



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 55671-01-21 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 55688-01-21 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

המערערים
1. אדוארד רוזנברג
2. גבי ציקלאורי
ע"י ב"כ עוה"ד משה הר שמש

נגד

המשיב
פקיד שומה אילת
ע"י ב"כ עוה"ד אמנון שילה, פרקליטות מחוז דרום-
אזרחי

פסק דין

מבוא

- 1
- 2
- 3 .1 מחלוקת בדבר התנאים לקבלת זיכוי ממס בשיעור 10% (להלן גם: "הטבת המס")
- 4 על פי סעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים),
- 5 התשמ"ה-1985 (להלן: "חוק אזור סחר חופשי באילת").
- 6 .2 שני ערעורים שהדיון בהם אוחד, אשר הוגשו על סירובו של המנהל, כהגדרתו
- 7 בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה"),
- 8 לעשות שימוש בסמכותו על פי סעיף 147 ולתקן את השומות שנקבעו למערערים
- 9 (למערער 1 לשנות המס 2014-2017; ולמערער 2 לשנת המס 2017).
- 10 .3 אף שהחלטה נושא הערעורים היא כאמור החלטת המנהל, הוגשו הערעורים נגד
- 11 פקיד שומה אילת, והוא זה שהגיש את ההודעות המפרשות את נימוקי השומה ואת
- 12 התצהיר, ולפיכך אתייחס לפקיד השומה כמשיב (להלן- "פקיד השומה").
- 13 .4 תמצית טענתו של פקיד השומה היא כי לא היה מקום להיעתר לבקשתם של
- 14 המערערים לפתיחת השומות, בשל שני טעמים עיקריים: הראשון, השומות שאותן
- 15 ביקשו המערערים לתקן הן שומות עצמיות, המבוססות על הדוח שהגישו
- 16 המערערים לפקיד השומה. פקיד השומה לא ערך מצדו ביקורת שומתית, אלא קיבל
- 17 את הדוחות כפי שהוגשו ואישר אותם. לא זו בלבד שלא חל שינוי עובדתי או משפטי
- 18 מאז הגשת הדוח, המערערים כלל לא חלקו על אמתות האישור שצירפו לדוחות
- 19 בדבר היקף עבודתם, אלא שינו את דעתם באשר לזכאותם להטבת המס. משלא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 55671-01-21 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 55688-01-21 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1 נפלה טעות בדוחות שהגישו, והמערערים לא הצביעו על עילה אחרת, אין מקום
2 לתיקון השומה.
- 3 5. **שנית**, טען פקיד השומה, לגופה של הזכאות, כי הזכאות להטבת המס מותנית
4 **בביצוע** העבודה במלואה בתחום העיר אילת ואזור חבל אילות (להלן: "**האזור**
5 **המוטב**"), ומשבוצעה העבודה בחלקה באזור המוטב ובחלקה מחוץ לאזור המוטב,
6 זכאותם של המערערים להטבת המס היא חלקית, בהתאם ליחס בין היקף ביצוע
7 העבודה באזור המוטב לבין היקף ביצוע העבודה מחוץ לאזור האזור.
- 8 6. במאמר מוסגר אציין כבר עתה כי הטענה הראשונה של פקיד השומה נטענה בשפה
9 רפה, שכן זכרה לא בא בהחלטה נושא הערעורים (וטוב שכך). ההחלטה נושא
10 הערעורים התמקדה בעצם הזכאות להטבת המס על פי חוק אזור סחר חופשי
11 באילת, והרושם המתקבל מקריאתה הוא כי אילו היה המנהל סבור שהמערערים
12 זכאים להטבת המס במלואה, היה נעתר לבקשה ומתקן את השומה, לשם הבטחת
13 תשלום מס אמת, ולאור הנסיבות המיוחדות של הגשת הדוחות, הכול כפי שאפרט
14 להלן.
- 15 7. תמצית טענתם של המערערים מנגד הייתה כי הם הופלו לרעה לעומת כלל העובדים
16 השכירים תושבי העיר אילת העובדים באזור המוטב, וזאת בשתיים: **ראשית**,
17 הזיכוי ממס אינו ניתן להם באופן שוטף, מדי חודש בחודשו בעת ניכוי המס במקור
18 ממשכורתם החודשית, וזאת בניגוד לעובדים אחרים תושבי העיר אילת, המקבלים
19 את הזיכוי ממס באופן חודשי, בד בבד עם תשלום המשכורת וניכוי המס. כפועל
20 יוצא, בניגוד לעובדים השכירים האחרים, נאלצים המערערים להגיש בתום השנה
21 דוח מקוצר לפקיד השומה בהתאם לדרישותיו; **שנית**, הזיכוי ממס שאותו הם
22 מקבלים באיחור, לאחר הגשת הדוח ולאחר ששנת המס הסתיימה זה מכבר, הינו
23 זיכוי חלקי בלבד, על חלק מהכנסת העבודה שלהם, בעוד שעובדים שכירים אחרים
24 תושבי העיר אילת מקבלים את הזיכוי ממס על הכנסת עבודתם במלואה, גם אם
25 לא כל עבודתם מתבצעת באזור המוטב. לגוף המחלוקת בדבר תנאי הזכאות, טענו
26 המערערים כי הגם שבמסגרת עבודתם הם נאלצים לצאת מתחום האזור המוטב,
27 הרי שהם זכאים להטבת המס במלואה, ולא להטבת מס חלקית ומצומצמת על
28 חלק מהכנסת העבודה שהייתה להם.
- 29 8. **אקדים ואציין כי לאחר ששמעתי את הצדדים וראיותיהם מצאתי שיש לקבל את**
30 **הערעורים במלואם.**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 55671-01-21 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 55688-01-21 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1

רקע והליכים

9. המערערים, תושבי העיר אילת, הועסקו בשנות המס הרלוונטיות כנהגי תובלה על ידי חברת מפעלי תובלה בע"מ (להלן: "מפעלי תובלה"), חברת בת של חברת כ"ל. במסגרת עבודתם יצאו המערערים מדי יום מתחום האזור המוטב במשאיתם הריקה, בדרכם למפעלי ים המלח בסדום. כשהגיעו ליעדם בסדום העמיסו על המשאית פוספטים וחומרים כימיים שונים, ועשו את דרכם בחזרה לנמל אילת, שם פרקו את המטען לשם ייצואו ללקוחות חברת כ"ל שמחוץ לישראל. על פי האמור בתצהיריהם של המערערים ובסיכומיהם, היקף היצוא השנתי עומד על כ- 350 אלף טון, וההיקף הכספי הוא כ- 1.4 מיליארד \$.
10. אף שהכנסתם של המערערים היא הכנסת עבודה החייבת במס לפי סעיף 2(2) בפקודת מס הכנסה, והמס החל על הכנסתם מנוכה במלואו בעת תשלום המשכורת החודשית על ידי מפעלי תובלה, בהתאם להוראת סעיף 164 בפקודת מס הכנסה, לא העניקה מפעלי תובלה למערערים את הזיכוי ממס הקבוע בסעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי אילת. כפועל יוצא נוכח מהכנסתם במהלך השנה מס ביתר.
11. בשל כך נאלצו המערערים, כמו גם עובדים אחרים של מפעלי תובלה, אשר חלקם העידו בפני במסגרת הליך זה, להגיש לפקיד השומה דוח שנתי מקוצר, המיועד ליחיד שאינו חייב בהגשת דוח, ולבקש החזר מס בגובה הזיכוי ממס שלו הם זכאים. (על פי האמור בתצהיר עדותו הראשית של פקיד השומה, הגיש מערער 1 בקשות להחזר מס באמצעות הדוח השנתי המקוצר החל בשנת 2015 ואילך, בעוד שמערער 2 החל להגיש בקשות להחזר מס בשנת 2018 ואילך).
12. פקיד השומה התנה את החזר המס המבוקש בקבלת אישור מהמעביד בדבר היקף העבודה המבוצעת בתחום האזור המוטב, ועל כן צירפו המערערים לדוחות המקוצרים שהגישו לפקיד השומה מסמך מאת מפעלי תובלה אודות היקף עבודתם באזור המוטב. אחד מעדי המערערים, מר אלכסנדר ירמק, פירט בחקירתו הנגדית כי סירב לצרף לדוח המקוצר שהגיש את אישור המעביד, ודרש את הזיכוי על מלוא הכנסתו, ובהעדר אישור מעביד לא קיבל מפקיד השומה זיכוי כלשהו.
13. באישור מפעלי תובלה שניתן למערערים ולעובדים אחרים, נכתב כי 60% בלבד מעבודתם של המערערים מבוצעת בתחום האזור המוטב. לגבי מערער 2, צירף פקיד השומה אישורים מאת מפעלי תובלה, שאותם צרף מערער 2 לדוחות שהגיש לשנים 2018 ו- 2019 (שנים אשר אינם נושא הערעורים שלפנינו), בנוסף לאישורים בדבר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 55671-01-21 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 55688-01-21 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 היקף עבודתו כנהג, שלפיהם עבד מערער 2 לעיתים גם כסדרן עבודה בנמל אילת :
2 בשנת 2018 במשך 36 ימים; ובשנת 2019, במשך 20 ימים; ובימים אלו עבד 100%
3 מהזמן בתחום העיר אילת.
4 14. המערערים מצדם לא חלקו על כך שמתוך כ- 7-8 שעות נהיגה ביום (אחד הנהגים
5 העיד על 10-11 שעות נהיגה ביום), הם מצויים מחוץ לאזור המוטב בין שעתיים
6 לשלוש שעות. כמו כן טענו כי הטענת המשאית בסדום אורכת כ- 15 דקות.
7 15. פקיד השומה לא ערך ביקורת שומה לאחר הגשת דוחותיהם של המערערים,
8 ולטענתו קיבל את שומותיהם העצמיות של המערערים כפי שהוגשו, בהתאם לסעיף
9 145(א)(2) (א) בפקודת מס הכנסה. כפועל יוצא אישר פקיד השומה זיכוי ממס
10 בשיעור 10% על חלק יחסי בלבד מהכנסת העבודה של המערערים (שהיא כאמור
11 הכנסה לפי סעיף 2(2) בפקודת מס הכנסה).
12 16. לאחר שהמערערים פנו ליעוץ משפטי, פנה עו"ד מטעמם לפקיד השומה, ביום
13 6.1.2019, בבקשה לעיין מחדש בזכאותם, בטענה כי הם זכאים לזיכוי ממס על
14 מלוא הכנסתם. לאחר חודשים ספורים הוגשה מטעמם של המערערים עתירה
15 מנהלית (עת"מ 18857-05-20), אשר נמחקה ביום 17.5.20 בשל העדר סמכות
16 עניינית.
17 17. לאחר מחיקת העתירה המנהלית פנו המערערים לפקיד השומה בבקשה לפתוח את
18 השומה ולתקנה, מכוח סמכות המנהל לפי סעיף 147 בפקודת מס הכנסה. הבקשה
19 סורבה בתחילה בהחלטתו הלאקונית של רו"ח ברוך רבין מיום 14.12.2021, שבה
20 נקבע כדלקמן:

21
22 **"בקשר לפנייתכם שבסימוכין, בעניין בקשתכם לפתיחת שומות מס**
23 **בקשר להפעלת הוראות סעיף 11(א) לחוק אזור סחר חופשי באילת**
24 **(פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה- 1985, גם ביחס לעבודה**
25 **שבוצעה מחוץ לאזור ההטבות, הריני להודיעכם כי לא מצאנו מקום**
26 **להיענות לפנייתכם."**

27
28 18. הבקשה נדחתה פעם נוספת, לאחר קיום שימוע, בהחלטה של רו"ח נדב נגר, כפי
29 הנראה מיום 21.12.2020, (אף שהיא נושאת לכאורה את התאריך של ההחלטה
30 הראשונה - 14.12.2021). בהחלטה האמורה נקבע, לגבי שורה ארוכה של עובדי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-01-55671 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 21-01-55688 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 מפעלי תובלה, כי אין מקום לתקן את השומה כיון שלא נפל פגם בשומות העצמיות
2 ויש להותירן על כנן (להלן: "ההחלטה"). פורט כי הטבת המס המוענקת בסעיף היא
3 פרסונלית וטריטוריאלית, והיא מוענקת לתושב אילת שהפיק את הכנסתו בעיר
4 אילת או באזור חבל איילות. היות שעבודתם של המערערים נעשית מחוץ לעיר
5 אילת וחבל איילות, ההכנסה לא הופקה במלואה באילת. עוד פורט בהחלטה כי כיון
6 שבדוחות שהוגשו התבקשה הטבה חלקית בלבד, אשר התבססה על חלוקה
7 טריטוריאלית, הדיווח ראוי ונכון. בנסיבות האמורות נמצא כי המערערים אינם
8 זכאים להטבה על מלוא הכנסת העבודה, ועל כן נדחתה בקשתם לתיקון השומות.
9 19. מכאן הערעורים שלפני.

10

11

המחלוקת בין הצדדים

12 20. מטבע הדברים תלויה הזכאות בנסיבות פרטניות המשתנות ממקרה למקרה, ועל
13 כן אתמקד במחלוקת הטעונה הכרעה בענייננו, בשים לב לעובדות, שהיא האם
14 בנסיבות שבהן מבצע עובד שכיר את מרבית עבודתו היומית באזור המוטב (60%)
15 בענייננו), זכאי העובד לזיכוי ממס על מלוא הכנסתו, כפי שטענו המערערים; או
16 שמא זכאי העובד לזיכוי על חלק יחסי בלבד מהכנסתו, 60% בלבד, כשיעור העבודה
17 המבוצעת באזור המוטב, כפי שטען פקיד השומה.

18

19

הזיכוי ממס

20

המסגרת החוקית

21 21. כפי שבואר בהלכה הפסוקה (ראו למשל את הסקירה בע"א 10251/05 ברשף אילת
22 בע"מ נ' פקיד שומה אילת (מיום 19.12.2007)), קובע חוק אזור סחר חופשי באילת-

23

24 "כי העיר אילת תוגדר כאזור סחר חופשי, שנועד לאפשר לעיר להתחרות
25 בשווקים הבינלאומיים ולפתח את התיירות בה. תכליתו של החוק הייתה
26 "לנצל את מיקומו הגיאוגרפי של אזור אילת על מנת שיהיה מנוף לשגשוג
27 כלכלי של האזור, דבר שיתרום גם למשק המדינה" (דברי הסבר להצעת חוק
28 אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985, ה"ח
29 1747, 261 (להלן: הצעת החוק), במטרה להביא לשיפור בשלושה מישורים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-01-55671 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 21-01-55688 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 עיקריים: הסחר הבינלאומי והייצור המקומי, ענף התיירות הבינלאומי
2 ותיירות הפנים ועידוד עובדים להתגורר באילת (ראו למשל: הצעת החוק; ע"א
3 3423/01 בנדר נ' מדינת ישראל (26.5.03); ע"א 128/06 כבלי ציון מפעלים
4 מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה אילת (26.4.07)).

5

6 22. לשם כך הוענקו בגדרו של חוק אזור סחר חופשי באילת הטבות מס שונות
7 וייחודיות, ביניהן זיכוי ממס לתושבי העיר אילת בשיעור 10%, כאמור בסעיף 11
8 בחוק אזור סחר חופשי באילת, הקובע-

9 (א) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב אילת זכאי באותה שנה
10 לזיכוי ממס בשיעור 10% מהכנסתו החייבת שהיא הכנסה מיגיעה
11 אישית, עד לסכום של 227,640 שקלים חדשים, שנצמחה או
12 הופקה באזור אילת או באזור חבל אילות, אך לא יותר מהמס שהוא
13 חייב בו בשל הכנסתו האמורה, שיראוה לעניין זה כאילו הוא בשלב
14 הגבוה ביותר בסולם הכנסתו, ולא יהא זכאי להנחה לפי סעיף 11
15 לפקודה.

16 (ב) מי שבמהלך שנת המס היה לתושב אילת או חדל להיות תושב
17 אילת זכאי לזיכוי ממס כאמור בסעיף קטן (א) לתקופת תושבותו
18 באילת, ובלבד שהיה תושב אילת 12 חודשים רצופים לפחות.

19

20 23. הזיכוי ממס, על פי האמור בסעיף, מותנה בהתקיימותם של שני תנאים מצטברים:
21 הראשון, מקבל ההכנסה הוא תושב העיר אילת; השני, ההכנסה שלה מוענק הזיכוי
22 היא הכנסה מיגיעה אישית, אשר נצמחה או הופקה באזור אילת או באזור חבל
23 אילות (וראו לעניין זה את האמור בע"א 7113/94 פקיד שומה באר שבע נ' מועדון
24 הים הכחול בע"מ (מיום 1.7.1999)). התנאי השני, של מיקום הפקת ההכנסה
25 באזור המוטב, הינו תנאי ייחודי, אשר אינו נדרש כתנאי לקבלת זיכוי ממס על פי
26 סעיף 11 בפקודת מס הכנסה, המוקנה לתושבי ישובים מסוימים.

27 24. לשם השלמת התמונה אזכיר את סעיף 12 בחוק אזור סחר חופשי באילת, אשר
28 כותרתו היא "הטבה למעסיק להפחתת עלויות", מעניק הטבת מס ייחודית
29 למעסיק המשלם הכנסת עבודה בעד עבודה המתבצעת בעיר אילת, בזו הלשון-

30



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 55671-01-21 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 55688-01-21 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 (א) מעסיק תושב תחום העיר אילת המשלם הכנסת עבודה לעובדו
2 בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת, זכאי להטבה לשם
3 הקטנת עלויות השכר, בשיעור של 20% מהכנסת העבודה
4 האמורה, אך לא יותר מסכום המס שעליו לנכות מהכנסת העבודה
5 של אותו עובד; בסעיף זה –

6 "הכנסת עבודה" – למעט תשלומים כמפורט להלן:

7 (1) תשלומים לקרוב;

8 (2) תשלומים כאמור בסעיף 18(ב) לפקודה המשתלמים לבעל
9 שליטה או לקרוב;

10 "קרוב" – כהגדרתו בסעיף 105יא לפקודה;

11 "בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה.

12 הזכאי להטבה על פי סעיף קטן (א), יקבל אותה על ידי הפחתת סכום
13 ההטבה מהסכום שהוא חייב לנכות מהכנסת העבודה של העובד.

14
15 25. הטבת המס הייחודית למעסיק, הרשאי להותיר בידי את המס שניכה מהכנסת
16 העבודה ששילם לעובדיו, ולא להעבירו לפקיד השומה (להלן- "הטבת המס
17 למעסיק"), מותנית על פי האמור בסעיף 12 בחוק סחר חופשי באילת בכך שהכנסת
18 העבודה משולמת על ידי מעסיק תושב העיר אילת; בעד הכנסת עבודה המתבצעת
19 בעיר אילת; ובלבד שאינה הכנסת עבודה המשולמת לקרוב או לבעל השליטה.

20 תנאי הכנסה 'שהופקה או שנצמחה'

21
22 26. אין בין הצדדים מחלוקת על כך שהמערערים הם תושבי העיר אילת, ולפיכך
23 מתקיים בהם תנאי התושבות הקבוע בסעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת. אין
24 בין הצדדים אף מחלוקת על כך שהזכאות להטבת מס על פי הוראות הסעיף מוקנית
25 לעבודה שהופקה ונצמחה באזור המוטב בלבד. המחלוקת מתמקדת בשאלה האם
26 ביצוע חלקי של העבודה מחוץ לתחום האזור המוטב, שולל את הזיכוי ממס באופן
27 חלקי, כך שיינתן על חלק מההכנסה בלבד.

28 27. כידוע, נקודת המוצא לפירושו של החוק היא לשונו, ומבין האפשרויות הלשוניות
29 השונות תבחר האפשרות הפרשנית המגשימה את תכלית החקיקה. כפי שביאר כב'



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-01-55671 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 21-01-55688 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 השופט ע' גרוסקופף בע"א 1779/18 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא (מיום
2 (2.12.2020) (להלן: "פרשת תלמי") -

3
4 "על תכלית זו אנו למדים, בין השאר, מלשון החוק, ממיקומה והקשרה
5 של ההוראה בחוק, מההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של
6 השיטה ומכל מקור אמין אחר ...

7
8 זאת ועוד, בהליך הפרשני של חוקי המס, "יש להביא בחשבון גם את
9 העקרונות העומדים בבסיס שיטת המס הנהוגה; את ההיגיון הכלכלי
10 והתכליתי הפיסקאלי של החוק; את המדיניות הכלכלית והחברתית
11 שביקש המחוקק לקדם באמצעות ההוראות העומדות לפירוש".

לשון החוק

12
13
14 28. עיון בלשונו של סעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת מגלה שלוש נקודות חשובות
15 מבחינת ניסוחו של הסעיף, הרלוונטיות לענייננו: הראשונה, בעוד שלעניין תנאי
16 התושבות הגדיר המחוקק בדווקנות את התנאי וקבע כי רק מי שהיה תושב העיר
17 אילת בכל שנת המס יהיה זכאי להטבת המס, לא נקבעה הוראה דווקנית דומה
18 לעניין תנאי הפקת ההכנסה באזור המוטב. כך למשל לא נקבע בסעיף כי תנאי
19 הזכאות להטבה הוא כי כלל הכנסתו של אותו תושב אילת הופקה או נצמחה באזור
20 המוטב, או שמלוא הכנסתו של אותו תושב הופקה או נצמחה באזור האמור;
21 שנית, בעוד שלעניין התושבות התייחס המחוקק לתושבות בחלק משנת המס, על
22 מנת למנוע מצב שבו תישלל ההטבה במלואה במקרה של תושבות באילת בחלק
23 משנת המס, אף קבע בסעיף קטן (ב) הוראה לעניין זכאות יחסית במקרה של
24 תושבות בחלק משנת מס, העורכת איזון בין השאיפה להבטיח תושבות מתמשכת
25 באילת, לבין הרצון למנוע פגיעה בהטבה בשנת תחילת התושבות ובשנה שבסיומה,
26 לא נקבעו בסעיף 11 הוראות דומות בדבר מתן הטבה חלקית לעניין התנאי השני
27 של מקום הפקת ההכנסה. כך למשל לא נקבעו הוראות שלפיהן יינתן זיכוי על חלק
28 מההכנסה בנסיבות של 'הכנסה מעורבת', אשר הופקה בחלקה בתחום האזור
29 המוטב ובחלקה מחוץ לאזור המוטב, או בהתקיים תנאים כגון, יציאה מזדמנת או
30 קבועה מתחום האזור המוטב במהלך העבודה. העדר הוראה מפורשת השוללת את



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-01-55671 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 21-01-55688 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1 ההטבה בנסיבות שבהן יוצא העובד מהאזור המוטב במהלך עבודתו, במיוחד בשעה
2 שהמחוקק דקדק באשר לשלילת ההטבה בעניין תנאי התושבות, מרמזת על כך
3 שאף שהמחוקק הכיר בכך שמטבע הדברים כרוכה לעיתים העבודה ביציאה
4 מהאזור המוטב, לשיבה, להסעה, לשינוע, הוא לא ראה בכך נסיבה המצדיקה את
5 שלילת ההטבה, במלואה או בחלקה ;
6 **שלישית**, בעוד שלעניין הזיכוי במס על פי סעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת
7 קבע המחוקק כי הזיכוי ממס יינתן **להכנסה שהופקה או נצמחה בעיר אילת**,
8 יוחדה ההטבה המוענקת בסעיף 12 במפורש לעבודה **המתבצעת** בעיר אילת.
9 29. מפרוטוקול הדיון שהתקיים בכנסת במהלך הליכי החקיקה ניתן ללמוד כי
10 המחוקק ראה לנגד עיניו זיקה מסוימת בין ההטבה לעובד, בדמות הזיכוי ממס
11 הקבוע בסעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת, לבין הטבת המס למעסיק. עם
12 זאת ניסח כאמור המחוקק את תנאי ההטבה באופן שונה, ופעם אחת התייחס
13 להכנסה **שהופקה או נצמחה** באזור המוטב, בעוד שפעם אחרת התייחס לעבודה
14 **שבוצעה** באזור המוטב. לא זו אף זו, המחוקק לא ראה לנכון לקבוע התאמה מלאה
15 בין ההטבות או להתנותן זו בזו. כך למשל לעניין הזיכוי ממס על פי סעיף 11 בחוק
16 אזור סחר חופשי באילת, לא נדרש כי המעסיק, משלם הכנסת העבודה, יהיה תושב
17 אזור אילת, ועל כן יתכן כי המעסיק לא יהיה זכאי להטבת המס למעסיק, בעוד
18 שהעובד דווקא יהיה זכאי לזיכוי ממס.
19 30. השוני במונחים שבהם נעשה שימוש בשני הסעיפים, והעובדה שהזיכוי ממס לעובד
20 אינו תלוי בזכאותו של המעביד להטבת המס למעסיק, כך שההטבות האמורות לא
21 משלימות זו את זו, תומכת בכך שניתן להעניק פרשנות שונה להכנסה **ש'הופקה או**
22 **נצמחה'** באזור המוטב, ולהכנסה **ש'בוצעה'** באזור המוטב, גם כאשר המבחן
23 המקובל להכנסת עבודה **ש'הופקה ונצמחה'** הוא **מקום ביצועה**. במילים אחרות,
24 המבחנים לתנאי 'מקום ביצוע העבודה' לשם מתן הטבת המס למעסיק, שהיא
25 הטבה חריגה, שאין לה אח ורע בדיני המס, אינם בהכרח אותם מבחנים לתנאי
26 מקום הפקת ההכנסה לעניין הזיכוי ממס לעובד. על כל פנים, הטבת המס למעסיק
27 אינה חלק מיריעת המחלוקת בענייננו, ולפיכך נותיר את פרשנות תנאי הטבת המס
28 למעסיק לעת מצוא.
29 31. חוק אזור סחר חופשי באילת לא הגדיר מהי הכנסה מיגיעה אישית אשר **'הופקה**
30 **או נצמחה'** בעיר אילת, ופקיד השומה הפנה בצדק לסעיף 4א(4) בפקודת מס



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-01-55671 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 21-01-55688 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1 הכנסה, החל בענייננו מכוח הוראת סעיף 2(א) בחוק אזור סחר חופשי באילת,
2 הקובע כי – "כל מונח בהוראה בחוק זה המתייחס למס כלשהו יתפרש לפי
3 המשמעות שיש לו בחוק שלפיו מוטל אותו מס". סעיף 4א(4) האמור קובע כי
4 המקום שבו הופקה הכנסת עבודה או נצמחה הוא "מקום ביצוע העבודה". שר
5 האוצר הוסמך בסעיף קטן (ג) לקבוע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, כללים
6 לייחוס הפקת הכנסה שהופקה ביותר ממקום אחד, ואולם כללים שכאלו מעולם
7 לא נקבעו.
- 8 32. סעיף 4א האמור חוקק במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה, בד בבד עם הרחבת
9 רשת המס גם על הכנסות של תושב ישראל שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, שנים
10 רבות לאחר חקיקת חוק אזור סחר חופשי באילת. לפני חקיקתו של סעיף 4א,
11 בתקופה שבה המודל שאומץ בפקודת מס הכנסה למיסוי הכנסות היה מבוסס על
12 העיקרון הטריטוריאלי בלבד, הורה סעיף 5(2) בפקודת מס הכנסה, לעניין הכנסת
13 עבודה של תושב חוץ שהופקה בישראל, כי-
- 14 **"בלי לגרוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהכנסה מופקת**
15 **בישראל-**
- 16
- 17 **(2) הכנסת עבודה כשהעבודה נעשתה בישראל בין על ידי תושב ישראל**
18 **ובין על ידי תושב חוץ".**
- 19 33. בד בבד עם הרחבת רשת המס ואימוץ גם של העיקרון האישי (פרסונלי) למודל
20 המיסוי, כך שחבות המס תחול גם על הכנסות של תושב ישראל שהופקו מחוץ
21 לישראל, תוקן הסעיף, כדי שיתייחס גם למקום הפקת ההכנסה מחוץ לישראל,
22 לשם הכרעה בשאלה האם הופקה ההכנסה בארץ או בחו"ל. אף שהוראתו של סעיף
23 4א בפקודת מס הכנסה לא יוחדה במפורש למיסוי הכנסות בינלאומיות, או לקביעת
24 מקום ההכנסה בישראל או מחוץ לישראל (למעט בסייג הקבוע בסעיף קטן (ב)),
25 הקובע שיראו את מקום הפקת ההכנסה בישראל ככל שהמעביד הוא אחד
26 מהמעבידים המנויים בסעיף), תכליתו של הסעיף היא בעיקרה לשם הכרעה
27 בסוגיות של מיסוי הכנסות בינלאומיות, והוא חלק ממארג שלם של הוראות
28 והסדרים, הכולל, בין היתר, הוראות של אמנות למניעת כפל מס.
- 29 34. על כל פנים, קביעת מקום הפקת הכנסת העבודה על פי **מקום ביצועה** הוא ראוי
30 ונכון לא רק לעניין מיסוי בינלאומי (וראו לעניין זה את הדיון בע"א 289/68, **פקיד**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-01-55671 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 21-01-55688 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 שומה ת"א 5 נ' גיורא גודיק הפקות בין-לאומיות בע"מ, פד"א ב, עמ' 69), ואין
2 להכניס בדלת האחורית פרשנות שונה.
3 35. יחד עם זאת, פרשנותה של התיבה 'הכנסה שהופקה או נצמחה' או של מקום ביצוע
4 העבודה, לא בהכרח תהיה זהה לצורך פקודת מס הכנסה וחוק אזור סחר חופשי
5 באילת, נוכח תכליותיהם השונות של שני החוקים (וזאת חרף הנטייה לשמור על
6 הרמוניה בין החוקים). מעבר לתכלית השונה של שני החיקוקים, פקודת מס הכנסה
7 וחוק אזור סחר חופשי באילת, לא למותר לציין כי במועד חקיקתו של חוק אזור
8 סחר חופשי באילת לא הייתה קיימת הוראה דוגמת הוראת סעיף 4א בפקודת מס
9 הכנסה.

10

11 תכליתו של חוק סחר חופשי באילת

12 36. תכליתן של הטבות המס שניתנו בגדרו של חוק אזור סחר חופשי באילת הייתה
13 כאמור פיתוחו של האזור, ושיפור המצב בשלושה מישורים עיקריים: הסחר
14 הבינלאומי והייצור המקומי, ענף התיירות הבינלאומי ותיירות הפנים ועידוד
15 עובדים להתגורר באילת. אציין כבר עתה כי שתיים מתכליות אלו: עידוד הסחר
16 הבינלאומי והייצוא מאילת; ועידוד עובדים להתגורר בעיר אילת, מתקיימות בענייננו.
17 37. אף שבקביעת התנאי שלפיו יינתן הזיכוי לעבודה שהופקה או נצמחה באזור המוטב
18 בלבד, לשם עידוד העבודה באזור זה דווקא, שלילת ההטבה במקרים שבהם קיימת
19 יציאה מהאזור המוטב במהלך העבודה עלולה לגרום לסיכול התכליות שלשמן
20 ניתנה ההטבה מלכתחילה, בעיקר העבודות המשרתות את המטרות שבליבת החוק,
21 התורמות למשל לסחר הבינלאומי, לייצוא מאילת, או לתיירות. מטבע הדברים
22 כרוך הייצוא מנמל אילת המשרת את הסחר בינלאומי גם בהובלת המוצרים
23 המיוצאים לנמל. מטבע הדברים יתכן שיש לשנע את המוצרים המיועדים לייצוא
24 מאזור המצוי מחוץ לאזור המוטב, שהוא אזור מצומצם בגבולותיו. ככל שהטבת
25 המס תישלל או תקטן בשל היציאה מהאזור המוטב לשם ההובלה, עלול התמריץ
26 בדמות הזיכוי ממס להפוך לחסם מס, והעובדים, שתפקידם להוביל את הסחורה
27 המיועדת לייצוא מנמל אילת, עלולים להעדיף עבודות אחרות על פני עבודה זו
28 הכרוכה בשלילת ההטבה, אף שמדובר כאמור בעבודה שבליבת מטרות החוק,
29 והמקדמת את תכליתו. יתכן ששלילה חלקית של הטבת המס תחייב את המעביד
30 לשפות את העובד בגובה ההטבה הנשללת, כדי לעודד את האטרקטיביות של ביצוע



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 55671-01-21 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 55688-01-21 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 העבודה, או למצוא פתרון אחר המגביר את עלויות השכר, תוצאות המנוגדת
2 לתכלית ההטבות שמעניק חוק אזור סחר חופשי באילת, אשר אחת מהן היא
3 כאמור להקטין את עלויות השכר למעביד.
4 38. התניית הזיכוי ממס בעבודה שהופקה או נצמחה באזור המוטב נעשתה כאמור לשם
5 ייחוד ההטבה לעבודה באזור, אך אינני מוצאת שהפרשנות המוצעת על ידי פקיד
6 השומה, העלולה לגרום להתערבות בדפוסי ביצוע העבודה או לעיוותם או העלולה
7 ליצור חסמי מס, עולה בקנה אחד עם מטרת החוק, ועל כן אני סבורה כי התניית
8 הזיכוי ממס בכך שהעובד לא יצא כלל מגבולות האזור המוטב במהלך עבודתו, אינה
9 משרתת את תכלית חוק אזור סחר חופשי באילת. כל עוד לא מדובר בשימוש לרעה,
10 בניסיון להציג עבודה המתבצעת מחוץ לאזור המוטב כעבודה המבוצעת באזור
11 המוטב, וככל שמדובר בנסיבות כמו בענייננו שבהן מרבית העבודה (60%) מבוצעת
12 באזור המוטב, יש לפרש את העבודה ש'הופקה או נצמחה' באזור המוטב פרשנות
13 רחבה וגמישה, הרואה את כלל העבודה כעבודה שהופקה או נצמחה באזור המוטב.
14 39. במאמר מוסגר אציין כי שונים הם פני הדברים בעבודה המבוצעת באזור המוטב
15 בחלק משנת המס, מספר חודשים באזור המוטב ומספר חודשים מחוץ לאזור
16 המוטב. בנסיבות אלו אין כל מקום להענקת זיכוי ממס בחודשים שבהם הופקה
17 ההכנסה או נצמחה מחוץ לאזור המוטב.
18

העקרונות העומדים בבסיס שיטת המס ובפקודת מס הכנסה

19
20 40. מעבר לכך שהפרשנות המוצעת על ידי פקיד השומה, שלפיה בנסיבות שבהן מבוצעת
21 מרבית העבודה באזור המוטב יש להעניק הטבה על חלק יחסי בלבד מההכנסה,
22 אינה עולה בקנה אחד עם תכליתה של הטבת המס המוענקת בסעיף 11 בחוק אזור
23 סחר חופשי באילת, והיא עלולה לסכל את מטרת החוק, פרשנות זו אף אינה
24 מתיישבת עם העקרונות העומדים בבסיס שיטת המס הנהוגה בארץ, המעוגנים
25 בפקודת מס הכנסה: עקרונות הפשטות והיעילות של הסדרי המס, אשר נועדו להקל
26 על גביית המס, בעיקר בעניין ניכוי המס במקור מהכנסתם של עובדים שכירים;
27 פטור מהגשת דוח לעובדים שכירים וקביעת שומתם; והשאירה שלא לסכל את מתן
28 הטבת המס באמצעות ייקור ההליכים הכרוכים במתן ההטבה לזכאי להטבה.
29
30



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 55671-01-21 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 55688-01-21 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1

ניכוי מס במקור

2 41. פקודת מס הכנסה קובעת את חובת ניכוי המס במקור מתשלומים המשולמים
3 בנסיבות מסוימות, במטרה להבטיח את גביית המס סמוך לצמיחתה או הפקתה
4 של ההכנסה (ראו למשל אמנון רפאל, מס הכנסה, כרך ו', התשס"ה-2005, עמ'
5 350).
6 42. כך למשל קובע סעיף 164 בפקודת מס הכנסה, אשר כותרתו "חובת ניכוי במקור",
7 את חובתו של המעביד לנכות את המס החל על הכנסת עבודה שהוא משלם לעובדו,
8 בזו הלשון-

9

10 **כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה ... ינכה בשעת**
11 **התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו; ...**

12

13 43. סעיף 165 (א) בפקודת מס הכנסה משלים וקובע כי המס שנוכה יקוזז כנגד המס
14 החל על הכנסתו החייבת של מקבל ההכנסה; סעיף 166 קובע את חובתו של מנכה
15 המס להעביר את המס שנוכה לפקיד השומה ולהגיש בגינו דיווח; ואילו סעיף 167
16 מקנה לפקיד השומה סמכות לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם
17 היה חייב לנכותו.

18 44. אף שחישוב ההכנסה החייבת והמס החל נעשים על בסיס ההכנסה השנתית,
19 מבוססת גביית המס השוטפת משכירים, באמצעות ניכוי המס במקור, על הנחה
20 בדבר ההכנסה השנתית הצפויה, שיעורי המס שיחולו עליה, והזיכויים או הניכויים
21 מהמס שיש להתיר או לקזז מהמס (בניגוד להוראות בדבר ניכוי מס במקור ממקבלי
22 הכנסה אחרים, המבוססות על שיעור ניכוי אחיד, שלגביהם נערך חישוב המס
23 הסופי רק לאחר הגשת הדוח).

24 45. מס ההכנסה מנוכה אפוא מתחילת השנה בהתאם למס הסופי הצפוי להיות משתלם
25 על ההכנסה השנתית, שיעור המס השולי החל על ההכנסה השנתית והזיכויים שיש
26 לזכות ממנו. בחישוב המס החל מוטל על המעביד המשלם את הכנסת העבודה לבצע
27 חישוב מדויק. לשם כך ממלא כל עובד שכיר בתחילת שנה טופס 101, אשר נועד
28 להעמיד בפני מעבידו תשתית עובדתית רלוונטית לניכוי המס, לרבות לעניין מתן
29 זיכויים. כמו כן ניתנות ההוראות וההסברים המתאימים, במסגרת הוראות
30 מקצועיות של רשות המסים, המאפשרים עריכת חישוב מס שוטף, שאותו ניתן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 55671-01-21 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 55688-01-21 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1 לעדכן ולהתאים במהלך השנה או בסיומה, ככל שישנם שינויים. בין היתר מציין
2 עובד שכיר בטופס 101 את הישוב שבו הוא תושב, על מנת שיהיה באפשרותו לקבל
3 באופן שוטף, מדי חודש בחודשו, את הזיכוי ממס, על פי סעיף 11 בפקודת מס
4 הכנסה או על פי סעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת, לפי העניין, על אף שהזיכוי
5 מותנה בתושבות בישוב המוטב בכל שנת המס, עובדה העתידה להתברר אופן סופי
6 רק בתום שנת המס.
- 7 46. אף שהזיכוי ממס על פי סעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת הוא ייחודי
8 בדרישותיו, לעומת הזיכוי ממס המוענק על פי סעיף 11 בפקודת מס הכנסה, לא
9 קיימת הוראה חוקית או מנהלית שלפיה אין להעניק את הזיכוי ממס באופן שוטף,
10 בד בבד עם ניכוי המס החודשי, וכפועל יוצא לגבות במהלך השנה מהעובדים
11 השכירים מס ביתר.
- 12 47. בחקירתו הנגדית אישר פקיד השומה כי מרבית השכירים באילת מקבלים את
13 הזיכוי ממס מדי חודש בחודשו (פרוטוקול הדיון מיום 29.5.2023, עמ' 24 שורות
14 27-29; עמ' 25 שורות 10-17; 22-28; עמ' 27 שורה 5). גם הראיות שהציגו
15 המערערים, בדמות תלושי שכר של עובדים שכירים אחרים העובדים באזור
16 המוטב, מלמדות על כך שהעובדים השכירים באזור המוטב, רובם ככולם, מקבלים
17 את הזיכוי ממס במהלך השנה באופן שוטף, בעת ניכוי המס ממשכורתם החודשית,
18 כפי שכלל תושבי הישובים המוטבים בכלל הארץ, הזכאים לקבלת זיכוי ממס על
19 פי סעיף 11 בפקודת מס הכנסה, מקבלים את הזיכוי ממס מדי חודש בחודשו באופן
20 שוטף.
- 21 48. למותר לציין כי לא הוצגה לפני הוראה חוקית, אף לא הנחיה מנהלית, המבארת
22 למעבידים או לעובדים השכירים עצמם כי את הזיכוי ממס יש להעניק באופן חלקי
23 בלבד, בנסיבות שבהן מתבצעת העבודה בחלקה מחוץ לאזור המוטב, ומה הם
24 המבחנים או הקריטריונים לקביעת חלקיות העבודה והיקף ההטבה. בטופס 101,
25 שאותו ממלא כל עובד שכיר בתחילת שנה, הטופס המשמש כאמור כבסיס לניכוי
26 המס, לא נדרש העובד השכיר תושב אילת לפרט האם מבוצעת עבודתו, כולה או
27 חלקה, באזור המוטב, או מה היקף העבודה המבוצעת באזור המוטב.
28
29

פטור מהגשת דוח



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 55671-01-21 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 55688-01-21 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1 49. לצד תכלית הבטחת הקדמת גביית המס למועד קבלת התשלום, נועד מנגנון ניכוי
2 המס במקור מהכנסתם של עובדים שכירים ליתר את חובת הגשת הדוח השנתי,
3 שכן המס שבו מחוייבת ההכנסה מנוכה בשוטף באופן מלא, ועל כן פוטרות **תקנות**
4 **מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988** את העובד מהגשת דוח
5 על הכנסתו (למעט בעלי הכנסות גבוהות), מבלי להתנות את הפטור מהגשת הדוח
6 בניכוי המס, כולו או חלקו, על ידי המעסיק.
- 7 50. מטבע הדברים אין בידי פקיד השומה אפשרות לבדוק את כלל הדוחות של כל
8 מקבלי ההכנסה, והסדרים שלובים אלו; ניכוי מלוא המס במקור ופטור מהגשת דין
9 וחשבון שנתי, המהווים את הבסיס לגביית המס מעובדים שכירים שהכנסתם היא
10 הכנסה לפי סעיף 2(2) בפקודת מס הכנסה, מאפשרים לפקיד השומה להתרכז
11 בדוחות נישומים שהמס על הכנסתם אינו מנוכה בהכרח במקור או שיש להם
12 הכנסה ממקורות שונים.
- 13 51. הפרקטיקה שלפיה עושה המעביד דין לעצמו, ונמנע מלהעניק זיכוי ממס במהלך
14 השנה, ומחייב את העובד לשלם במהלך השנה מס ביתר, ולפנות בתום השנה באופן
15 עצמאי לפקיד השומה ולהגיש דוח, אינה תואמת את ההסדר החוקי ואת האיזון
16 הנערך בו, אשר נועד כאמור להבטיח, מצד אחד, את הקדמת גביית המס; מצד שני
17 תשלום מס אמת ומניעת פגיעה בעובד במהלך השנה; ומצד שלישי, לפטור את
18 העובד מהגשת דוח שנתי לפקיד השומה, הכרוכה בחיכוך שנתי עם פקיד השומה
19 ומחייבת לעיתים היעזרות בגורמי מקצוע או פנייה לבית המשפט, בעלויות
20 השוחקות את הטבת המס הניתנת בדמות הזיכוי.
- 21 52. יתכן שמקורה של הפרקטיקה האמורה, שאינה עולה כאמור בקנה אחד עם הוראות
22 פקודת מס הכנסה ותקנותיה, בהליך המשפטי שהתקיים בעבר בין המעביד לפקיד
23 השומה בעקבות הוצאת שומת ניכויים, ב-10-05-41293 (ב"ש) **מפעלי תובלה בע"מ**
24 **נ' פקיד שומה אילת** (מיום 24.12.2012) (להלן: "**פרשת מפעלי תובלה**"), כפי שטענו
25 המערערים.
- 26 53. מעיון בצו השומה אשר צורף להודעת הערעור שהוגשה בפרשת מפעלי תובלה עולה
27 כי הצו לשנות המס 2003-2007, עסק ביישום הוראת סעיף 12 בחוק אזור סחר
28 חופשי באילת ובהטבת המס למעסיק, היינו, במס שנוכה במקור משכר העובדים
29 ונותר בידי מפעלי תובלה. צו השומה לא עסק כלל בזיכוי ממס שניתן לעובדים לפי
30 סעיף 11 בחוק האמור. גם מתצהיר עדות ראשית מטעמו של פקיד השומה שהוגש



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-01-55671 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 21-01-55688 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1 באותו הליך, מהצרופות לתצהיר וכן מפסק הדין, ניתן ללמוד כי חרף הביקורת
2 היסודית שנערכה באותה פרשה, וחרף הטענה של פקיד השומה כי עבודת הנהגים
3 נעשית בעיקרה מחוץ לתחום האזור המוטב, לא שלל פקיד השומה באותה פרשה
4 את הזיכוי ממס שניתן לעובדים.
- 5 **54.** לעניין סעיף 12 בחוק אזור סחר חופשי באילת קבע פקיד השומה בנימוקי צו השומה
6 בפרשת מפעלי תובלה כי מפעלי תובלה אינה "מעסיק תושב תחום העיר אילת", אף
7 לא "תושב אזור אילת". פורט כי אין למפעלי תובלה עסק בתחום העיר אילת; היא
8 לא נרשמה כעוסק באילת לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1976 (להלן: "חוק
9 מס ערך מוסף"); והיא אינה ממלאה אחר הדרישה הקבועה בתקנות אזור סחר
10 חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ו-1985, שכן לא קיים ניהול
11 פנקסים נפרד לגבי הפעילות באילת. עוד נקבע כי עובדי ההובלה אינם מבצעים את
12 העבודה בתחום העיר אילת.
- 13 **55.** בפסק הדין קיבל בית המשפט את עמדת פקיד השומה באשר להטבת המס למעסיק,
14 לאחר שמצא כי לא מתקיימים במפעלי תובלה התנאים לקבלת ההטבה. בין היתר
15 נקבע כי לא הוכחה הטענה של מפעלי תובלה שלפיה מקיים 'סניף אילת' פעילות
16 נפרדת ועצמאית מפעילות הסניף בישוב עומר, שבו ישבה ההנהלה המרכזית;
17 הרווחים שהופקו בסניף אילת נכנסו ל'פולי גדול של החברה המשותף לכל
18 המרחבים של מפעלי תובלה; סניף אילת קיבל ממפעלי תובלה תקציב, באמצעות
19 הסניף בעומר; והעיקר- לא התקיימה הנהלת חשבונות נפרדת לסניף בעיר אילת,
20 שהיא תנאי מהותי והכרחי להכרה בעוסק עוסק אילת. בנסיבות אלו מצא בית
21 המשפט שמפעלי תובלה אינה עוסק תושב העיר אילת, ולפיכך אינה זכאית להטבת
22 מס למעסיק. פסק הדין שניתן בפרשת מפעלי תובלה עסק כאמור בהטבת המס
23 למעסיק, ולא בהטבה לעובד המוקנית בסעיף 11 בחוק האמור.
- 24 **56.** לא ברור מדוע לא העניקה מפעלי תובלה למערערים את הזיכוי ממס בעת שניכתה
25 את המס במקור מהכנסתם, מפעלי תובלה אינה צד בהליך שלפני ולמותר לציין כי
26 קביעות פסק הדין אינן מחייבות אותה. פקיד השומה טען כי אינו יודע מה היו
27 טעמיה של מפעלי תובלה, וכי לא הייתה מניעה שמפעלי תובלה תעניק את הזיכוי
28 ממס באופן שוטף, שכן מלוא המידע מצוי בידה.
- 29 **57.** מפעלי תובלה אכן הנפיקה כאמור אישורים אחידים וזהים בדבר היקף העבודה
30 באזור המוטב ומחוץ לו, הן למערערים, והן לעובדים אחרים שהעידו לפני. כמו כן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-01-55671 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 21-01-55688 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 העניקה כאמור אישורים ספציפיים לביצוע עבודה מזדמנת של מספר ימים בשנה,
2 אשר בוצעה במלואה בתחום האזור המוטב, כפי שהיה לגבי מערער 2. לכאורה היה
3 בידי מפעלי תובלה מלוא המידע המאפשר את מתן הזיכוי ממס באופן שוטף.
4 58. אין להוציא מכלל אפשרות שבהעדר הוראות ברורות מצד פקיד השומה למעבידים
5 בדבר החובה להעניק זיכוי לחלק מההכנסה בלבד, מהם המבחנים לכך ומהו אופן
6 החישוב, לא הייתה למפעלי תובלה וודאות בדבר אופן החישוב שעליה לבצע, יתכן
7 אף שלא היה בידה לבצע את החישוב המורכב שהוצע על ידי פקיד השומה לשם
8 מתן הזיכוי. אין להוציא מכלל אפשרות שהיחס שנקב באישורים שנתנה מפעלי
9 תובלה לעובדיה, באשר להיקף העבודה שבוצעה באזור המוטב ומחוץ לו, מבוסס
10 על תחשיבו של פקיד השומה שנערך למפעלי תובלה בעבר, לצורך חישוב הטבת המס
11 למעסיק, ויתכן שהוא אינו מקובל על מפעלי תובלה, או שכאמור אינה יודעת כיצד
12 ליישמו.
13 59. פקיד השומה מצדו אמנם לא הורה לכאורה למפעלי תובלה להימנע ממתן הזיכוי
14 באופן שוטף, ואולם הוא לא פרסם הוראה ברורה בדבר עמדתו בעניין מתן הזיכוי,
15 הוא אף נמנע מלערוך ביקורת למפעלי תובלה, או מלהוציא לה שומת ניכויים, אף
16 שבמשך מספר שנים מגישים עובדיה של מפעלי תובלה דוחות לשם קבלת החזר מס
17 בגובה הזיכוי.

דוח מקוצר

18
19
20 60. פקיד השומה טען כאמור כי שומות הכנסתם של המערערים הן שומות עצמיות,
21 הואיל והוא קיבל את הדוחות המקוצרים שהגישו המערערים, ולא ערך ביקורת או
22 שומות.
23 61. סעיף 145 (א) בפקודת מס הכנסה קובע כדלקמן:

24 (א) (1) מסר אדם דו"ח לפי סעיף 131, יראו את הדו"ח כקביעת
25 הכנסה בידי אותו אדם (להלן - שומה עצמית) ופקיד השומה ישלח
26 לו הודעה בדבר סכום המס שהוא חייב בו על פי הדו"ח; דין הודעה
27 כאמור כדין הודעת שומה לפי סעיף 149;

28 (2) פקיד השומה רשאי, תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה
29 נמסר לו הדו"ח, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:

30

31 (א) לאשר את השומה העצמית;

32 (ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 55671-01-21 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 55688-01-21 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין
2 ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח
3 שהדו"ח אינו נכון; שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה
4 בהתאם להסכם שנערך עם הנישום;

5
6 (א2) פקיד השומה רשאי, ביוזמתו או לבקשת הנישום, תוך שנה
7 מתום התקופה האמורה בפסקה (2), לתקן כל טעות שנפלה בחישוב
8 הניכויים, הזיכויים או הפטורים בשומה לפי פסקה (2)(ב), אם
9 שוכנע שמדובר בטעות חשבונית;
10 (3) על אף האמור בפסקה (1), רשאי פקיד השומה, תוך ששה
11 חדשים מיום קבלת דו"ח שהוא שומה עצמית, לעשות כמפורט להלן,
12 ויוסיפו לראות את הדו"ח כשומה עצמית גם לאחר שפקיד השומה
13 עשה כאמור:

14 (א) לתקן טעות חשבון שנפלה בדו"ח;
15 (ב) ליישם הוראות כל דין החלות על הנישום בהיותו חייב
16 בניהול פנקסי חשבונות לשנת מס פלונית או לחלק ממנה ולא
17 ניהלם, או שניהלם רק בחלק מהתקופה שבה היה חייב
18 לניהלם, או לא ביסס את הדו"ח שלו על פנקסי החשבונות;
19 (ג) ליישם הוראות כל דין החלות על הנישום לאחר שנקבע
20 בקביעה סופית כי פנקסיו אינם קבילים; לענין זה, "קביעה
21 סופית" - קביעה שאין עוד עליה זכות ערר או ערעור.
22

23
24 62. עיון בסעיף מלמד כי השומה העצמית מבוססת על הדוח שהגיש הנישום בהתאם
25 לעמדתו באשר להכנסתו ולמס החל עליה, לרבות הזיכויים שלהם הוא זכאי, כפי
26 שנקבע במפורש בסעיף קטן (א)(1). התיקונים שרשאי פקיד השומה לערוך בדוח,
27 אשר אינם פוגעים במעמדו של הדוח כשומה עצמית, הם ספורים, ושומרים
28 לרשימה סגורה של מצבים אשר ננקבו במפורש בפסקה (3): **טעות חשבון; יישום**
29 **הוראות הדין על מי שלא ניהל ספרים; או יישום הוראות הדין על מי שנקבע לגביו**
30 **בקביעה סופית כי פנקסיו אינם קבילים**. אף אחת מחלופות אלו של התערבות
31 פקיד שומה בדוח העצמי אינה מתקיימת בענייננו. פקיד השומה רשאי כמובן
32 להפעיל את שיקול דעתו ולשום את השומה על פי מיטב שפיטתו, ולשם כך הוא
33 רשאי לערוך ביקורת (או להימנע מעריכתה), לדרוש מסמכים או ליישם את הוראות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-01-55671 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 21-01-55688 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 הדין בהתאם לעמדתו. עצם הימנעותו של פקיד השומה מעריכת ביקורת אינה
2 המבחן לסיווג השומה כשומה עצמית.
3 63. הנישום רשאי אפוא להגיש לפקיד השומה דוח מקוצר ולבקש את מלוא הזיכוי
4 ממס, ככל שהוא חושב שמלוא הזיכוי מגיע לו.
5 64. התמונה המתקבלת מעדויות המערערים ועדיהם היא כי המערערים נדרשו על ידי
6 פקיד השומה לצרף לדוחות המקוצרים שהגישו אישור מהמעביד על היקף העבודה
7 באזור המוטב, ולכל הפחות הונחו לעשות כן, כך שלא היה באפשרותם לבקש את
8 הטבת המס במלואה. בנסיבות אלו לא מדובר בשומות עצמיות, על כל המשתמע
9 מכך, לרבות לעניין תיקון השומה לבקשת המערערים, מכוח סמכותו של המנהל על
10 פי סעיף 147 בפקודת מס הכנסה, ולרבות לעניין הזכות להגשת ערעור.
11

סיכום ביניים

12
13 65. הפרשנות המצמצמת לתנאי ה'הכנסה שהופקה או נצמחה' באזור המוטב, כאמור
14 בסעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת, שבה בחר פקיד השומה, לא רק שאינה
15 עולה בקנה אחד עם תכליותיו של חוק אזור סחר חופשי באילת, היא אף אינה
16 מתיישבת עם העקרונות הכלליים של פקודת מס הכנסה.
17 66. בראש ובראשונה מחייבת פרשנות זו מנגנון מורכב וקשה ליישום, המאתגר, כפי
18 הנראה, את מנכי המס ואת פקיד השומה כאחד, בעוד שהעקרונות הכלליים
19 העומדים בבסיס השיטה, במיוחד אלו של ניכוי המס במקור, מחייבים בהירות
20 וודאות באשר להוראות, הסדרים פשוטים ליישום, מבלי לחייב את המעביד, העובד
21 (או את פקיד השומה עצמו), לבדוק בכל יום ביומו ובכל שעה ושעה היכן בוצעה
22 עבודתו של העובד, האם באזור המוטב אם לאו.
23 67. לא נעשה כל ניסיון לפשט את המנגנון באמצעות הנחייה מנהלית, לבארו או
24 להבהירו לשם השגת הוודאות. בחקירתו הנגדית השיב פקיד השומה לגבי אחד
25 מתלושי השכר של נהג העובד בתנאי עבודה דומים לשל המערערים, כי תיק מעסיקו
26 מתנהל במשרד שומה אחר, דברים המלמדים לכאורה כי פקידי שומה אחרים כלל
27 אינם מיישמים מדיניות זו. לא ברור מתי אומצה פרשנות זו של פקיד השומה לסעיף
28 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת, לא הוצגו לפני פסקי דין אשר דנו בעבר בסוגיה,
29 ובפרשת מפעלי תובלה עסק צו השומה לכאורה בהטבת המס למעסיק בלבד, ולא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-01-55671 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 21-01-55688 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

1 שלל את הזיכוי ממס להכנסתם של נהגים אשר חלק מעבודתם מבוצע מחוץ לאזור
2 המוטב.
3 68. התוצאה של הפרשנות המצמצמת לסעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת, שבה
4 בחר פקיד השומה, לעניין הפגיעה בעקרונות הכללים של דיני המס, בולטת בעניינם
5 של המערערים בנקודות הבאות: **אפליה** לכאורה לעומת מרביתם של העובדים
6 השכירים באזור המוטב, אשר מקבלים את ההטבה במלואה גם אם במהלך
7 עבודתם הם יוצאים מגבולות האזור המוטב; הימנעות המעביד ממתן הזיכוי ממס
8 באופן שוטף במהלך ניכוי המס במקור, המובילה לגביית מס ביתר, מבלי שפקיד
9 השומה מתערב בכך; חיכוך חוזר ונשנה של עובדים שכירים, מדי שנה בשנה, עם
10 פקיד השומה, לצורך הגשת דוח מקוצר, או הימנעות מבקשת החזר מס בגובה
11 הזיכוי בשל הקשיים הכרוכים בכך; הגשת דוח מקוצר בהתאם להנחיות פקיד
12 השומה, ופגיעה בזכות העובד להגיש ולקבל שומה עצמית לקבלת מלוא ההטבה,
13 בשל הדרישה לקבלת אישור מהמעביד; הצורך שנוצר להתארגנות של העובדים
14 ופניה מרוכזת ליעוץ משפטי ולהליכים משפטיים, הפוגמים בהכרח בהיקף ההטבה;
15 הצורך של פקיד השומה לשום שומות לפי מיטב שפיטתו בתיקיהם של עובדים
16 שכירים, לגבי סכומים נמוכים, על פני טיפול בתיקים אחרים.
17 69. כל אלו אינם עולים לטעמי בקנה אחד עם העקרונות המעוגנים בפקודת מס הכנסה,
18 **והתוצאה היא סיכול קבלת ההטבה, או צמצומה בשל הצורך להזדקק לסיוע**
19 **משפטי, וכן אפליה פסולה בין המערערים לבין עובדים שכירים אחרים, במשק**
20 **בכלל ובעיר אילת בפרט, שאין להסכין עמה.**

21

המבחנים להתקיימות התנאי של מקום הפקת ההכנסה

23 70. חרף התכלית השונה של דיני מיסוי בינ"ל והטבות המס באזור סחר חופשי באילת,
24 מעניינת התייחסותה של רשות המסים לפטור ממס הקבוע בסעיף 14 בפקודת מס
25 הכנסה, המוענק ל'הכנסה מעורבת' של עולה חדש או תושב חוזר, אשר בוצעה
26 בחלקה בישראל ובחלקה מחוץ לישראל. בחוזר מס הכנסה מס' 1/2011 "הקלות
27 **במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 – חלק א"** (18.1.2011)
28 הוצע להבחין לעניין 'הכנסה מעורבת', בין הכנסה **שבוצעה** בישראל לבין הכנסה
29 **שבוצעה** מחוץ לישראל "לפי יחס מספר ימי עסקים בהם שהה היחיד במהלך
30 **השנה מחוץ לישראל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה**". חלוקת ההכנסה המעורבת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-01-55671 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 21-01-55688 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1 בדרך זו יושמה בצו השומה אשר נדון בפרשת תלמי ואושרה בפסק הדין, תוך שבית
2 המשפט מציין את עמדת פקיד השומה שלפיה מוקנית "לנישום האפשרות להציג
3 בפני פקיד השומה דרך חישוב אחרת. כן הציבה רשות המיסים סייג המתייחס
4 למצב בו "טיב פעילותו של היחיד מחוץ לישראל טפל ביחס לפעילותו בישראל",
5 שאז ההכנסה נחשבת ככזו שהופקה במלואה בישראל".
- 6 71. עוד אזכיר את ע"מ בר רפאל נ' פקיד שומה חולון (מיום 16.9.2012) (להלן: "פרשת
7 רפאל"), פרשה שבגדרה דן בית המשפט בחיובו במס של טייס העובד בטיסות
8 בינ"ל, ושאליו הפנה המשיב בסיכומיו בהסכמה. באותה פרשה נקבע כי "על פי רוב
9 המקום בו בוצעה העבודה הינו המקום שסיפק את התשתיות השלטוניות
10 המאפשרות את הפקת ההכנסה. מקום ביצוע העבודה הוא המקום אליו חב
11 הנישום את נאמנותו הכלכלית".
- 12 72. בעניין העולים החדשים והתושבים החוזרים אימצה כאמור רשות המיסים מבחן
13 כמותי הבוחן את מקום ביצוע העבודה, אלא שמדובר בימי עסקים שלמים
14 ובתקופות ארוכות, ולא במספר שעות מדי יום. מבחן זה הגיון רב בצדו בהקשר של
15 מיסוי בין לאומי, המגדיר מלכתחילה את התושבות (בישראל או מחוץ לישראל)
16 בהתאם למספר ימי שהיה בארץ, ולאור מארג ההוראות בנושא מיסוי בינלאומי,
17 לרבות אלו הקבועות באמנות המס, המורות באיזו מדינה תהיה ההכנסה חייבת
18 במס. מבחן זה הגיון רב בצדו גם לאור תכליתו של סעיף 14 בפקודת מס הכנסה,
19 ליצור ניטרליות מבחינת חבות המס, לתקופת הסתגלות זמנית, כפי שפורט בפרשת
20 תלמי.
- 21 73. לא כך הוא לעניין הכנסת עבודה ש'הופקה או נצמחה' באזור המוטב, שלגביה
22 תכלית ההטבה היא עידוד עבודה באזור המוטב, במיוחד בשעה שמדובר בעבודה
23 המבוצעת מדי יום באזור המוטב, ואשר במהלכה יוצא העובד מגבולותיו של האזור
24 המוטב למספר שעות. מטבע הדברים עשויה עבודה באזור המוטב להיות כרוכה
25 ביציאה ממנו, לשם יציאה לשיבות, שינוע סחורות, הסעת תיירים, ייצוג בבית
26 משפט וכיוצ"ב. הדברים נכונים, ובולטים במיוחד בשעה שמדובר בעבודה המצויה
27 בליבת תכלית ההטבה, כמו בענייננו.
- 28 74. פקיד השומה לא הציג כאמור הוראת ביצוע בעניין ההטבה לפי חוק אזור סחר
29 חופשי באילת, כדוגמת הוראת הביצוע שנקבעה לעניין העולים החדשים והתושבים
30 החוזרים, או הנחייה מנהלית אחרת שניתנה למעבידים באשר למתן זיכוי ממס על



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-01-55671 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 21-01-55688 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1 חלק בלבד מההכנסה, בשעה שחלקה של העבודה בוצע בתחום האזור המוטב
2 וחלקה מחוץ לאזור.
3 75. בשים לב לנוסח חוק אזור סחר חופשי באילת, ולשם הבטחת מימוש תכליותיו
4 ותכלית העקרונות העומדים בבסיס שיטת המס, ומנגד, כדי למנוע שימוש לרעה,
5 ניתן להיעזר במספר מבחנים לקביעת גדריה של הכנסת עבודה שהופקה או נצמחה
6 באזור המוטב, או שבוצעה באזור המוטב, אשר אינם מהווים רשימה ממצה.
7 76. הראשון שבהם, **מבחן הטפלות**, (אשר הוזכר בהוראת הביצוע לעניין הכנסת עולים
8 חדשים ותושבים חוזרים), מעגן את העיקרון שלפיו 'הולך הטפל אחר העיקר', וככל
9 שהעבודה מתבצעת בתחום האזור המוטב, והיציאה "טפלה" מבחינת היקפה
10 לעבודה באזור המוטב, כגון יציאה מדי פעם לישיבות אקראיות, או לנסיעות
11 מזדמנות, הרי שיש לראות את העבודה כאילו הופקה ונצמחה במלואה בתחום
12 האזור המוטב. מבחן זה הוזכר במובלע על ידי פקיד השומה בסיכומיו (סעיף 34),
13 בדמות הטענה כי לא מדובר בעניינינו בעבודה אשר מבוצעת כולה באזור ההטבה,
14 אשר במסגרתה נדרש העובד מדי פעם לצאת באופן אקראי או מזדמן אל מחוץ
15 לאזור ההטבה, אלא ביציאה קבועה.
16 77. בחקירתו הנגדית השיב פקיד השומה לשאלה האם הכנסתו של עובד בפקיד השומה
17 המגיע להעיד בבית המשפט המחוזי בבאר שבע נחשבת כהכנסה שהופקה מחוץ
18 לאזור המוטב, והשיב כי -
19 **"... בעצם אם אני נמצא פה ונמצא בבאר-שבע ומעיד בבאר-שבע אבל**
20 **העבודה שייכת לאילת אני מבצע אותה באילת. האם העמסת הכימיקלים**
21 **בוצעה באילת? אני שואל."**
22 (פרוטוקול הדיון מיום 29.5.2023, עמ' 30, שורות 24-26). נראה כי תשובה זו היא
23 יישום של מבחן הטפלות, ואכן בנסיבות שכאלו יש לראות את מלוא ההכנסה כאילו
24 הופקה ונצמחה באזור המוטב. (אציין במאמר מוסגר כי נוכח תכליותיו של חוק
25 אזור סחר חופשי באילת, אינני סבורה כי יש לפרש את **מבחן הטפלות** באופן כה
26 מצמצם, כפי שהוצע על ידי פקיד השומה, לנסיבות של יציאה מזדמנת או אקראית
27 בלבד מתחום האזור המוטב).
28 78. **המבחן השני**, מבחן מקום הביצוע של **עיקר העבודה**, מבחן כמותי בעיקרו, בוחן
29 את המקום שבו מבוצעת **'מרבית העבודה'**, האם באזור המוטב, אם לאו. **המבחן**
30 **השלישי**, מבחן מקום **'מרכז העבודה'**, שהוא מבחן מהותי בעיקרו, בוחן את



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 55671-01-21 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 55688-01-21 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני :

- 1 המקום שמירב הזיקות מתקיימות לגביו, או בלשון פסק הדין בפרשת רפאל,
2 המקום שלו **חב הנישום את נאמנותו הכלכלית**. בהתקיים אחד ממבחנים, כאשר
3 **'עיקר העבודה'** או **'מרכז העבודה'**, באזור המוטב, יש לראות את ההכנסה במלואה
4 כאילו הופקה ונצמחה במלואה באזור המוטב, וכפועל יוצא יש להעניק את הזיכוי
5 על מלוא ההכנסה, וזאת כדי להבטיח את תכליות חוק אזור סחר חופשי באילת
6 ופקודת מס הכנסה כאחד.
- 7 79. גם בע"מ 53151-01-12 **ישרוטל ניהול מלונות (1985) נ' פקיד שומה אילת** (מיום
8 28.5.2013) שם קיבל בית המשפט את פרשנות פקיד השומה לעניין סעיף 12 בחוק
9 אזור סחר חופשי באילת, העוסק כאמור במפורש במקום **ביצוע** העבודה, ולא
10 במקום שבו הופקה, **"כמקום העיקרי והמרכזי שבו הוא [העובד] מבצע את עבודתו**
11 **עבור המעביד"** (עמ' 6 בפסק הדין, שורות 15-16)."
- 12 80. בסיכומיו (סעיף 22) טען פקיד השומה כי עבודתם של המערערים שלובה באופן
13 בלתי ניתן להפרדה בפעילות כלכלית משמעותית ומהותית שמיקומה הקבוע בים
14 המלח. כל אלו מעידים, לטעמו של פקיד השומה, כי חלק מהותי וקבוע בעבודתם
15 של המערערים מבוצע באופן יומיומי מחוץ לאזור ההטבה, בדמות הובלת חומרים
16 כימיים כברת דרך של ממש, מנקודת הייצור שבים המלח, אל אזור ההטבה. עוד
17 הוסיף כאמור בסיכומיו (סעיף 34) כי לא מדובר בענייננו בעבודה אשר מבוצעת
18 כולה באזור ההטבה, ואשר במסגרתה נדרש העובד מדי פעם לצאת באופן אקראי
19 אל מחוץ לאזור ההטבה, אלא בעבודה במערך הובלות קבוע ונמשך, המהווה חלק
20 מפעילות כלכלית תעשייתית הממוקמת דרך קבע מחוץ לאזור ההטבה. הודגש כי
21 לא מדובר בנסיבות שבהן יש צורך לעיתים לצאת מאזור ההטבה לשם הבאת חומרי
22 גלם, להוציא סחורה או לשלוח סחורה שהתקלקלה, דוגמא שניתנה בסיכומי
23 המערערים, ולא מדובר באירועים מזדמנים, המחייבים את המערערים, באופן
24 אקראי, לצאת מאזור ההטבה.
- 25 81. יישום מבחנים אלו של **'עיקר העבודה'** ו**'מרכז העבודה'** בענייננו מובילים לכך שיש
26 לראות את כלל עבודתם של המערערים כמבוצעת בעיר אילת, וכפועל יוצא את
27 מלוא הכנסת העבודה שלהם כמופקת באזור המוטב, ולפיכך זכאי המערערים
28 לזיכוי מהמס החל על כלל הכנסת העבודה שלהם.
- 29 82. מבחינת המבחן הכמותי, מבחן **'עיקר ההכנסה'**, גם לשיטתו של פקיד השומה
30 מבוצעת מרבית העבודה, בהיקף של 60%, בתחום האזור המוטב. יצוין כי מערער



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-01-55671 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 21-01-55688 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

- 1 הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי למיטב ידיעתו מקור הקביעה של 60% בלבד
2 באזור המוטב מקורה בשומה שנקבעה למפעלי תובלה בעבר, אשר בחנה את
3 הטכומטר ומערכת האיכון במשאית, וקבעה את היחס בהתאם לחלק היחסי של
4 מסלול הנסיעה המצוי בתוך האזור המוטב. לא למותר לציין כי לא ברור בנסיבות
5 האמורות מדוע יש לנטרל את ימי החופשה וסופי השבוע, ומדוע יש לייחס גם לימים
6 אלו את היחס האמור.
- 7 83. אשר למבחן האיכותי, אף הוא מתקיים בענייננו. המערערים פירטו בתצהיר עדותם
8 הראשית כי סידור העבודה שלהם מתבצע בעיר אילת, ומשאיתם חונה באילת. מדי
9 יום יוצאת המשאית מאילת לנסיעה בקו אילת סדום אילת, וחוזרת לעיר אילת.
10 הסחורה שאותה הם משנעים מובלת לנמל אילת, נפרקת שם ומיוצאת ללקוחות
11 המצויים מחוץ לישראל.
- 12 84. את עיקר העבודה יש לבחון מנקודת המבט של העובד, ולא מנקודת מבטו של
13 המעביד, כפי שהציע פקיד השומה, בוודאי לא של הקונצרן. מבחינת המערערים אין
14 כל נפקות לשאלה היכן מיוצרת הסחורה שאותה הם משנעים לנמל אילת, האם
15 המעביד מנהל מערכת חשבונות נפרדת או סניף נפרד, או שמא הוא חלק מקבוצה
16 שפעילותה גם מחוץ לאזור המוטב. מבחינת תכלית ההטבה המוענקת בחוק אזור
17 סחר חופשי באילת, לעודד את הסחר הבינלאומי, עיקר העבודה, שהיא השינוע של
18 סחורה לשם ייצואה מנמל אילת, גם אם מקורה מחוץ לתחום האזור המוטב, היא
19 עבודה המצויה כאמור בליבת מטרת החוק.
- 20 85. פרשנות זו שלפיה יש לראות את העבודה כאילו הופקה ונצמחה בעיר אילת ככל
21 שמתקיימים המבחנים של ביצוע 'עיקר העבודה' באילת או ש'מרכזה באילת',
22 מתיישבת גם עם הפשטות הנדרשת בהסדרי המס שנקבעו בפקודת מס הכנסה
23 ומכוחה, לשם ייעול הגבייה מאוכלוסייה רחבה, במיוחד הגבייה באמצעות ניכוי
24 המס במקור.
- 25 86. אחזור ואציין, מעבר לדרוש, כי שונים הם פני הדברים לגבי עבודה המבוצעת
26 במלואה בחלק מהשנה באזור המוטב ובחלק מהשנה מחוץ לו. בנסיבות שכאלו אין
27 כל מניעה מקבלת פרשנותו של פקיד השומה שלפיה יינתן הזיכוי ממס לחלק יחסי
28 בלבד מההכנסה השנתית, שהופק או נצמח בחלק השנה שבה בוצעה העבודה באזור
29 המוטב.
30



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כבוד השופטת יעל ייטב

ע"מ 55671-01-21 רוזנברג ואח' נ' פקיד שומה אילת
ע"מ 55688-01-21 ציקלאורי ואח' נ' פקיד שומה אילת

תיק חיצוני:

סיכום

1

2 87. אשר על כן אני סבורה כי יש לראות את הכנסתם של המערערים כהכנסה שהופקה

3 או נצמחה במלואה באזור המוטב, בין היתר בהתאם למבחנים של 'עיקר העבודה'

4 'ומרכז העבודה'. לפיכך אני מקבלת את הערעורים, וקובעת כי השומות לשנים

5 שבמחלוקת יתוקנו כך שהמערערים יקבלו את הזיכוי מהמס החל על מלוא הכנסת

6 העבודה שהייתה להם בשנות המס.

7 88. פקיד השומה ישלם לכל אחד מהמערערים הוצאות משפט, לרבות שכר טרחת עו"ד,

8 בסכום של 25,000 ₪ לכל אחד, וזאת בתוך 30 ימים.

9

10

11

12

13

14

15

ניתן היום, ב' כסלו תשפ"ד, 15 נובמבר 2023, בהעדר הצדדים.

16



יעל ייטב, שופטת

17

18