם ניהול פנקסים נפרדים והגשת דוחות הינו תנאי להיותו של חבר-בני-אדם תושב אזור אילת, או שמא מדובר בדרישה נפרדת ובלתי תלויה. לאור האמור, אף איני נדרשת להכריע בשאלת הנפקות של תקנה 9 לתקנות מע"מ לעניין זה.

מן הכלל אל הפרט

(א) ישראייר

63. סניף ישראייר באילת אינו רשום כעוסק במע"מ אילת. ישראייר נרשמה ונמחקה ממניעיה לאחר חודשים ספורים. בכך לקחה על עצמה סיכון, כי מחיקה זו תמנע ממנה בעתיד ליהנות מההטבות הקבועות בחוק, והיא עשתה כן תוך קבלת יעוץ. בית המשפט המחוזי קבע כי לא הוכחה טענתה של ישראייר בדבר התחייבות כזו או אחרת שקיבלה מסגן מנהל מע"מ אילת ביחס לזכאותה להטבה הקבועה בסעיף 12(א). קביעה זו הינה קביעה עובדתית שלא מצאתי מקום להתערב בה. במאמר מוסגר אציין, כי נדמה שהמנהל מתייחס במכתבו לבקשתה של ישראייר להקלה בדוחות לפי תקנה 21(א) לתקנות מע"מ, הטבה לה זכאי מי שעסקאותיו פטורות ממע"מ לפי סעיפים 5 ו-6 לחוק, סעיפים שכלל אינם רלוונטיים לישראייר, והוא אינו מחווה דעתו בקשר

לזכאותה להטבה לפי סעיף 12(א). לא שוכנעתי כי היתה לישראייר סיבה כלשהי להסתמך על מכתבו של המנהל או לראות בו הבטחה לעניין הזכאות להטבה הקבועה בסעיף 12(א). היות שלא הוכחה טענתה של ישראייר בעניין זה, אין לי צורך להידרש לשאלה המשפטית אשר היתה עשויה להתעורר אם היתה מוכחת התחייבות כאמור.

64. לאחר הדברים האלה, לא ראיתי צורך להידרש לטענותיה של ישראייר בדבר היחס שבין תקנה 20ב' לתקנות לבין ההטבות הקבועות בחוק. כאמור, בית המשפט קמא קבע כי הטבה זו אינה יכולה לדור בכפיפה אחת עם ההטבה הקבועה בסעיף 12(א), שכן מטבעה היא מיועדת לעוסקים שאינם תושבי אזור אילת. למעלה מן הצורך אציין כי על פניו, בהתאם ללשון התקנה ותכליתה, איני משוכנעת כי צדק בית המשפט קמא בקובעו כי הטבה זו שמורה רק למעסיקים שאינם תושבי אילת (וראו: עניין בנדר, פסקה 10). כאמור, נראה כי ניתן להותיר שאלה זו בצריך עיון. בהתאם לזאת, אף איני נדרשת להכריע בבקשתה של ישראייר לצרף ראיות נוספות.

65. מבלי להביע כל עמדה בשאלה האם יש לרשום את סניף ישראייר באילת כיום, הרי שלאור המסקנה אליה הגעתי לעיל, לפיה הרישום במע"מ אילת הינו קונסטיטוטיבי לצורך תושבות באזור אילת, לא ניתן לראות בסניף ישראייר כתושב אזור אילת לצורך ההטבות הקבועות בחוק.

(ב) 9.מ.ת.7

66. ר.ד.מ.פ לא היתה רשומה כעוסקת במע"מ אילת בתקופה מושא הערעור, רישום שכאמור הינו קונסטיטוטיבי לזכאותה להטבות לפי החוק. ר.ד.מ.פ אף לא הוכיחה כי בעניינה ישנה הצדקה להכיר בזכאות זו באופן רטרואקטיבי, מלבד הטענה שבפועל לא גבתה מע"מ מלקוחותיה ועל כן מדובר במס טעות אשר לא תוכל לגלגל על לקוחותיה. טענה זו אינה מספיקה לטעמי. עוסק שאינו גובה מע"מ מלקוחותיו מבלי לוודא מהן הוראות הדין הרלוונטיות בעניינו והאם הוא זכאי לעשות כן – לוקח על עצמו סיכון, שבדיעבד עשוי להסתבר כי הוא אינו עומד בתנאים הקבועים בדין. לא ניתן לקבל את העובדה שר.ד.מ.פ לא ביררה מהם תנאי הזכאות משך ארבע שנים ובזמן זה עשתה דין לעצמה, וכעת היא מבקשת כי נקבע שעמדה בתנאי החוק לאורך כל התקופה רק משום שעשתה כן בתום לב, ומבלי שהצביעה על סיבה ממשית להימנעותה מרישום. מלבד זאת, ר.ד.מ.פ לא עמדה בתנאי הזכאות הנוספים בזמן אמת, שכן לא

מינתה נציג רשמי בהתאם לתקנה 1(ד), לא ניהלה פנקסים נפרדים ולא הגישה דוחות נפרדים כנדרש. גם מבלי להכריע בשאלת מעמדם של תנאים אלו לצורך קביעת תושבות באילת, הרי שלא ניתן לקבוע כי ר.ד.מ.פ. עמדה בכל תנאי הזכאות הנדרשים כדין בזמן אמת. לאור המסקנה אליה הגעתי לעיל, אני סבורה כי לא ניתן להכיר בר.ד.מ.פ. כתושבת אזור אילת למפרע.

סוף דבר

67. אציע לחברי לדחות את ערעורה של ישראייר ולקבוע שהיא אינה תושבת אזור אילת, וכן לקבל את ערעורו של המנהל, כך שר.ד.מ.פ. תחויב במע"מ בעבור התקופה מושא ערעור זה. ישראייר תישא בהוצאות המדינה בסך 30,000 ש"ח; ר.ד.מ.פ. תחויב בהוצאות המדינה בסך 20,000 ש"ח.

המשנה לנשיא

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של המשנה לנשיא מ' נאור.

ניתן היום, י"ב בסיון התשע"ד (10.6.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיא