



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

**ע"מ 62920-08-23 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת**

תיק חיצוני :

**המערערת: בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אלון בלום**

נגד

**המשיב: מנהל אזורי מס ערך מוסף אילת
ע"י ב"כ עו"ד איתן כהן, פרקליטות מחוז דרום-אזרחי**

פסק דין

מבוא

1. ערעור לפי סעיף 83 בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - "חוק מס ערך מוסף") על החלטה אשר בגדרה החליט מנהל מס ערך מוסף אזורי באילת (להלן - "המנהל") לדחות את השגת המערערת על שומת עסקאות שנקבעה לה לתקופה שבין 8/2020 לבין 8/2021.
2. המחלוקת בין הצדדים נסובה על שאלת זכאותה של המערערת להטבות המס על פי סעיף 5(ה) בחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985 (להלן - "חוק אזור סחר חופשי באילת"), ומתמקדת בשתי סוגיות: הראשונה, האם מתקיים במערערת החריג המאפשר את רישומה כתושבת העיר אילת למפרע, כך שתהיה זכאית להטבות המס בתקופה הרלוונטית; והשנייה, האם בפועל רשם המנהל את המערערת כתושבת העיר אילת למפרע, כפי שעולה לכאורה מתעודת רישום עוסק מורשה שהנפיק המנהל למערערת.
3. אקדים ואציין כי לאחר שמיעת טענות הצדדים מצאתי שיש לדחות את הערעור.

העובדות

4. המערערת, חברה קבלנית, רשומה בפנקס הקבלנים בסיווג ג'5. בתקופה שבין 1.3.1996 לבין 1.8.2020 פעלה במסגרת איחוד עוסקים שמספרו 557446929.
5. ביום 23.7.2020 נחתם הסכם בין בעל מניותיה של המערערת מר אמנון בראשי (להלן: "מר בראשי") ושתי חברות שבבעלותו (חברת מורמקס אחזקות בע"מ



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 62920-08-23 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

- 1 וחברת א.א.י.ב. ניהול בע"מ), מצד אחד; לבין מר שחר בית עדה (להלן: "מר בית
2 עדה"), מצד שני.
3 6. מר בית עדה, תושב העיר אילת, היה בתקופה הרלוונטית בעל מניותיה של חברת
4 מגדלי דוד תיירות ומלונאות בע"מ (להלן: "מגדלי דוד"), אשר עסקה בבניית מלון
5 באילת.
6 7. אף שהמערערת טענה כי ההסכם בין מר בראשי לבין מר בית עדה הוא הסכם
7 למכירת מניותיה, עיון בהוראותיו של ההסכם מעלה כי ההסכם עוסק במתן
8 שירותים למר בית עדה בעיר אילת, באמצעותה של המערערת (להלן: "הסכם מתן
9 השירותים"). בגדרו של הסכם מתן השירותים ניתנה למר בית עדה אופציה לרכוש
10 בעתיד את מניותיה של המערערת.
11 כך למשל נקבע בה"ואיל" השלישי, כי המוכר (מר בראשי והחברות שבבעלותו)
12 מעוניין לספק את שירותיו לקונה (מר בית עדה) לרבות העברת מניות המערערת,
13 ככל שהיא תימכר לקונה.
14 בסעיף 4 בהסכם מתן השירותים, שכותרתו "התמורה – הזרמת כספים לכיסוי
15 חובות בינאר", נקבע כי מר בית עדה מתחייב להזרים למערערת סכומי כסף בסך
16 של 2 מיליון ₪ בתוספת מע"מ לכיסוי מלוא חובותיה לצורך המשך פעילותה וזאת
17 ב-13 תשלומים שאחרון בהם ישולם ביום 5.9.2021. עוד נקבע באותו סעיף כי ככל
18 שמר בית עדה יחליט לרכוש את המערערת, בהודעה בכתב שתינתן עד יום 1.3.2021,
19 יתווסף לסכום האמור סך של 800,000 ₪ שישולם ב-4 תשלומים שווים, כאשר
20 האחרון בהם ישולם ביום 5.2.2022.
21 בסעיף 10.7 בהסכם מתן השירותים נקבע כי המוכרת תחתום על הסכם לביצוע
22 וסיום עבודות שלד וגמר בניה של מלון באילת הנבנה עבור מגדלי דוד.
23 **ההליכים המנהליים**
24 8. ביום 1.8.2020, כשבוע לאחר החתימה על ההסכם מתן השירותים, נרשמה המערערת
25 כעוסק מורשה במשרד האזורי של מע"מ ירושלים (לאחר שכאמור הייתה רשומה
26 במשך שנים רבות קודם לכן במסגרת איחוד עוסקים).
27 9. לאחר שהתברר למנהל שהמערערת מדווחת על עסקאות פטורות ממס ערך מוסף,
28 נערכה על-ידי המנהל ביקורת בספריה ביחס לתקופה שבין אוגוסט 2020 לבין
29 אוגוסט 2021.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 23-08-62920 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

10. ביום 17.6.2021 שלח המנהל למר בראשי ולמשרד רו"ח שילה אברהם ברק דרישה
להמצאת מסמכים לצורך עריכת הביקורת.
11. ביום 22.7.2021, שונתה כתובתה של המערערת (בהתאם לנתוני רשם החברות)
מרחוב בית הדפוס 22 ירושלים לרחוב שוהם 17 באילת, שהיא כתובת מגוריו של
מר בית עדה.
12. ביום 5.8.2021, התקיים למערערת שימוע לקראת הוצאת שומה, וביום 21.11.2021
הוגשה למנהל לראשונה בקשה להעברת התיק של המערערת ממשרד אזורי מע"מ
ירושלים למשרד אזורי מע"מ אילת. ביום 6.3.2022 הומצאו למערערת נימוקי
שומת העסקאות (בשלב א') ושוברי התשלום, וביום 20.4.2022 הגישה המערערת
השגה על שומת העסקאות על-פי סעיף 82 בחוק מס ערך מוסף.
13. ביום 24.6.2022 הועבר תיק המערערת ממשרד אזורי מס ערך מוסף בירושלים
למשרד אזורי מס ערך מוסף אילת, וזאת לאחר שנערכו על-ידי המנהל בדיקות
בעניין בקשתה ונמצא כי המערערת עומדת בתנאי התושבות הקבועים בחוק אזור
סחר חופשי באילת. בד בבד עם העברת תיקה למשרד המנהל האזורי באילת שלח
המנהל למערערת תעודת עוסק מורשה חדשה. בתעודה החדשה נרשמו פרטיה
המעודכנים של המערערת, ובכלל זה כתובת העסק במשרד האזורי אילת. בתעודה
צוין כי תאריך הרישום של המערערת הוא 1.8.2020.
14. ביום 15.2.2023 נערך דיון בהשגה, והיא נדחתה ביום 2.4.2023. מכאן הערעור
שלפני.
ההחלטה בהשגה
15. בנימוקי ההחלטה נושא הערעור, מיום 2.4.2023 (להלן: "ההחלטה בהשגה"), ציין
המנהל כי מצא שיש לדחות את השגת המערערת על שומת העסקאות שהוצאה לה.
פורט כי בתקופה המבוקרת התקשרה המערערת עם מגדלי דוד לביצוע עבודות שלד
וגמר לבית מלון באילת, ובגין העסקאות האמורות דיווחה על עסקאות פטורות או
עסקאות בשיעור 0.
16. צוין בהחלטה בהשגה כי מנתוני רשם החברות עולה כי ביום 22.7.2021 שונתה
כתובתה של המערערת מרחוב בית הדפוס בירושלים לרחוב שוהם 17 באילת, וכי
ביום 21.11.2021 התקבלה מהמערערת בקשה להעברת התיק מהמשרד האזורי
בירושלים למשרד האזורי באילת. צוין כי "משבחן משרד מע"מ אילת את מסמכי
החברה כפי שצורפו לבקשה להעברת התיק יחד עם בדיקות שבוצעו, השתכנע



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 23-08-62920 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

- 1 המנהל כי החברה עומדת בתנאי חוק אס"ח לעניין תושבות והתיק הועבר למע"מ
2 אילת ונרשם כעוסק תושב אילת. ביום 26.4.2022 עם השלמת תהליך הרישום
3 במע"מ אילת, הונפקה לחברה תעודת עוסק מורשה (להלן: "יום הפקת
4 התעודה").
- 5 17. בהחלטה בהשגה נסקרו טענותיה של המערערת והוראות החוק הרלוונטיות,
6 והודגש כי במהלך התקופה המבוקרת ניכתה המערערת מס תשומות מחשבוניות
7 שהוצאו לה כדין, עובדה המעידה על כך שהחברה לא ראתה עצמה כעוסק תושב
8 אילת המפיק הכנסות פטורות ממס.
- 9 המנהל התייחס למבחן השליטה והניהול בתקופה המבוקרת, והדגיש כי בעל
10 המניות, מר בראשי, אינו תושב אזור אילת; משרדי המערערת אינם באזור אילת;
11 למערערת אין עובדים או ציוד באילת (פורט כי שני השכירים היחידים של
12 המערערת, מר בראשי ומהנדס, לא היו מעורבים בפעילות המערערת באילת); תיק
13 הניכויים אינו רשום בפקיד שומה אילת; רואה החשבון של המערערת לא היה
14 באילת, החוזים שעליהם חתמה לא נחתמו באילת; וחשבון הבנק שלה לא היה
15 באזור אילת.
- 16 על יסוד הסימנים האמורים שמנה קבע המנהל כי "בתקופה המבוקרת לחברה לא
17 הייתה תשתית עסק באילת, ולפיכך גם אם הייתה פנייה לבקשת רישום באילת
18 סביר כי בקשתה זו הייתה נדחית".
- 19 18. צוין בהחלטה בהשגה כי "מכל הראיות שהצטברו בהליך השומה וההשגה לא
20 מצאתי הצדקה לרישום החברה באופן רטרואקטיבי וזאת בין היתר מהטעמים
21 הבאים: המערערת הנפיקה חשבוניות פטורות ממס ללא בסיס חוקי; קיזזה מס
22 תשומות בדוחות התקופתיים; לא פנתה מיוזמתה לרישום במשרד האזורי באילת;
23 לא ערכה הפרדה בניהול הספרים; זקפה לעצמה הטבות מס שלא הייתה זכאית
24 להן.
- 25 19. צוין כי הטבות המס לפי חוק אזור סחר חופשי באילת מותנות בהתקיימם של
26 תנאים מצטברים, ובבסיסם רישום כעוסק באזור אילת וזיקה ישירה לעיר אילת.
27 כן נקבע שיש לראות את מועד התושבות באילת כיום 26.4.2022, המועד שבו
28 נרשמה המערערת בפועל במשרד האזורי, ולפיכך לא חל סעיף 5(ה) בחוק אזור סחר
29 חופשי באילת על העסקאות הפטורות שעליהן דיווחה, וחל עליהן מס מלא. עוד צוין



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 23-08-62920 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

1 כי לא חלה על שירותי הבנייה שנתנה המערערת תקנה 20א בתקנות אזור סחר
2 חופשי באילת, ועל כן גם לא חל מע"מ בשיעור 0.
3 20. אשר לתעודת העוסק שהציגה המערערת במהלך הדיון בהשגה, צוין כי התאריך
4 1.8.2020 שצוין בתעודה מתייחס למועד הרישום של חברה ברשויות מע"מ,
5 ובענייננו למועד פתיחת התיק במשרד האזורי בירושלים, והוא אינו מהווה ראיה
6 לתחילת פעילותה של המערערת כעוסק באילת.
7 21. בשל הטעמים האמורים נדחתה ההשגה.

תמצית טענות הצדדים

טענות המערערת

10 22. טענתה העיקרית של המערערת הייתה כי היא זכאית להירשם כעוסק תושב העיר
11 אילת באופן רטרואקטיבי, מאחר שהטעם לאי רישומה במועד הוא טעות שנעשתה
12 בתום לב, ומשהתבררה טעותה היא פעלה באופן מיידי לתיקון הרישום. עוד נטען
13 שמבחינה מהותית התקיימו בה תנאי הזכאות לרישום ושהחלטת המנהל ניתנה
14 בחוסר סמכות.
15 23. המערערת פירטה כי מיד לאחר חתימת הסכם מתן השירותים, החליט מר בית עדה
16 להעביר את כל פעילותה של המערערת לאילת ובהתאם להחלטתו התקשרה
17 המערערת עם מגדלי דוד בהסכם לבניית בית-מלון שאותו בנתה מגדלי דוד באילת.
18 הודגש כי מגדלי דוד פועלת באילת בלבד, רשומה כעוסק במשרדי מע"מ אילת, ואף
19 מחזיקה בתעודת עוסק מורשה באילת כדן. בגין עבודות הבניה שאותן ביצעה
20 המערערת שולמה לה התמורה ממגדלי דוד, והיא הוציאה חשבוניות מס פטורות
21 ממס ערך מוסף.
22 24. עם היוודע על פתיחת הביקורת של מע"מ פעלה המערערת להעברת תיק המע"מ
23 שלה לאילת וציינה בפני המנהל כי מדובר בכשל טכני ולא במעשה מכוון. כלל
24 המסמכים הנדרשים לצורך העברת תיק המע"מ לאילת הוגשו למנהל בנובמבר
25 2021 ובמסגרת ההשגה טענה המערערת כי לא זו בלבד שיש לקבל את בקשתה
26 להעברת התיק לאילת אלא יש לאשר את ההעברה באופן רטרואקטיבי מיום
27 תחילת עבודתה באילת, היינו מאוגוסט 2020, סמוך למועד ההתקשרות בינה לבין
28 מר בראשי. נטען כי בקשתה של המערערת אושרה וביום 26.4.22 הוצאה לה תעודת
29 עוסק מורשה באזור אילת שתוקפה מיום 1.8.2020.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 23-08-62920 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

טענות המנהל

- 1
25. המנהל טען מנגד כי לא מדובר בטעות טכנית שנעשתה בתום לב, אלא בהתנהלות
עסקית מודעת, במסגרתה ביקשה המערערת ליהנות מהיתרונות הטמונים בכל
אחד מהמצבים לפי צרכי השעה. הודגש כי תכלית ההתקשרות העסקית בהסכם
מתן השירותים הייתה לאפשר את המשך ביצוע עבודות הבניה בבית המלון באילת
באמצעות המערערת, שהינה בעלת סיווג קבלני ג' 5, בעוד שמגדלי דוד לא הייתה
בעלת הסיווג הנדרש. ההתקשרות עם המערערת הייתה הכרחית לצורך השלמת
הפרויקט ולא לשם רכישת המערערת והעברת פעילותה לעיר אילת.
26. צוין כי מר בית עדה היה בעל פעילות עסקית בעיר אילת והחזיק בחברה הפועלת
בעיר ונוכח ניסיונו העסקי קשה להלום שהוא אינו מודע לדרישות הרישום במע"מ
אילת כתנאי לקבלת הטבות מכוח חוק אזור סחר חופשי באילת. נטען כי אין לשלול
את האפשרות שההימנעות מהשלמת העברת המניות לא הייתה מקרית אלא נבעה
משיקולים עסקיים שכן הסיווג הקבלני התבסס בין היתר על כישוריו, ניסיונו
המקצועי וסיווגו של מר בראשי, וכן על בעלי תפקידים מקצועיים נוספים
במערערת. אין להוציא מכלל אפשרות שהעברת השליטה במערערת הייתה עלולה
לעורר שאלות מצד רשם הקבלנים באשר להמשך תוקפו של הסיווג הקבלני.
27. לחלופין, נטען כי גם אם דובר בטעות בתום לב, בתקופה המבוקרת לא התקיימו
במערערת התנאים הקבועים בחוק לקבלת ההטבה, ולא מתקיים בענייננו החריג
המאפשר רישום רטרואקטיבי. הודגש כי הרישום במע"מ אילת אינו טכני או
פרוצדורלי אלא מהותי וכי ככלל אין מקום לרישום רטרואקטיבי שכן הרישום
נועד, בין היתר, לאפשר לרשויות המס פיקוח אפקטיבי בזמן אמת על פעילותו של
העוסק ועל מתן ההטבות. הודגש כי בתקופה המבוקרת לא הייתה המערערת
רשומה כעוסק תושב אילת; בעל מניותיה מר בראשי לא היה תושב אזור אילת;
משרדה לא היו מצויים באזור אילת; השליטה והניהול לא בוצעו באזור אילת;
למערערת לא היו עובדים בעיר אילת; לא הייתה תשתית עסקית קבועה בעיר
אילת; המערערת לא ניהלה את פעילותה בהתאם לדרישות הדין באשר לעוסק בעל
עסק באזור אילת.
28. הודגש כי המערערת אמנם דיווחה על עסקאות פטורות ממע"מ או בשיעור אפס,
אך בד בבד ניכתה מס תשומות מחשבוניות שהוצאו לה כדין. התנהלות זו מלמדת
על כך שאף המערערת עצמה לא פעלה בזמן אמת מתוך תפיסה שהיא עומדת במלוא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 23-08-62920 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

1 התנאים הנדרשים לעוסק תושב אזור אילת, אלא ביקשה ליהנות מהטבות המס
2 המוקנות לתושב עוסק העיר אילת מבלי שהשלימה את התנאים הנדרשים. לפיכך,
3 לא התקיימו התנאים המהותיים לקבלת ההטבה וממילא אין מקום להחיל את
4 החרג המצומצם שנקבע בפסיקה.
5 29. אשר לתעודת הרישום שהציגה המערערת, מועד הרישום הנקוב בתעודה זו הוא
6 מועד הרישום הראשוני של העוסק במע"מ כעוסק, ובענייננו מדובר במועד יציאתה
7 של המערערת מאיחוד העוסקים ורישומה כעוסק נפרד. לצד תעודת עוסק שאותו
8 הציגה קיימת בידה תעודת רישום נוספת שבה היא רשומה בעיר ירושלים. בשתי
9 התעודות מופיע אותו מועד רישום, האחד בירושלים והשני באילת ולא ניתן להיות
10 רשום כעוסק בשני משרדי מע"מ בו זמנית.

המסגרת החוקית

11
12 30. חוק אזור סחר חופשי באילת מעניק הטבות מס שונות שתכליתן לאפשר לעיר
13 להתחרות בשווקים בין לאומיים, ולעודד את הסחר הבינלאומי והייצור המקומי;
14 את ענף התיירות; ולעודד עובדים להתגורר באילת (ראו דברי הסבר **להצעת חוק**
15 **אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים)**, התשמ"ה-1985, (ה"ח 1747,
16 261); ע"א 3424/01 אהוד בנדר נ' מדינת ישראל- אגף המכס והמע"מ (מיום
17 26.5.2003); ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת (מיום
18 19.12.2007)).

19 31. סעיף 5(ה) בחוק אזור סחר חופשי באילת מעניק פטור מתשלום מס ערך מוסף למתן
20 שירותים באזור אילת, ככל שהשירותים ניתנו בידי תושב אילת, בזו הלשון –
21

22 (ה) מתן שירותים באזור אילת בידי תושב אזור אילת יהא פטור
23 ממס ערך מוסף; ואולם במתן שירותים המתייחסים לעסקה שהיא
24 מכר יינתן הפטור רק אם הנכס מצוי באזור אילת, ובמתן שירותים
25 המתייחסים לאירוע יינתן הפטור רק אם האירוע מתקיים באזור
26 אילת.

27
28 32. הפטור מתשלום מס ערך מוסף מסווג אפוא למתן שירות על ידי תושב אילת בלבד,
29 (אף שהתוצאה היא כי המע"מ יגולגל' לצרכן הסופי שהוא תושב העיר אילת), וזאת
30 בניגוד לפטור ממס ערך מוסף למכר טובין, הקבוע בסעיף 5(ב) בחוק אזור סחר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 23-08-62920 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

1 חופשי באילת, המוענק לכל מכר טובין בעיר אילת, בין אם נמכר על ידי תושב העיר
2 אילת, ובין אם נמכר על ידי מי שלא היה תושב העיר אילת.
3 33. הטעם להבחנה בין הטבת המס למכר טובין לבין הטבת המס שנקבעה למתן
4 שירותים, הוא רצונו של המחוקק לעודד צריכת שירותים מאת נותני שירותים
5 תושבי אילת, על מנת לקדם את הפעילות הכלכלית והמסחרית באילת (ראו גם ע"ש
6 5257/97 בוחבוט נ' מנהל המכס והמע"מ חיפה (מיום 5.1.2000) (להלן: "פרשת
7 בוחבוט"); ועמ"ה 2930-12-16 ארגונית עיצובתפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה
8 (מיום 16.10.2018)).
9 34. תושב אזור אילת מוגדר בסעיף 1 בחוק סחר חופשי באילת כדלקמן-

- 10
11 (1) יחיד שמקום מגוריו הקבוע הוא בתחום העיר אילת או
12 באזור אילת והתגורר שם לפחות שלושה חדשים
13 רצופים לפני שהוא מבקש הטבה לפי חוק זה;
14 (2) חבר-בני-אדם כמשמעותו בפקודה שיש לו עסק
15 באזור אילת – לגבי אותו עסק, בתנאי שנרשם באילת
16 כעוסק לענין חוק מע"מ לגבי העסק האמור ובתנאים
17 אחרים שנקבעו;
18

19 35. בית המשפט העליון עמד בהרחבה על התנאים להכרה בחבר בני אדם כתושב אילת
20 בע"א 9453/10 ישראיר תעופה ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה אילת (מיום
21 10.6.2014) (להלן: "פרשת ישראיר"), וציין שעליו להיות בעל עסק באזור אילת;
22 שעליו להירשם לענין העסק האמור כעוסק במשרד האזורי של מע"מ אילת; וכן
23 שעליו לעמוד בתנאים אחרים שנקבעו.

24 36. התנאים שנקבעו לענין זה בתקנות אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות
25 ממיסים), התשמ"ו-1985 (להלן: "התקנות"), הם:
26 מינוי יחיד תושב אזור אילת לנציג מוסמך (באמצעות המצאת מסמך חתום)
27 הממונה לייצגו לצורך חוק מס ערך מוסף וחוק אזור סחר חופשי באילת (כאמור
28 בתקנה 1(ד) בתקנות). בפרשת ישראיר צוין כי דרישה זו הינה דרישה פרקטית
29 ואמורה לקבוע כתובת ברורה שאליה יוכל המנהל לפנות בכל ענייני החברה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 23-08-62920 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

1 **ניהול ספרים נפרדים** לגבי העסק בעיר אילת, כאמור בתקנה 2(א) בתקנות,
2 הקובעת כי "עוסק תושב אזור אילת, שיש לו עסק או יחידת עסק (להלן- עסק) גם
3 מחוץ לאזור אילת, ינהל פנקסים ורשומות ויגיש דו"חות, לגבי העסק שבאזור
4 אילת, בנפרד מהעסק שמחוץ לאזור אילת". בפרשת ישראיר בואר (בין היתר על
5 יסוד סעיף 55 בחוק מס ערך מוסף), כי כתנאי לרישום נפרד של הסניף באילת מיתר
6 עסקי החברה הרשומים במקום אחר, על העוסק לנהל רישומים חשבונאיים נפרדים
7 של הסניף באילת מיתר עסקי החברה, כך שעליו לבצע את הפרדת הרישומים עוד
8 לפני הרישום כעוסק במשרדי מס ערך מוסף אילת.
9 37. בעניין דרישת הרישום במשרדי מע"מ אילת, ציין בית המשפט העליון בפרשת
10 ישראיר כי בחוק אזור סחר חופשי באילת יצר המחוקק אבחנה ברורה בקביעת
11 התושבות בין יחיד לבין חבר-בני-אדם. בעוד שתושבותו של יחיד נבחנת בהתאם
12 לאינדיקציות המעידות כי אזור אילת הוא "מקום מגוריו הקבוע", ודרישה
13 למגורים שאינם מזדמנים, לגבי חבר-בני-אדם קבע המחוקק כי התנאי הוא רישום
14 במשרד מע"מ האזורי. צוין שהטעם לקביעה האמורה הוא שבעניינו של חבר-בני-
15 אדם קשה יותר לבחון אינדיקציות אובייקטיביות-חיצוניות לתושבות, ומשתמע
16 ממילותיו הברורות של המחוקק, כי רישום אינו רק אינדיקציה, אלא דרישה
17 ממשית לצורך הכרה בתושבות.
18 38. מבחינת **תכליתו** של חוק אזור סחר חופשי באילת הודגש בפרשת ישראיר, אגב
19 סקירה יסודית של ההיסטוריה החקיקתית, כי תכלית החוק הייתה לא רק לגרום
20 לשגשוג כלכלי של העיר אילת, אלא גם למנוע "זליגה" של הטבות המס מחוץ לעיר
21 אילת, זליגה שתוביל להחטאת מטרותו של החוק, ועל כן נקבעו הוראות שיאפשרו
22 פיקוח הדוק על מתן הטבות. הודגש על ידי המשנה לנשיא (כתוארה אז), כב'
23 השופטת מרים בן פורת, כי-

24
25 **"מטרתה של דרישת הרישום היא לאפשר לרשויות מע"מ לפקח על**
26 **היקף ההטבות הניתנות לנישום תושב אזור אילת ולוודא כי ההטבות**
27 **הללו ניתנות רק לנישומים אשר עומדים בתנאי החוק, וכי הן משיגות**
28 **את מטרתן".**
29



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 62920-08-23 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

39. עוד צוין בפרשת ישראייר כי דרישת הרישום כתנאי לקביעת תושבות מעניקה
ודאות, פשטות ויציבות, תכליות העומדות בבסיס דיני המס.
40. בית המשפט קבע בפרשת ישראייר כי ככלל לא יתאפשר רישום רטרואקטיבי
במשרד מע"מ אילת, וצוין, בין היתר, שהתמריץ לרישום המאפשר את הפיקוח הוא
שלילת ההטבת בתקופה שקדמה לרישום, וככל שיתאפשר רישום באופן
רטרואקטיבי, יתאיין התמריץ לרישום בפועל בתחילת ההתעסקות, ובכך תסוכל
היכולת האפקטיבית לפקח על מתן ההטבות בזמן אמת, ועל כן אין מקום לקבל את
הפרשנות שלפיה מרגע שהעוסק נרשם הרי שהוא עומד בדרישת חוק אזור סחר
חופשי באילת גם בדיעבד.
41. הודגש בפרשת ישראייר כי לאור תכלית הרישום ולשון חוק אזור סחר חופשי
באילת המנהל אינו רשאי בדרך כלל לרשום נישומים כעוסקים במע"מ אילת
למפרע, ובדרך כלל יהיה תוקף הרישום מיום הרישום ואילך. יחד עם זאת נקבע כי
מדובר בחזקה הניתנת לסתירה, והחלטת המנהל תהיה כפופה למבחנים והכללים
החלים על החלטות מנהליות, דוגמת סבירות ומדתיות, החובה לפעול ללא שרירות
ומשוא פנים, והחובה לנהוג בהגינות, אשר במקרים חריגים עשויה לחייב את
הרשות לנקוט בצעדים אקטיביים, וזאת לצד השאיפה להטלת מס אמת. כב'
השופטת נאור ציינה כי לאור עקרונות אלו היא מוכנה להניח כי במקרים מסוימים
נתונה למנהל הסמכות לרשום עוסק למפרע במשרדי מע"מ אילת, למשל במצב
דומה לזה הקבוע בסעיף 40א בחוק מס ערך מוסף, במיוחד במקרים שבהם מוכיח
הנישום כי לא נפגעה תכלית הפיקוח וכי אין חשש שההטבות שימשו למטרה שאינה
עולה בקנה אחד עם תכליות חוק אזור סחר חופשי באילת.
42. הודגש בפרשת ישראייר כי נטל ההוכחה מוטל על העוסק, "ויהיה עליו להראות
מאיזה שלב היה זכאי להירשם ומה הסיבה שבשלה נמנע מלהירשם עד לזמן שבו
נרשם בפועל". כמו כן יהיה עליו לשכנע "כי מוצדק לרשום אותו באופן
רטרואקטיבי (וזאת מבלי לקבוע מסמרות בשאלה באילו מצבים יהיה מוצדק
לעשות כן)". בואר כי סביר יותר להטיל את הנטל לבחון מהם התנאים הנדרשים
לקבלת הטבות המס הקבועות בחוק על העוסק, ולא על המנהל, בייחוד כאשר
מדובר בחברה, ששיקולי מס הם חלק מהשיקולים אותם היא שוקלת כשהיא
בוחרת לפעול באילת, ולא אחת היא גם נהנית מייעוץ בעשותה כן.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

**ע"מ 23-08-62920 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת**

תיק חיצוני:

43. בפרשת ישראייר נדון, בין היתר, עניינה של חברה (ר.ד.מ.פ.), אשר לא הייתה
רשומה כעוסק במשרדי מע"מ אילת בתקופת השומה. פורט כי ר.ד.מ.פ. לא הוכיחה
כי ישנה בעניינה הצדקה להכיר בזכאותה באופן רטרואקטיבי, וכי טענתה היחידה
הייתה שבפועל היא לא גבתה מע"מ מלקוחותיה, והיא לא תוכל לגלגל את המס על
לקוחותיה. בית המשפט ציין כי אין די בטענה האמורה, שכן עוסק שאינו גובה מס
מלקוחותיו מבלי לוודא מה הוראות הדין הרלוונטיות, והאם הוא זכאי לעשות כן,
נוטל סיכון. עצם העובדה שהחברה לא ביררה מהן תנאי הזכאות ועשתה דין
לעצמה, והיא מבקשת להכיר בה כמי שעמדה בתנאי החוק רק מאחר ופעלה בתום
לב, מבלי שהצביעה על סיבה ממשית להימנעות מרישום, אינה טענה מספיקה
לרישום למפרע. צוין כי החברה באותה פרשה לא עמדה בתנאי הסעיף, לא מינתה
נציג רשמי, לא ניהלה ספרים נפרדים ולא הגישה דוחות נפרדים. בנסיבות האמורות
לא מצא בית המשפט כאמור הצדקה לרישום ר.ד.מ.פ. כתושבת אזור אילת למפרע.
44. עולה מהמקובץ שהתנאי של רישום כעוסק במשרד האזורי של מס ערך מוסף
באילת הינו תנאי קונסטיטוטיובי לקבלת הטבות מס על פי חוק אזור סחר חופשי
באילת. נוכח תכליתן של ההטבות, והצורך להבטיח פיקוח בזמן אמת על קבלת
הטבות המס לשם מניעת "זליגת" הטבות מס, **הכלל הוא שאין להתיר רישום
למפרע, המסכל את תכלית החוק לאפשר פיקוח הדוק בזמן אמת, ומעודד לנהוג
"שיטת מצליח", העלולה לגרום ל"זליגת" הטבות המס למי שאינו זכאי להן.**

דיון והכרעה

האם זכאית המערערת להרשם למפרע כעוסק במשרד האזורי באילת
45. המערערת לא הייתה רשומה במשרד מס ערך מוסף האזורי באילת בתקופת
השומה, ובקשתה לרישום במשרדי העיר אילת הוגשה רק ביום 21.11.2021.
הבקשה לא הוגשה ביוזמתה של המערערת, אלא בתגובה לתחילת הליכי הביקורת
שערך המנהל. בבקשתה לרישום במשרד האזורי למפרע טענה המערערת כי לא
נרשמה מבעוד מועד במשרד האזורי באילת בשל טעות בתום לב.
46. כפי שצינתי קודם לכן, ההלכה הפסוקה עמדה על כך שהרישום במשרד האזורי
באילת הוא קונסטיטוטיובי, ומהווה תנאי להכרה בחברה כתושבת אילת. **ככלל לא
ירשם עוסק במשרד האזורי למפרע, גם אם טען שמחדלו באי הרישום היה בתום
לב, וגם אם נמצא כי במועד בו ביקש להירשם כעוסק תושב אילת מתקיימים בו**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 23-08-62920 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

1 **התנאים לרישומו במשרד מע"מ אזורי באילת.** בית המשפט הדגיש בפרשת
2 ישראייר את הצורך בפיקוח הדוק בזמן אמת לשם בחינת התקיימות התנאים, כדי
3 למנוע זליגה במתן הטבות המס.
4 **47. עיון בטיעוניה של המערערת מגלה שהיא לא עמדה בנטל המוטל עליה לשכנע**
5 **שהייתה הצדקה לכך שהיא לא נרשמה במועד כנדרש. כמו כן לא עלה בידה**
6 **לשכנע שראוי בענייננו לסטות מהכלל ולרשום אותה כעוסק במשרד האזורי**
7 **באילת למפרע.**
8 **48. המערערת לא הציגה טעם של ממש להימנעותה מלהירשם במשרד מע"מ אזורי**
9 **באילת מבעוד מועד. לאחר ההתקשרות בהסכם למתן שירותים שינתה המערערת**
10 **את אופן רישומה במשרד האזורי בירושלים נרשמה כעוסק עצמאי, אף שבעבר**
11 **הייתה רשומה באיחוד עוסקים. סביר להניח שהיא קיבלה יעוץ לשנות את הרישום,**
12 **ולא ניתן הסבר מניח את הדעת לכך שלא נרשמה מלכתחילה כעוסקת בעיר אילת,**
13 **בעיקר בהינתן העובדה שמר בית עדה הוא תושב העיר אילת, ובעל מניות בחברות**
14 **שונות תושבות העיר אילת. אין להוציא מכלל אפשרות שהמערערת לא נרשמה**
15 **כעוסק תושב אילת בשל שיקולים עסקיים, הקשורים בתנאי ההתקשרות בין מר**
16 **בית עדה לבין מר בראשי, ובשל כך שבתחילה הייתה העברת המניות בגדר אופציה**
17 **בלבד, והמערערת נותרה בבעלות מר בראשי. אין להוציא מכלל אפשרות**
18 **שהמערערת נמנעה מלהירשם במשרד האזורי באילת בשל שיקולים הקשורים**
19 **בסיווג ברשם הקבלנים, כפי ששיער המנהל.**
20

21 **קיומו של עסק בעיר אילת**
22 **49. כזכור, נותן שירותים בעיר אילת יהיה זכאי להטבת המס הקבועה בסעיף 5(ה)**
23 **בחוק אזור סחר חופשי באילת ככל שהוא תושב אילת, ומתקיימים בו התנאים**
24 **הבאים: הוא בעל עסק באזור אילת; הוא רשום לעניין העסק האמור כעוסק**
25 **במשרד האזורי של מע"מ אילת; והוא עומד בתנאים שנקבעו בתקנות.**
26 **50. מעבר לכך שהמערערת לא הייתה רשומה בתקופת השומה כעוסק במשרד האזורי**
27 **במע"מ אילת, היא כלל לא הוכיחה קיומו של עסק בעיר אילת בתקופה האמורה**
28 **והסתפקה בטענה שהיא התקשרה בחוזה עם מגדלי דוד ושכל הכנסותיה היו**
29 **מאותה החברה, שהיא תושבת העיר אילת, אשר בנתה בעיר בית מלון.**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 62920-08-23 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

51. הגדרת תושב אזור אילת בסעיף 1 בחוק מס ערך מוסף, לעניין חבר- בני- אדם, אינה
מסתפקת בהפקת הכנסות בעיר אילת, אלא דורשת במפורש גם **קיומו של עסק
בעיר אילת**. לשם קביעת **התקיימותו של עסק** בעיר אילת אין די אפוא **בהפקת
הכנסה** בעיר אילת או בעצם **מתן שירות** בה.
מאחר שאין די בעצם מתן שירות באילת או בקיומן של הכנסות המופקות בעיר
אילת כדי לעמוד בתנאי הדורש **קיומו של עסק** בעיר אילת, נקבעו בתקנה 20א
בתקנות הטבת מס בדמות מס בשיעור אפס (המאפשר את קיזוז מס התשומות),
לנותני שירותים שאינם תושבי אילת, בעלי מומחיות ספציפית הנחוצה באילת,
על מנת ליצור עבור נותני שירותים נחוצים תמריץ למתן שירותים בעיר אילת
(בעיקר בתחום המלונאות), חרף העובדה שהטבת המס תגרום לתחרות בתושבי
אילת. (מעבר לדרוש אציין כי בהחלטה בהשגה נכתב במפורש שהמערערת אינה
זכאית להטבות על פי ההוראה האמורה).
52. המאפיינים **לקיומו של עסק** בעיר אילת לא נדונו בפרשת ישראיר, שכן די היה
באותה פרשה באי התקיימות תנאי הרישום והעדר הצדקה לרישום למפרע כעוסק
בעיר אילת לשם שלילת ההטבות.
53. בהחלטה בהשגה הצביע המנהל על כך שבתקופת השומה לא נמצאו סממנים
המעידים על קיומו של עסק בעיר אילת: בעל המניות היחיד במערערת בשנת המס
היה מר בראשי, שאינו תושב העיר אילת; משרדה הרשום של המערערת היה
בירושלים; למערערת היו שני עובדים בלבד: מר בראשי ומהנדס, שניהם אינם
תושבי אילת; תיק הניכויים של המערערת לא היה בעיר אילת, והמערערת לא
ביקשה, וממילא לא קיבלה, הטבות מס שנועדו לעובדים באילת; למערערת לא היה
ציוד בעיר אילת; פעילותו של רואה החשבון של המערערת לא הייתה בעיר אילת
וחשבון הבנק שלה לא היה בעיר אילת; למערערת לא הייתה תשתית עסקית כלשהי
בעיר אילת. בין היתר צוין בהחלטה בהשגה כי בביקורת שנערכה באתר הבנייה של
בית המלון, שממנו הפיקה המערערת הכנסות, לא נמצאו אינדיקציות לקיומו של
משרד של המערערת באתר או בכל מקום אחר בעיר אילת.
54. המערערת לא הציגה בהליך שהתקיים לפני ראיות כלשן המעידות על קיומו של
עסק בעיר אילת בתקופה הרלוונטית. מהראיות שהוגשו עולה כי המערערת
המשיכה להתנהל באמצעות מר בראשי גם לאחר החתימה על הסכם מתן
השירותים. מי שהתייצב לדיון בפני המנהל, השיב לדרישותיו וטיפל בענייני



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 62920-08-23 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

1 המערערת מול המנהל היה מר בראשי, אשר גם חתם בשנת 2021 על הדוח השנתי
2 לשנת 2020.
3 55. המנהל הדגיש בטיעוני כי במקביל לדיווח על חשבונות פטורות ממס ניכתה
4 המערערת מס תשומות (אף שסעיף 41 בחוק מס ערך מוסף אינו מתיר ניכוי מס
5 תשומות בגין עסקה שאינה חייבת במס), כך שלטעמו גם המערערת לא ראתה את
6 עצמה כבעלת עסק בעיר אילת.
7 56. המנהל שיער כי הסכם למתן שירותים נועד להעניק למגדלי דוד תיירות ומלונאות
8 שירותי קבלן הרשום בדרוג הקבלני המתאים, העומד בדרישת רשם הקבלנים, לשם
9 ביצוע הבנייה של בית המלון, ומר בית עדה אישר זאת במפורש בעדותו. מבחינה
10 מהותית דומה ההתקשרות בהסכם מתן השירותים להתקשרות עם כל קבלן רשום
11 אחר שאינו תושב אילת, אשר בהעדר עסק באילת לא יהנה מהטבת המס הקבועה
12 בסעיף 5(ה) בחוק אזור סחר חופשי באילת, למרות שהעבודה מבוצעת באילת, שכן
13 הטבת המס נועדה כאמור לנותני שירותים **תושבי אילת בלבד**, ומטרתה הינה למנוע
14 תחרות מצד קבלנים תושבי אזורים אחרים בארץ.
15 57. גם העובדה שבשלב מסוים בשנת 2022 מצא המנהל לנכון להכיר במערערת כבעלת
16 **עסק בעיר אילת**, ועל כן רשם אותה כעוסק באזור אילת, אינה מעידה על כך שגם
17 בתקופת השומה התקיים במערערת התנאי האמור של **קיום עסק בעיר אילת**, בשל
18 כל אותם מאפיינים שמנה המנהל בהחלטה בהשגה.
19 58. הצורך בבחינת התקיימות **קיומו של עסק בעיר אילת** ממחיש את הקושי ברישום
20 במשרד האזורי למפרע, שכן בנסיבות בהן מוגשת הבקשה לרישום מספר שנים
21 לאחר הפקת חשבונות המס, לא בהכרח ניתן לבחון האם בעבר, בזמן אמת, היה
22 לנותן השירותים **עסק בעיר אילת**.

23

התקיימות תנאים אחרים הקבועים בתקנות

24
25 59. בפרשת ישראייר הזכיר בית המשפט העליון את הדרישה **למינוי יחיד תושב אזור**
26 **אילת לנציג מוסמך** (באמצעות המצאת מסמך חתום) הממונה לייצגו לצורך חוק
27 מס ערך מוסף וחוק אזור סחר חופשי באילת (כאמור בתקנה 1(ד) בתקנות); וכן
28 **ניהול ספרים נפרדים** לגבי העסק בעיר אילת, כאמור בתקנה 2(א) בתקנות. המנהל
29 בדק ומצא כי תנאים אלו לא התקיימו בתקופת השומה, והמערערת לא הוכיחה
30 אחרת.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 62920-08-23 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

60. מעבר לתנאים האמורים ראוי להזכיר כי בהתאם לתקנה 16 בתקנות מס ערך מוסף
(רישום), התשל"ו-1976, תאגיד המבקש להירשם כעוסק יגיש את בקשתו למשרד
האזורי שבאזור פעילותו נמצא משרדו של התאגיד. כפועל יוצא, נדרש כי תאגיד
המבקש להירשם במשרד האזורי באילת ינהל משרד בעיר אילת, אשר כאמור לא
נמצא בביקורת שערך המנהל.

6

7

העדר זכאות לרישום למפרע

61. על יסוד האמור לעיל מצאתי שלא מתקיים בענייננו החרג המאפשר לרשום את
המערערת כעוסק במשרד האזורי באילת למפרע, כך שבדיעבד היא תחשב כתושבת
אילת בתקופת השומה, הן מאחר שלא הוכח קיומו של עסק באילת בתקופה
האמורה, הן מאחר שלא ניתן טעם המצדיק רישום למפרע, הן מאחר שלא התקיימו
התנאים הנוספים שנקבעו בתקנות.

12

13

14

האם בפועל רשם המנהל את המערערת כעוסק למפרע

62. ביום 24.6.2022 הועבר כאמור תיק המערערת ממשרד אזורי מס ערך מוסף
בירושלים למשרד אזורי מס ערך מוסף באילת. על פי המפורט בהחלטה בהשגה
היה זה לאחר שהמנהל בדק ומצא כי המערערת עומדת בתנאי חוק אזור סחר
חופשי אילת בעניין התושבות. בד בבד עם העברת תיקה למשרד המנהל האזורי
באילת שלח כאמור המשרד האזורי באילת למערערת תעודת עוסק מורשה חדשה.
בתעודה החדשה נרשמו פרטיה המעודכנים של המערערת, ובכלל זה כתובת העסק
במשרד האזורי אילת. בתעודה צוין כי תאריך הרישום של המערערת הוא 1.8.2020.
63. לטענת המערערת מעיד הרישום האמור בתעודת העוסק המורשה על כך שהמנהל
קיבל את בקשתה להירשם כעוסק תושב אילת למפרע, וכי המועד שצוין בתעודה,
1.8.2020, הוא מועד רישומה במשרד האזורי בעיר אילת. כפועל יוצא יש לטעמה
לבטל את השומה.

25

64. המנהל טען מנגד כי המערערת נרשמה כעוסק תושב אילת החל ביום הנפקת אישור
עוסק תושב אילת, היינו ביום 24.6.2022, ולא למפרע מיום 1.8.2020. נטען כי
התאריך 1.8.2020 המצוין בתעודת העוסק המורשה מעיד על מועד רישומה של
המערערת כעוסק לראשונה במערכי מס ערך מוסף (לאחר שהייתה רשומה בעבר
כחלק מאיחוד עוסקים).

30



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 23-08-62920 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

65. מר יניב מזרחי, ממונה בכיר בחוליית ביקורת חשבונות במע"מ אילת, שנתן את
ההחלטה בהשגה, והגיש תצהיר מטעם המנהל (להלן: "מר מזרחי"), הבהיר
בחקירתו הנגדית כי מדובר בתעודה הניתנת באותה מתכונת על ידי כלל המשרדים
האזוריים בעת מעבר ממשרד למשרד, וכי המועד המצוין בתעודה כמועד הרישום
הינו מועד הרישום לראשונה במערך מע"מ, ולא מועד הרישום במשרד ספציפי
שאליו הועבר התיק. כמו כן השיב כי בנסיבות שבהן מועבר תיק ממשרד אזורי אחד
לאחר, לא ניתן לבצע העברה רטרואקטיבית, ועל כן לא ניתן לרשום את עוסק
במשרד האזורי באילת ביום אחר מיום העברת התיק, אף לא ביום הגשת הבקשה
להעברת התיק (בניגוד לעסק שנרשם לראשונה במשרד האזורי באילת (עמ' 37
בתמליל מיום 9.11.2025 של דיון ההוכחות שנערך ביום 26.10.2025 (להלן:
"התמליל"), שורות 32-34)).

66. מר מזרחי השיב בחקירתו הנגדית שהוא עצמו לא היה מעורב בהחלטה לרשום את
המערערת במשרד האזורי באילת, או בהוצאת תעודת הרישום לעוסק מורשה, שכן
סוגיות אלו נתונות לטיפול מחלקת האכיפה והגביה במשרד האזורי. לדבריו-
"נעשה רק איזושהי הבחנה, במסגרת הביקורת שאנחנו בוחנים אנחנו לא
מתעסקים בנושא של רישום רטרואקטיבי, מי שמתעסק בנושא של רישום
רטרואקטיבי זה מחלקה אחרת שנמצאת, נקראת גבייה ואכיפה במ"מ, כשאנחנו
עורכים את הביקורת ואנחנו כבר הזמנו בעצם את הספרים של החברה, אנחנו לא
מתמודדים עם בקשות לרישום רטרואקטיבי...
ההשגה לא דנה בבקשה לרישום רטרואקטיבי, ההשגה שאתה השגת היא בעצם
על שומת עסקאות שבו בעצם חברת בינאר מדווחת עסקאות פטורות במהלך 8/20
עד 8/21 כאשר היא לא רשומה במע"מ אילת, וההשגה מבקשת בעצם שאנחנו
נכיר בחברה כעוסק תושב אזור אילת באופן רטרואקטיבי..." (עמ' 28 בתמליל,
שורות 28-37).

ובהמשך ציין כי הביקורת עסקה בדיווח עסקאות בשיעור 0 או פטורות, - "ביקרנו
את דיווחי החברה למשך התקופה, וקבענו בעצם שהדיווחים של החברה היו שלא
כדין מאחר והיא לא הייתה עוסקת תושבת אילת" (עמ' 29 בתמליל, שורות 8-11).
עוד ציין כי- "בנימוקי ההשגה לא ביקשת בקשה לרישום החברה, בקשת לתקן
את השומה, וזו הייתה, זאת הייתה הבקשה, לא הייתה פה בקשת רישום או
העברת התיק" (עמ' 29 בתמליל, שורות 19-21)



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 23-08-62920 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

67. מר מזרחי הבחין למעשה בעדותו בין הבקשה להעברת תיק המערערת למשרד
האזורי באילת, אשר לא טופלה על ידו, אלא על ידי מחלקת האכיפה והגביה במשרד
האזורי, לבין ההשגה שהגישה המערערת, אשר טופלה על ידו.
68. ניתן ללמוד מהסבריו של מר מזרחי כי המענה לבקשתה של המערערת להעביר את
תיק העוסק שלה למשרד האזורי באילת, ניתן על ידי מחלקת האכיפה והגביה
באמצעות הנפקת תעודת עוסק מורשה אשר הונפקה ביום העברת התיק למשרד
האזורי באילת. התעודה ניתנה בטופס סטנדרטי, המשמש את כלל המשרדים
האזוריים. מועד הרישום שנרשם בתעודה הינו כאמור 1.8.2020, ולא ניתנו כל
הנמקה או הסבר למועד האמור.
69. כפי שאפרט להלן, מצאתי שיש לקבל את הסבריו של המנהל למשמעות מועד
הרישום ואת עמדתו לכך שהרישום של המערערת במשרד האזורי לא נעשה
למפרע מ- 1.8.2020, כפי שטענה המערערת.
70. אף שמועד הרישום המצוין בתעודת עוסק מורשה שמנפיק המשרד האזורי באילת
הוא מועד הרישום לראשונה, ולא מועד הרישום במשרד, עלול להטעות, מצאתי
שיש לדחות את טענות המערערת שלפיה מעיד הרישום בתעודת העוסק המורשה
על כך שהמנהל רשם אותה למפרע כעוסק במשרד האזורי באילת, מיום 1.8.2020.
71. ראשית, מצאתי שיש לקבל את הסבר המנהל לכך שבפועל רשומה המערערת כעוסק
במשרד האזורי במע"מ אילת מיום העברת התיק למשרד, היינו, מיום 26.4.2022.
- כמו כן מצאתי שיש לקבל את ההסבר שניתן על ידי המנהל לכך שמועד הרישום
המצוין בתעודת עוסק מורשה מתייחס למועד הרישום לראשונה כעוסק במערכי
מס ערך מוסף, ולא למועד הרישום במשרד האזורי באילת.
72. תעודת העוסק המורשה ניתנת בטופס סטנדרטי ואחיד בכל המשרדים האזוריים,
ומועד הרישום הרלוונטי הוא מועד הרישום בכלל המערך. הסברו של המנהל נתמך
בכך שהמערערת אכן נרשמה לראשונה כעוסק במשרד האזורי בירושלים ביום
1.8.2020 (בעוד שקודם לכן הייתה כאמור רשומה במסגרת רישום עוסקים).
73. לעומת זאת, המועד 1.8.2020, אינו תואם את בקשתה של המערערת להעברת התיק
למשרד האזורי באילת, המערערת אף לא נתנה כל הסבר מדוע היה על המנהל
לרשום אותה במשרד האזורי למפרע החל ביום 1.8.2020.
- בבקשה שהגישה המערערת למנהל ביום 19.7.2021 (אשר כפי הנראה כלל לא
הגיעה לידי המנהל בשל ציון דוא"ל שגוי), ביקשה המערערת להעביר את תיקה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 23-08-62920 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

1 למשרד האזורי באילת, מהטעם שבשנה האחרונה הייתה פעילותה אך ורק באילת.
2 לא התבקש לרשום את המערערת כעוסק במשרד האזורי באילת **למפרע**, ולא הוזכר
3 כלל המועד 1.8.2020.
4 **בדוא"ל מיום 24.11.2021** הוזכרה שיחה בעל פה עם נציג המנהל נושא העברת תיק
5 המע"מ מאזור ירושלים לאילת, והועברו מסמכים שהתבקשו (אשר לא צורפו
6 לתצהירי של המבקשת). גם הפעם לא התבקש רישום למפרע במשרד האזורי
7 באילת ולא הוזכר התאריך 1.8.2020. צוין שהחל ביום 1.12.2021 תחל המערערת
8 להעסיק מהנדס תושב אילת. כמו כן הודגש כי החל משנת 2020 כל פעילותה נעשית
9 אך ורק בבניית בית המלון באילת, מבלי שצוין המועד 1.8.2020.
10 גם **בהליך שלפני** לא ניתן הסבר מניח את הדעת לכך שלטעמה של המערערת המועד
11 שנרשם בתעודת העוסק כמועד הרישום אינו המועד שבו נרשמה לראשונה במשרדי
12 מע"מ אלא מועד הרישום למפרע בהתאם לבקשתה. לא הוצגו מסמכים המעידים
13 כי המערערת ביקשה להירשם למפרע דווקא מיום 1.8.2020; לא הוצגו ראיות לכך
14 שהתקיימו בה במועד האמור התנאים המנויים בחוק (קיומו של עסק, קיומו של
15 משרד, נציג שמונה, הפרדת רישומים), המערערת אף לא הוכיחה כי במועד זה
16 החלה לתת שירות באילת או הפיקה הכנסות באילת. פרשנותה של המערערת לכך
17 שהמועד שנרשם כמועד הרישום הוא מועד רישומה בפועל אינו מתיישב אפוא עם
18 בקשותיה, בוודאי שאינו תואם את מועד התמלאות התנאים לרישום.
19 74. מעבר לכל אלו, מצאתי שיש לקבל את עמדתו של המנהל לכך שהמועד 1.8.2020
20 אינו מעיד על רישום למפרע של המערערת במשרד האזורי באילת, גם מאחר שהכלל
21 שנקבע כאמור בהלכה הפסוקה, הינו כי הרישום במשרד האזורי באילת לא יהיה
22 למפרע. ההסבר שניתן עלידי המנהל תואם את הכלל האמור, ומתיישב עם הוראות
23 הדין באשר לרישום.
24 75. רישום למפרע הינו חריג לכלל, וככל שהיה מדובר ברישום למפרע, כפי שטענה
25 המערערת, סביר היה לצפות שההחלטה בדבר רישום למפרע תהיה מנומקת ותבאר
26 מדוע מצא המנהל לנכון לחרוג מהכלל ולרשום את המערערת כעוסק במשרד
27 האזורי באילת באופן רטרואקטיבי, במיוחד בשעה שלא מתקיימים תנאי הזכאות
28 ובשים לב לשומה שהוצאה. התעודה אינה קובעת במפורש כי הרישום במשרד הינו
29 למפרע, וממילא אינה מבארת ומנמקת מדוע נקבע רישום למפרע, מהם התנאים
30 המצדיקים זאת, וכיצד מתיישב הרישום למפרע עם הנתונים הספציפיים בענייננו,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 62920-08-23 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

- 1 לרבות ראיות לכאורה לכך שלא היה למערערת עסק בעיר אילת בתקופה
- 2 הרלוונטית, ולא התקיימו בה תנאי הזכאות.
- 3 76. התעודה ניתנה כארבעה חודשים לאחר הוצאת השומה בשלב א', ביום 24.6.2022.
- 4 סביר היה לצפות שככל שניתנה החלטה לרישום למפרע, תתקן במקביל ובהתאמה
- 5 השומה שהוצאה, או לחלופין שתתקבל ההשגה שהוגשה. דבר מאלו לא התרחש.
- 6 השומה לא בוטלה במקביל להנפקת התעודה, וההשגה כאמור נדחתה.
- 7 77. אף שמצאתי כאמור שהרישום בתעודת הרישום עלול בנסיבות מסוימות להיות
- 8 רישום מטעה, מצאתי שלא כך היה בענייננו, מאחר שהמערערת לא ביקשה כאמור
- 9 במפורש להירשם כעוסק במשרד האזורי באילת מיום 1.8.2020, ובנסיבות
- 10 האמורות לא היה מקום לטעות ולחשוב שבקשתה התקבלה.
- 11 78. המבקשת לא שינתה מצבה לרעה, לא נגרם למערערת עיוות דין, והיא לא נפגעה
- 12 בדרך כלשהי מהרישום.
- 13 79. במהלך הדיונים בהשגה נדונה טענתה של המערערת על כך שהתעודה מעידה על
- 14 רישום למפרע במשרד האזורי ונדחתה בהחלטה בהשגה.
- 15 80. בהחלטה בהשגה פורט כאמור כי ביום 21.11.2021 התקבלה מהמערערת בקשה
- 16 להעברת התיק מהמשרד האזורי בירושלים למשרד האזורי באילת. צוין כי
- 17 "משבחן משרד מע"מ אילת את מסמכי החברה כפי שצורפו לבקשה להעברת
- 18 התיק יחד עם בדיקות שבוצעו, השתכנע המנהל כי החברה עומדת בתנאי חוק
- 19 אס"ח לעניין תושבות והתיק הועבר למע"מ אילת ונרשם כעוסק תושב אילת. ביום
- 20 26.4.2022 עם השלמת תהליך הרישום במע"מ אילת, הונפקה לחברה תעודת
- 21 עוסק מורשה".
- 22 אף שמר מזרחי העיד באריכות על כך שהדיון בהשגה לא היה דיון בבקשה להירשם
- 23 כעוסק למפרע, בקביעתו בהחלטה בהשגה לא נימק את דחיית ההשגה רק בשל כך
- 24 שהמערערת לא הייתה רשומה בתקופה הרלוונטית כעוסק במשרד האזורי באילת.
- 25 מר מזרחי בחן את התקיימות התנאים במועדים הרלוונטיים, וקבע במפורש כי
- 26 "מכל הראיות שהצטברו בהליך השומה וההשגה לא מצאתי הצדקה לרישום
- 27 החברה באופן רטרואקטיבי..." בשל הטעמים שפורטו בהחלטה (ראו סעיפים 17-
- 28 18 בפסק הדין). מר מזרחי הוסיף כי על יסוד הסימנים האמורים שמנה כי
- 29 "בתקופה המבוקרת לחברה לא הייתה תשתית עסק באילת, ולפיכך גם אם הייתה
- 30 פנייה לבקשת רישום באילת סביר כי בקשתה זו הייתה נדחית".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 62920-08-23 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת

תיק חיצוני:

- 1 81. בהליך המנהלי נבחנה אפוא זכאותה של המערערת להטבות מס בתקופה
2 הרלוונטית, אף שלא הייתה רשומה במשרד האזורי, ונקבע במפורש כי גם אילו
3 הייתה מגישה את בקשתה להירשם במועד, הייתה בקשתה נדחית. זכאותה של
4 המערערת בתקופה הרלוונטית נבחנה גם בהליך שלפני.
5 82. אשר על כן מצאתי כאמור שאין לקבל את הטענה שהאישור על רישום עוסק מורשה
6 מיום 24.6.2022 מהווה רישום למפרע, אף אין בו כדי לבטל ההחלטה בהשגה.
7
8

סיכום

- 9 83. לאחר עיון בראיות ובטענות הצדדים מצאתי שלא מתקיים בעניינינו החריג
10 המאפשר לרשום את המערערת כעוסק במשרד האזורי באילת למפרע, כך שבדיעבד
11 היא תחשב כתושבת אילת בתקופת השומה, הן מאחר שלא הוכח קיומו של עסק
12 באילת בתקופה האמורה, הן מאחר שלא ניתן טעם המצדיק רישום למפרע, הן
13 מאחר שלא התקיימו התנאים הנוספים שנקבעו בתקנות. כמו כן מצאתי שאין
14 לקבל את טענתה של המערערת לכך שתעודת העוסק המורשה שהוצאה לה מעידה
15 על כך שהמנהל רשם אותה כעוסק במשרד האזורי למפרע, וכפועל יוצא יש לקבל
16 את ערעורה.
17 84. אשר על כן אני דוחה את הערעור ומאשרת את השומה.
18 85. המערערת תשלם למנהל את הוצאותיו, בסכום כולל של 50,000 ₪, בתוך 30 ימים.
19 ככל שלא תשלם את הסכום במועד האמור, יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית
20 כדין עד יום התשלום בפועל.
21
22
23
24
25
26

27 ניתן היום, כ"ו תשרי תשפ"ז, 07 אוקטובר 2026, בהעדר הצדדים.
28



**בית המשפט המחוזי בבאר שבע
לפני כב' השופטת יעל ייטב**

**ע"מ 62920-08-23 בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל אזורי מס ערך מוסף
אילת**

תיק חיצוני:


יעל ייטב, שופטת