



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 10-07-5243 אילות נ' רשות המיסים

בפני כב' הנשיא יוסף אלון

המערער

קיבוץ אילות
ע"י עוה"ד ע. אלבוים ועו"ד ש. ארז

נגד

המשיב

ממונה מע"מ אשדוד
ע"י עוה"ד א. גולדברג – פמ"ד אזרחי

פסק דין

- 1
2 1. הקיבוץ המערער, אילות, שוכן בסמוך ובצמוד לעיר אילות בשטח שרוחבו קילומטר אחד
3 מגובל העיר.
4 הקיבוץ הינו "עוסק" על פי חוק מס ערך התשל"ו – 1976 ובתקופה הרלבנטית השכיר
5 מקרקעין שבשטחו לעוסקים שונים. בדוחותיו למע"מ דיווח הקיבוץ על עסקאות שכירות
6 אלה כפטורות ממע"מ – שכן לשיטתו חלות לענין זה הוראות סעיף 17 לחוק אזור סחר
7 חופשי באילת (פטורים והנחות ממיסים) התשמ"ה – 1985 ("החוק") ולפיו:
8 **"17. תחולה על תושבי שטח גובל**
9 הוראות חוק זה יחולו גם לגבי יחיד וחבר בני אדם הפועלים בשטח שרוחבו קילומטר אחד
10 מגבולות אזור אילת כאילו הם תושבי אילת, אם נתקיימו בהם התנאים האחרים
11 שבהגדרת תושב אילת, וכן לגבי טובין המיובאים לשטח האמור או הנמצאים או הנמכרים
12 בו, ולגבי שירותים הניתנים בו".
13 לטענת הקיבוץ, מכוח הוראת סעיף 17 לחוק חלה על עסקאות השכירות הנ"ל הוראת
14 ההטבה שבס"ק 5 (ד) לחוק – ולפיו:
15 **"(ד) מכירתם של מקרקעין מצויים באזור אילת תהא פטורה ממש ערך מוסף;
16 ואולם, מכירה שהיא פעולה באיגוד מקרקעין – תהא פטורה רק אם כל המקרקעין של
17 האיגוד מצויים באזור אילת".**
18 המקרקעין שבנדון אינם מצויים אמנם "באזור אילת" (שכן זה מוגדר בסעיף 1 לחוק
19 כ"תחום העיר אילת"). ברם, כך טענת המערער, מצויים הם ברצועת הקילומטר מאזור
20 אילת ועל כן העסקאות שנעשות בהן פטורות ממע"מ – עקב הרחבת הפטור הקבועה בסעיף
21 17 לחוק.
22
23 2. המשיב לא קיבל עמדתו זו של המערער ובשומת עסקאותיו חייב את העסקאות שבנדון
24 במע"מ. על פי עמדת המשיב הרחבת הוראות הפטור שבסעיף 17 לחוק אינה חלה על



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 10-07-5243 אילות נ' רשות המיסים

- 1 עסקאות מקרקעין ב"רצועת ההרחבה" בה מצוי הקיבוץ – שכן אין היא חלה על פטור
2 המוע"מ לעסקאות המקרקעין שבס"ק 5 (ד) לחוק.
3 על פי עמדת המשיב, הרחבת הפטור שבסעיף 17 ביחס ל"רצועת ההרחבה" מתייחסת
4 לאותם פטורים שבחוק המוענקים למי שהוא "תושב אזור אילת" ומכוח תושבותו זאת.
5 אין היא מתייחסת לפטור ממוע"מ המוענק בחוק (בס"ק 5 (ד)) ל"מקרקעין המצויים באזור
6 אילת" – שהקריטריון היחידי בענינו הוא מקום הימצא המקרקעין ("אזור אילת") ללא
7 קשר למקום תושבותו של העוסק בעל המקרקעין.
8 המערער השיג בפני המבקש על שומת העסקאות, השגתו נדחתה – ועל כך הוגש ערעור זה
9 שבפני.
- 10
- 11 3. המחלוקת שבין הצדדים ממוקדת בשאלה אחת. האם הוראת הרחבת הפטור שבסעיף 17
12 לחוק חלה גם על הפטור הקבוע בסעיף 5 (ד) אם לאו.
13 ההכרעה בשאלה זו הינה בפרשנות המתבקשת הן להוראת סעיף 17 לחוק כשהוא לעצמו והן
14 לאותה ההוראה כחלק ממערך ההוראות הכולל של החוק והפטורים המוענקים על פיו.
15 נפנה איפוא לניתוח סוגי הוראות הפטור שבחוק ובתנאים הקבועים בו לקבלתם.
16 פרק ב' שבחוק כותרתו וענינו "הטבות במיסים עקיפים ובמס ערך מוסף".
17 פרק ג' שבחוק כותרתו 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 אילת יהיה פטור ממס מעסיקים... בשל
20 הכנסת עבודה שהוא משלם בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת".
21 עפ"י סעיף 12 (א) לחוק: "מעסיק תושב תחום העיר אילת המשלם הכנסת עבודה לעובדו
22 בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת, זכאי להטבה לשם הקטנת עלויות השכר, בשיעור
23 של 20% מהכנסת העבודה האמורה...".
24 ברור כי מכוח הוראת ההרחבה של סעיף 17 – יחולו הפטורים הנ"ל גם על מעסיק "הפועל
25 בשטח שרוחבו קילומטר אחד מגבול אזור אילת" שכן עפ"י אותה ההוראה יחולו עליו
26 הוראות החוק "כאילו הם תושבי אילת...".
27 (וזאת כמובן בכפוף להתמלאות "התנאים האחרים שבהגדרת תושב אילת" והתנאים
28 הנוספים בסעיפי ההטבה לגופם ולפרטיהם).
29 הוא הדין לגבי הפטורים השונים הניתנים בפרק ב' לחוק שהתנאי להתקיימותם הוא
30 "בתושבותו האילתית" של העוסק או הנישום.
31 לדוגמא – ס"ק 5 (ג) "מכירתם של טובין המצויים באזור אילת, בידי עוסק תושב אילת תהא
32 פטורה ממס ערך מוסף".
33 כך גם לענין ס"ק 5 (ב) "על מכירתם של טובין בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק
34 תושב אזור אילת לצורך עיסוקו באזור אילת...".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 10-07-5243 אילות נ' רשות המיסים

- 1 וגם לענין ס"ק 5 (ה): "מתן שירותים באזור אילת בידי תושב אזור אילת יהיה פטור ממוס
2 ערך מוסף...".
- 3 מכוח ההרחבה שבסעיף 17 לחוק גם "... יחיד וחבר בני אדם הפועלים בשטח שרוחבו
4 קילומטר אחד מגבולות אזור אילת "יחשבו" כאילו הם תושבי אילת". על כן, ובהתקיים
5 שאר התנאים הנדרשים למתן הפטורים (מעבר להיות "העוסק" או "המעסיק" תושב אזור
6 אילת) – יחולו אותם הפטורים גם עליהם.
- 7 ודוק – הרחבת הפטורים נשוא סעיף 17 לחוק מתייחסת כלשונה לאותם פטורים המנויים
8 בחוק שתנאי להתגבשותם הינו "התושבות האילתית" של הזכאי להם.
9
- 10 4. ומה לענין הוראת הפטור נשוא ערעור זה – הקבועה בס"ק 5 (ד) לחוק?
11 נוסח הפטור הינו, כאמור, כדלקמן:
12 "ד) מכירתם של מקרקעין המצויים באזור אילת תהא פטורה ממוס ערך מוסף...".
13 זאת למשל בניגוד לפטור שבס"ק 5 (ג) ולפיו:
14 "מכירתם של טובין המצויים באזור אילת, בידי עוסק תושב אזור אילת ... תהא פטורה
15 ממוס ערך מוסף".
16
- 17 עיינו הרואות כי בניגוד לתנאי המוצא להתקיימות הפטור ממע"מ במכירת טובין, שהינו –
18 היות העוסק (המוכר) תושב אזור אילת, הרי שבמכירת מקרקעין באילת תנאי התקיימות
19 הפטור הוא הימצאות המקרקעין "באזור אילת". דא ותו לא, ומבלי קשר למקום תושבותו
20 של המוכר. והרי אזור אילת מוגדר בסעיף 1 לחוק כ-"תחום העיר אילת" אשר קיבוץ אילות
21 נמצא מחוץ לו.
22 הוא נמצא אמנם ברצועת הקילומטר המרחיבה שבסעיף 17 – אולם זאת לענין אותם
23 הפטורים שבחוק שענינם "תושבי אילת".
24 מטעם זה נראה על פני הדברים כי גם הפטור בס"ק 5 (א) לחוק ("יבוא טובין לאזור אילת
25 לשם מכירתם לצריכה באזור אילת יהא פטור ממע"מ...") איננו ענין להרחבתו לרצועת
26 הקילומטר הנוסף שבסעיף 17 לחוק.
27
- 28 5. תימוכין פרשניים נוספים לענין זה הם על דרך החיוב 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 אמנם כך הוא הרי הניסוח המתבקש לאותה תכלית נטענת, אמור היה להיות
32 שונה לחלוטין.
33 לאמור – שינוי הגדרת "אזור אילת" שבסעיף 1 לחוק מהנוסח הקיים "תחום העיר אילת"
34 לנוסח "תחום העיר אילת ושטח שרוחבו קילומטר אחד מגבולות אזור אילת".
35 פועל יוצא ישיר מניסוח שכזה היה מוביל מנייה וביה גם להרחבת הגדרת "תושב אילת".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 10-07-5243 אילות נ' רשות המיסים

1 ומכלל לאו נשמע ההן.
 2 היקף הרחבת הפטור שבסעיף 17 – כפי שהוא – נמנע במפורש מהחלה גורפת של כל הוראת
 3 הפטור שבחוק גם על רצועת ההרחבה – וחלף זאת מצמצם הוא את הרחבת הפטור לאותם
 4 פטורים שבחוק שהינם תלויי "תושבות באילת".
 5 זאת על דרך הפרשנות מתוך מה שאין בה בלשון החוק.
 6 אולם תוצאה זו מתבקשת גם ממה שיש בו בחוק – בנוסחו של סעיף 17 דנן.
 7 קריאת סעיף 17, על שני חלקיו, מלמד כי הרחבת הפטורים על "רצועת ההרחבה" תהיה
 8 בשני סוגי אירועי מס, האחד ברישא לסעיף והשני בסיפא לו.
 9 מקרה הרישא – "הוראות חוק זה יחולו גם לגבי יחיד וחבר בני אדם הפועלים בשטח
 10 שרוחבו קילומטר אחד כאילו הם תושבי אילת...".
 11 ומקרה הסיפא – "...וכן לגבי טובין המיובאים לשטח האמור או הנמצאים או הנמכרים בו,
 12 לגבי שירותים הניתנים בו".
 13 אמור מכאן, הרישא לסעיף 17 מחילה ברצועת ההרחבה את הוראות הפטור תלויות
 14 התושבות באילת. הסיפא לסעיף 17 מוסיפה ומחילה את הוראת הפטור שבס"ק 5 (א) (יבוא
 15 טובין לאזור אילת) ואת זו שבס"ק 5 (ג) (דהיינו – פטור ל"תושב אזור ההרחבה") גם על
 16 טובין המצויים באזור ההרחבה ולא רק על טובין המצויים ונמכרים ב"אזור אילת".
 17 לסיכום – קריאה נכונה של סעיף 17, על מה שיש בו ועל מה שאין בו, תומכת בפרשנות
 18 הנטענת על ידי המשיב.
 19 לאמור – הרחבת סוגי הפטורים לאזור ההרחבה – אינה כוללת, בין היתר, את הפטור
 20 ממע"מ הקבוע בסעיף 5 (ד) לחוק לענין "מכירתם של מקרקעין המצויים באזור אילת".
 21
 22 6. המערער בסיכומיו מבקש לקרוא את הרישא לסעיף 17 בקריאה אחרת. לטענתו משנאמר
 23 בסעיף כי "הוראות חוק זה יחולו גם לגבי יחיד וחבר בני אדם הפועלים בשטח שרחבו
 24 קילומטר אחד..." מורחב הפטור, בשטח ההרחבה, מניה וביה לכל פעילות עסקית המבוצעת
 25 בשטח ההרחבה – לרבות הפטור שבס"ק 5 (ד) לענין "מכירתם של מקרקעין המצויים באזור
 26 אילת...".
 27 פרשנות זו נמצאת בעיני מוטעית – וזאת מחמת כל הנימוקים שפורטו לעיל.
 28 הרחבת הפטור לגבי "הפעילות" פעולתה בכך ש"הפועל", כנאמר בהמשך הרישא לסעיף
 29 ייחשב "כאילו הוא תושב אילת".
 30 לאמור – זכאי יהיה לפטור מאותם הפטורים הקבועים בחוק שהם תלויי התושבות
 31 האילתית.
 32 ושאר הנימוקים פורטו כאמור לעיל.
 33



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 10-07-5243 אילות נ' רשות המיסים

7. עוד טוען המערער כי תכליתו של החוק דגן הינה "להביא לשיפור במישור הסחר הבינלאומי, להביא לשיפור בענף התיירות הבינלאומית והמקומית ולעודד עובדים לעבור ולגור באילת, וזאת על דרך מתן הקלות מס".
- אכן – קושט דברי אמת.
- דא עקא, תכלית זו עניינה, כלשון החוק, ב"אזור העיר אילת". שמה יחולו כל ההטבות וכל הפטורים שבחוק בהתקיים התנאים הנוספים המנויים לענין כל אחד מהם.
- סעיף 17 לחוק מרחיב תחולתם של חלק מהפטורים, גם ל"רצועת ההרחבה" שבה מצוי קיבוץ אילות.
- אילו ביקש המחוקק לכרוך בצוותא חדא, לכל ענין ודבר, את רצועת ההרחבה ב"אזור העיר אילת" – היה קובע מראש ובבירור כי "אזור ההקלות" נשוא החוק כולל גם את רצועת ההרחבה.
- ברם, המחוקק גילה דעתו מפורשות כי "אזור ההרחבה" לא יזכה לכל הפטורים של "אזור אילת" – אלא רק לאלו שנמנו בסעיף 17.
- נוסיף ונציין כי עניינו בערעור זה הינו בפרשנות לסעיפי פטור והקלה המזכים את מקבליהם בהטבות חריגות שסתם נישומים ו"עוסקים" אינם זכאים להם. השיקולים שביסוד תיחום פטורים והטבות חריגות שכאלה מורכבים בין היתר מסדרי עדיפויות תקציביים ושיקולים נוספים של מדיניות כלכלית חברתית וגיאוגרפית.
- כל אלה – ענין הם למחוקק – ולו בלבד לענות בהם.
- לסיכום – לא מצאתי כי הפרשנות הלשונית והעניינית ולפיה לא חל סעיף 17 לענין הפטור שבס"ק 5 (ד) לחוק – עומדת בסתירה ל"תכלית" הנטענת של חוק זה על ידי המערער.
- וגם זאת. בניגוד לחוקי מס אחרים – העשויים מעשה טלאים ומרובדים שכבות של שינויים ותיקונים – הרי שהחוק דגן הוא מעשה מקשה אחד – מעת חקיקתו – ומכאן משנה תוקף לקוהרנטיות הפרשנית והטקסטואלית הנדרשת לסעיפיו, לשונם ונוסחם, כפי שפורטו הדברים לעיל.
8. סוף דבר – מתוך הנימוקים שפירטתי לעיל אני מחליט לדחות את הערעור.
- המערער ישלם למשיב הוצאות ערעור זה בסכום של 15,000 ₪.
- המוזכירות תשלח העתק מפסק דין זה לב"כ הצדדים.
- ניתן היום, טו' טבת תשע"א, 22 דצמבר 2010, בהעדר הצדדים.

