



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 17972-07-16

האחים ספיאן בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד יהודה שוקרון

מערערת

נגד

מע"מ באר שבע  
ע"י ב"כ עוה"ד אמיר יחיא, פמד"א

משיב

### פסק דין

- 1
- 2 זהו פסק דין בערעור על שומת עסקאות שהוציא המשיב למערערת, שבמסגרתה חייב אותה
- 3 במע"מ בשיעור מלא, תוך דחיית טענתה כי על העסקאות האמורות חל מע"מ בשיעור אפס,
- 4 משום שמהותן היתה השכרת ציוד לעוסק תושב אילת, ועל ההחלטה לדחות את ההשגה
- 5 שהגישה על השומה, שבמסגרתה נדחתה גם טענתה החלופית שלפיה זכאית היא לפטור
- 6 מתשלום מע"מ בהיותה למעשה, עוסק תושב אזור אילת.
- 7
- 8 1. המערערת היתה רשומה בתקופה הרלוונטית לערעור, כעוסק מורשה, במשרדי מס ערך מוסף
- 9 בבאר שבע. לטענתה, עסקה בתקופה האמורה, בעבודות עפר ובהשכרת ציוד מכני הנדסי
- 10 (להלן: "צמ"ה"), ובין היתר, בצעה עסקאות שמהותן היתה השכרת צמ"ה לעוסקים תושבי
- 11 אזור אילת, כהגדרת המונח בחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממיסים), תשמ"ה
- 12 – 1985 (להלן: "חוק אסח"א"). המערערת דיווחה על עסקאות אלה כעסקאות המחויבות
- 13 במע"מ בשיעור אפס. זאת, משום שלסברתה זהו שיעור המס הנכון נוכח הוראות סעיף 5(ב)
- 14 לחוק אסח"א שעניינו מכירת טובין בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת ועוסק שהינו תושב
- 15 אזור אילת לצורך עסקו באילת, והוראת תקנה 20א', לתקנות אזור סחר חפשי באילת
- 16 (פטורים והנחות ממיסים), תשמ"ו – 1985 (להלן: "תקנות אסח"א"), כאשר אין חולק כי
- 17 המונח "מכר" כולל גם השכרה כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף.
- 18
- 19 המשיב דחה כאמור את הטענה וחייב את המערערת במע"מ בשיעור מלא בגין העסקאות
- 20 האמורות ובסך הכל 226,360 ₪ (קרן מס). זאת, באשר לדעת המשיב, בעקבות בדיקה שערך,
- 21 מהות העסקאות לא היתה השכרת צמ"ה, כי אם ביצוע עבודות עפר על ידי המערערת
- 22 באמצעות צמ"ה שלה, עבור עוסקים אילתיים – עסקאות המחויבות במע"מ בשיעור מלא.
- 23
- 24 המערערת הגישה השגה על ההחלטה.
- 25
- 26 בהשגתה שבה וטענה כי מהות העסקאות הינה השכרת צמ"ה, ועל כן חל בגינן מע"מ בשיעור
- 27 אפס. לחילופין טענה, כי הגם שלא נרשמה כאמור כעוסקת במשרדי מע"מ באילת עובר



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 16-07-17972

1 לביצוע העסקאות, כדרישת הוראת סעיף 21(2) לחוק אסח"א, הרי שעמדה בפועל בדרישה  
2 לקיום עסק באילת, וכי זכאית היא להירשם כעוסקת במשרדי מע"מ באילת למפרע, בגין  
3 התקופה שבה בוצעו העסקאות האמורות. לעניין זה הפנתה לע"א 2641/12 מנהל מס ערך  
4 מוסף ירושלים נ' ר.ד.מ.פ. זמן אויר בע"מ (ניתן ביום 10.6.14; להלן: "עניין רדמפ"), וטענה,  
5 כי על פי פסק הדין האמור, יתאפשר לשומה כעוסקת במשרדי מע"מ באילת בדיעבד, כחריג  
6 לכלל, שלפיו לא ירשמו עוסקים במשרדי מע"מ באילת למפרע.  
7  
8 המשיב דחה את ההשגה. בהחלטתו שב וקבע, כי העסקאות שבהן עסקה ההשגה, היו במהותן  
9 עסקאות של ביצוע עבודות עפר באמצעות צמ"ח של המערערת ולא עסקאות של השכרת ציוד  
10 בלבד כנטען. לעניין זה ציין המשיב בהחלטתו כי לאחת החשבוניות הנתונות במחלוקת, אשר  
11 בה צוין כי שיעור המע"מ בגין העסקה הינו אפס, צורפה פתקית שנכתבה על ידי רואה החשבון  
12 של החברה, שבה נכתב כי יש לבטל את החשבונית האמורה ולהוציא תחתיה חשבונית חדשה  
13 אשר תכלול מע"מ בשיעור מלא, כאשר המערערת אכן הוציאה חשבונית זיכוי בגין החשבונית  
14 האמורה, אך מנגד לא הוציאה חשבונית מס נוספת כפי שנדרשה על ידי רואה החשבון. מכך  
15 הסיק המשיב כי המערערת היתה מודעת לכך שאין מדובר בעסקה של השכרת ציוד, אלא  
16 בעסקה שמהותה ביצוע עבודות עפר. המשיב הפנה בהחלטתו להסכם בין המערערת ובין אחד  
17 העוסקים האילתיים, שבו צוין כי "עבודות כלים + סולר ע"ח הקבלן המבצע", בהתייחס  
18 למערערת, ובפרוט מחירים לשעות עבודה של הכלים. בהקשר זה צוטטו בהחלטה תשובות  
19 שהשיב מנהל המערערת מר אבו עמאר ספיאן בהודעתו, אשר חיזקו, לדעת המשיב, את  
20 המסקנה שלפיה ביצעה המערערת עבודות עפר עבור העוסקים האילתיים ולא השכירה להם  
21 ציוד. בהתייחס לטענה החלופית שלפיה המערערת היתה בפועל בתקופה הרלוונטית בגדר  
22 עוסק תושב אזור אילת, ורשאית היא להירשם ככזו למפרע במשרדי מע"מ באילת, קבע  
23 המשיב, כי לא התקיימו במערערת התנאים הדורשים לעניין היות עוסק בגדר תושב אזור  
24 אילת, ובין היתר, הדרישות לקיום עסק באילת, קיומו של נציג תושב אילת, והפרדה בדיווחים  
25 בספרים בין פעילות העוסק באילת ופעילותו מחוץ לאילת. עוד ציין המשיב, בהחלטתו:  
26 **"רישום למפרע של עוסק כעוסק תושב אזור אילת לא ניתן לבצע, אלא במקרים חריגים**  
27 **במיוחד, שעניינכם אינו נמנה עמם"**.  
28  
29 בערעורה חזרה מערערת על טענותיה שנטענו בשלבי ההשגה, והקדימה וטענה כי השומה  
30 פסולה כי נימוקי המשיב בשומה לא פורטו ולא הובהרו די הצורך, הגם שלא טענה כאמור  
31 ביחס להחלטה בהשגה.  
32  
33 המערערת הוסיפה ופרטה את עמדתה המשפטית בשאלת זכאותה לרישום למפרע כעוסקת  
34 תושבת אזור אילת, תוך ניתוח פסק הדין בעניין רדמפ על רקע תכלית הרישום על פי חוק  
35 אסח"א, שהינה פיקוח יעיל על הוראות החוק.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 17972-07-16

1  
2 המשיב חזר בכתב תשובתו על הנימוקים שפורטו בהחלטה בהשגה.  
3  
4 למערערת העיד רק בעליה ומנהלה מר סופיאן אבו עמאר. מר אבו עמאר אישר בחקירתו,  
5 מסמכים ופרטים שונים שעליהם הסתמך המשיב, לרבות חיוב העוסקים עם התקשרה  
6 המערערת בגין שעות עבודה של צמ"ה במחירים שונים לכל כלי, את הפתקית שכתב רואה  
7 החשבון של המערערת, כמפורט לעיל, את הסכמי העבודה מהם עולה, בין היתר, כי המערערת  
8 היא שנשאה בעלויות כלי הצמ"ה במסגרת העבודות שבגינן הועמדו כלים אלה, ואת העובדה  
9 שבמסגרת העסקאות האמורות הופעלו כלי הצמ"ה על ידי עובדי המערערת (משמע לא דובר  
10 בהשכרת הכלים בלבד).  
11  
12 יצויין ויודגש כי בהסכמי העבודה שאותם אישר מר אבו עמאר בחקירתו, צוין מפורשות עניין  
13 הצורך ברישום במשרדי מע"מ באילת לצורך פטור ממע"מ. כך, בהסכם עם אחד העוסקים –  
14 חברת דרכים, נכתב: "העבודה בפרויקט היא באזור הפטור ממיסים. במידה וצד ב' נכון ליום  
15 חתימת ההסכם רשום כעוסק תושב אזור אילת לצורך מע"מ בהתאם לתקנות אזור סחר  
16 חופשי באילת (פטורים והנחות ממיסים) התשמ"ה – 1985 עליו לצרף אישור עדכני מאת  
17 רשויות מע"מ המעיד כל כך ואשר זה יהווה הנספח להסכם במידה ולא ייפתח תיק עוסק  
18 מורשה תושב אילת ע"ש צד ב' – מכל סיבה שהיא ו/או במקרה שחדל להיות עוסק מורשה  
19 אילת במהלך תקופת ההתקשרות – הרי שמכל תשלום אשר מגיע לצד ב' מאת צד א' – ינוכה  
20 ע"י צד א' שווי שעור המע"מ, או לא ישולם המע"מ בגין העבודה, שכן צד א', בכל הנוגע  
21 לפעילותו באזור אילת רשום כעוסק מורשה תושב אילת ואינו יכול לקבל החזר מס תשומות  
22 בגין שירות זה".  
23  
24 למשיב העיד מר ארז אביטבול, המשמש כיום כמנהל תחום ביקורת חשבונות במשרדי מע"מ  
25 באר שבע, אשר הוציא למערערת את השומה, אשר בגינה הוגשה ההשגה על ידי המערערת.  
26  
27 בסיכומיה, חזרה המערערת על הטענות ביתר פירוט, והוסיפה וטענה כי בפועל לא נגרם נזק  
28 למדינה מאחר שלא ניתן היה לנכות מס תשומות מן החשבונות שבגינן הוצאה השומה שכן  
29 העסקאות בוצעו עם עוסקים תושבי אזור אילת, כי חיובה במע"מ בשיעור מלא, יפגע בה  
30 משום שלא לקחה בחשבון את רכיב המע"מ בעת קביעת מחירי השירותים שסיפקה במסגרת  
31 העסקאות.  
32  
33 המשיב חזר גם הוא על טענותיו וביתר פירוט, והוסיף, כי הטיעונים החלופיים שטענה  
34 המערערת הינם למעשה טיעונים עובדתיים חלופיים, שאין לאפשרם שכן לא יתכן כי מחד  
35 גיסא תטען המערערת, כי סיפקה שירותי השכרת צמ"ה בלבד ומאידך גיסא תטען כי יש



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 16-07-17972

- 1 לראותה כעוסק תושב אזור אילת, בגין עסקאות שמהותן ביצוע עבודות עפר. המשיב נתח  
2 בסיכומיו את הראיות שהונחו בפני בית המשפט, המבססות לסברתו את מסקנתו בדבר מהות  
3 העסקאות.
- 4
- 5 סבורני כי יש לדחות את טענת המערערת שלפיה מהות העסקאות שבמחלוקת, היתה השכרת .5  
6 כלי צמ"ה בלבד. טענה זו של המערערת אינה מתיישבת, על פני הדברים, עם אופן תמחור  
7 השירותים, עם הרישומים בחשבוניות שהוצאו אשר בחלקן מציינות מפורשות כי התשלום  
8 הינו בגין עבודה ולא בגין השכרת ציוד, עם העובדה כי המערערת היא שנשאה בתשלום  
9 הוצאות הפעלת הכלים, לרבות בגין סולר שנדרש להפעלתם, ועם העובדה כי מי שנהגו בכלי  
10 הצמ"ה והפעיל אותם היו עובדי המערערת, כפי שהודה מר אבו עמאר במסגרת הודעתו  
11 שצורפה לתצהיר מר אביטבול.
- 12
- 13 גם הפתקית שכתב רואה החשבון של המערערת כאמור לעיל, אינה מתיישבת עם הטענה בדבר  
14 השכרה בלבד של כלי הצמ"ה.
- 15
- 16 מנגד, נתמכה גרסתה של המערערת לעניין מהות העבודות רק בלשון הפורמאלית של  
17 ההסכמים שדיברה על השכרה, לשון הסותרת, על פני הדברים, את המהות העולה מתוך  
18 המסמכים כאמור לעיל, ועל עדותו של מנהל המערערת בדבר מהות העבודות - עדות שהינה  
19 לענייננו בגדר עדות יחידה של עד המעוניין בתוצאות המשפט כהגדרתה בסעיף 54 לפקודת  
20 הראיות, על המשתמע מכך.
- 21
- 22 כמו כן, יש לזקוף לחובת המערערת במאזן הראיות לעניין זה, את הימנעותה מהעדת עדים  
23 רלוונטיים, ובהם, בעלי תפקידים בחברות שעמם התקשרה המערערת ואשר יכולים היו  
24 להעיד על מהות העבודות, רואה החשבון של המערערת, אשר הפתק בכתב ידו תומך כאמור  
25 דווקא בטענת המשיב במישור העובדתי, וכן מי ממנהלי המערערת או עובדיה, מלבד מר אבו  
26 עמאר, אשר יכולים היו להעיד על טיב השירותים שסיפקה במסגרת ההסכמים.
- 27
- 28 אשר לטענה החלופית, ולפיה זכאית המערערת להירשם למפרע במשרדי מע"מ באילת, הרי .6  
29 שיש לסברתי לדחות גם טענה זו –
- 30
- 31 בפסק הדין בעניין רדמפ ניתח בית המשפט העליון הנכבד את הוראות החוק הרלוונטיות.  
32 נקבע כי הרישום במשרד מע"מ באילת הינו קונסטיטוטבי, כאשר המדובר בחברות להבדיל  
33 מיחידים (סעיפים 47-49 לפסק הדין). בפסק הדין ניתח בית המשפט העליון הנכבד את  
34 תכליותיו של חוק אסח"א, ובהן, בין היתר, ניצול מיקומה הגיאוגרפי של העיר כמנוף לשגשוג  
35 כלכלי של האזור, הגברת התחרות בשווקים בין לאומיים, הגדלת נתח התיירות, עידוד יצירת



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 16-07-17972

1 מקומות עבודה חדשים, פיתוח התעשייה והפעילות העסקית בעיר, ותמרוץ הגירה לעיר  
2 באמצעות הטבות למעסיקים (סעיפים 42 ו- 43 לפסה"ד). כן נותחו תכליות דרישת הרישום  
3 של העוסקים באילת לצורך ההטבות וחוק אסח"א, לרבות התכלית של הקלת מלאכת  
4 הפיקוח על רשויות מע"מ, וכן יצירת וודאות, פשטות, ויציבות בהקשר הרלוונטי.  
5  
6 לעניין אפשרות של רישום עוסקים באילת למפרע, נפסק כדלקמן: "לאור תכלית הרישום  
7 ולשון החוק המסמיך, אני סבורה כי בדרך כלל המנהל אינו רשאי לרשום נישומים כעוסקים  
8 במע"מ אילת למפרע... בהתאם לתכלית הפיקוח שבה דנתי לעיל, נראה כי בדרך כלל תוקף  
9 הרישום יהיה אקטיבי, מיום הרישום ואילך... עם זאת נראה לי שחזקה זו ניתנת במקרים  
10 מסוימים לסתירה. החלטת המנהל כפופה לכל המבחנים והכללים החלים בדרך כלל על  
11 החלטות מנהליו, ביניהם החובה לפעול בסבירות ובמידתיות וללא שרירות ומשוא פנים...  
12 מבלי להכריע בדבר, מוכנה אני להניח כי במקרים מסוימים נתונה למנהל הסכמות לרשום  
13 עוסק למפרע במע"מ אילת... וזאת בייחוד במקרים שבהם הנישום מוכיח כי לא נפגעה  
14 תכלית הפיקוח בעניינו וכי אין חשש שההטבות שימשו למטרה שאינה עולה בקנה אחד עם  
15 החוק... אול, נטל ההוכחה בעניין זה מוטל על הנישום, ויהיה עליו להראות מאיזה שלב היה  
16 זכאי להירשם ומה הסיבה שבשלה נמנע מלהירשם עד לזמן שבו נרשם בפועל... כן יהיה  
17 עליו לשכנע כי מוצדק לרשום אותו באופן רטרואקטיבי (וזאת מבלי לקבוע מסמרות בשאלה  
18 באילו מצבים יהיה מוצדק לעשות כן)... נראה לי שהטלת חובה על הרשות לבחון מאיזה  
19 שלב יכול היה הנישום להירשם, ואף לחקור ולדרוש מה היו הסיבות שנמנעו ממנו לעשות  
20 כן והאם עשה זאת בתום לב, אינה סבירה, ומטילה על הרשות נטל כבד... על אחת כמה  
21 וכמה, כאשר מדובר בעוסק רב-סניפי, אשר יש צורך לוודא כי לא נוצר ערבוב בין  
22 עסקאותיו... מסקנה אחרת עשויה להביא לתוצאה בלתי נכונה, לפיה חברה תפעל בהתאם  
23 לייעוץ ולפי שיקול דעתה ותבחר שלא להירשם, אך כשיתברר לה שטעתה ביחס לכדאיות  
24 הכלכלית של החלטתה, תבקש להירשם ותטיל על המנהל את החובה לבחון את עמידתה  
25 בתנאים בדיעבד... בשולי הדברים אעיר, כי מקובלת עלי גם טענת המנהל, לפיה שיטה זו  
26 עשויה לגרום לתקלה מערכתית מבחינת תקציב המדינה וכי ישנה חשיבות בפיקוח על  
27 הפטורים וההקלות הניתנים בזמן אמת" (סעיפים 55-51 לפסק הדין). כן נסקרו בפסק הדין  
28 התנאים הנוספים להכרה בתושבות ובהם מינוי נציג באילת לעניין חוק מע"מ, והפרדה בניהול  
29 הפנקסים בין העסק שמנהל העוסק באזור אילת ועסקים אותם הוא מנהל במקומות אחרים.  
30  
31 יישום האמור בפסק הדין בעניין רדמפ לעניין המערערת, מחייב לסברתי את המסקנה כי אין  
32 להורות על רישומה כעוסקת תושבת אזור אילת למפרע.  
33  
34 כאמור, רובץ על המערערת הנטל להוכיח כי היתה זכאית להירשם כתושבת אילת, להוכיח  
35 ממתי נכון היה לרושמה ככזו, ולפרט את הסיבה שבגינה נמנעה להירשם מראש. כן עליה



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני: כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 16-07-17972

1 לשכנע כי מוצדק לרושמה כעוסקת אילתית באופן רטרואקטיבי. לסברתי, אין בתצהיר מר  
2 אבו עמאר או באיזה מטיעונו של ב"כ המערערת כדי להרים את הנטל ולסתור את החזקה  
3 שלפיה אין בדרך כלל לרשום עוסקים במשרדי מע"מ באילת למפרע.

4  
5 לא ניתן כל טעם סביר להימנעותה של המערערת מלהירשם במשרדי מע"מ אילת עובר לביצוע  
6 העסקאות שבמחלוקת. לעניין זה יש לשוב ולהדגיש כי אין לקבל את הטענה שלפיה לא היתה  
7 המערערת מודעת לצורך ברישום, כאשר, כאמור וכמצוטט לעיל, הדברים מופיעים באופן  
8 מפורש בהסכמים שעליהם חתמה עם העוסקים האילתיים. הפתקית שכתב רואה החשבון  
9 של המערערת רלוונטית גם היא לעניין זה, שכן, על פני הדברים, רואה החשבון היה מודע  
10 לצורך ברישום, וככל שהמערערת נועצה בו, יש להניח כי הביא את הצורך האמור לידיעתה.

11  
12 ב"כ המשיב העלה בסיכומיו חשש שמא ההימנעות מרישום במשרדי מע"מ באילת, לא בא  
13 אלא כדי להימנע מפיקוח של מע"מ על פעילותה של המערערת באזור. הדברים אינם כמובן  
14 אלא בגדר חשש ואולם, נדמה כי אין מדובר בחשש חסר הגיון או מופרך מעיקרו.

15  
16 לכך יש להוסיף, כי אכן לא התקיימו במערערת התנאים הנוספים של מינוי נציג אילתי,  
17 והפרדת הפנקסים בגין העסק האילתי מיתר עסקיה של המערערת.

18  
19 7. בשולי הדברים, יש לדחות גם את יתר טענותיה של המערערת – הן בעניין טיב ההנמקה  
20 במסגרת השומה, כאשר איני סבור שלעניין זה נפל פגם בשומה, והן לעניין הטענות בדבר  
21 נזקים שעלולים להיגרם למערערת, אם תחויב במס על העסקאות משלא חישה את המס  
22 במסגרת ההסכמים שכרתה, שכן טענות שכאלה אינן עשויות לפטור אותה מתשלום המס,  
23 מה עוד שהיא נטלה על עצמה את הסיכון לכך בהתנהגותה כאמור לעיל.

24  
25 8. משלא נפל בהחלטות המשיב פגם העשוי להצדיק התערבות בהם, נדחה הערעור.

26  
27 נוכח סכום המס שבמחלוקת והיקף ההתדיינות בפועל, תשלם המערערת למשיב הוצאות  
28 הדיון בערעור בסך 30,000 ₪.

29  
30 ניתן היום, כ"ב סיוון תשע"ח, 05 יוני 2018, בהעדר הצדדים.

31  
32  
  
גד גדעון, שופט