



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 64274-03-22 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני :

עופר רוטברג
ע"י ב"כ עו"ד אלברט הראל

המערער

נגד

מנהל מס ערך מוסף אילת
ע"י ב"כ עו"ד דנה סבאג- הבר, פרקליטות מחוז דרום
(אזרחי)

המשיב

פסק דין

מבוא

- 1
- 2
- 3 1. ערעור על החלטת המשיב (להלן: "המנהל") לחייב את המערער בשומת עסקאות
- 4 לתקופה שבין 10/15 לבין 12/18, בהתאם לסעיף 82 בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-
- 5 1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף"), בסך של 3,613,626 ₪ קרן מס לחיוב, בגין
- 6 עסקאות שעליהן דיווח המערער כפטורות ממס, לפי סעיף 5(ה) בחוק אזור סחר
- 7 חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה 1985 (להלן: "חוק אזור סחר
- 8 חופשי באילת").
- 9 2. בנימוקי ההחלטה בהשגה נושא הערעור, מיום 12.10.20201 (להלן: "ההחלטה"),
- 10 ציין המנהל כי מצא שיש לדחות את השגת המערער על שומת העסקאות שהוצאה
- 11 לו, מאחר שלא עמד בתנאי הגדרת "תושב אזור אילת", ועל כן אינו זכאי להטבות
- 12 המוענקות לתושב אזור אילת בסעיף 5(ה) בחוק אזור סחר חופשי באילת.
- 13 3. ברקע העובדתי שפורט בהחלטה צוין שלמערער רישיון קבלן רשום ג2, ושהוא נרשם
- 14 במשרד אזורי של מע"מ באשדוד כעוסק בנובמבר 1992 בענף ראשי 4101 (קבלנות
- 15 בניין). צוין שהמערער הוא בעל מניות בחברה פעילה בשם עופר רוטנברג מ.ג.י.
- 16 בע"מ (להלן: "חברת רוטנברג"), הרשומה במשרד האזורי של מע"מ בנתניה. חברת
- 17 רוטנברג פועלת בתחום פיקוח בנייה לתמ"א 38, ובין היתר הוציאה חשבוניות
- 18 למערער.
- 19 עוד פורט ברקע העובדתי כי ביום 3.9.2015 התקבלה בקשתו של המערער להירשם
- 20 כעוסק תושב אזור אילת, לאחר שביום 1.7.2015 חתם על הסכם עם חברת ליאם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 22-03-64274 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

- 1 נחמיאס חברה לבניין בע"מ (להלן: "ליאם נחמיאס") לבניית בנייני מגורים, מסחר
2 וכיוצ"ב ברחוב ששת הימים 209 באילת. בהמשך חתם המערער על הסכמים נוספים
3 לבנייה, בעיר אילת ומחוץ לה. פורט כי קודם לכן לא עסק המערער כקבלן מבצע,
4 אלא נתן שירותי פיקוח בלבד, וכי הייתה היכרות קודמת בין המערער לבין ליאם
5 נחמיאס.
6 לבקשה לרישום כעוסק תושב אילת צורף הסכם שכירות של דירת מגורים בת 10
7 חדרים, לתקופה בת 12 חודשים, ברחוב שחרות 3 באילת (להלן: "דירת שחרות").
8 בעקבות הגשת הבקשה להירשם כעוסק תושב אילת נערך ביום 12.11.2015 ביקור
9 של פקיד גביה ואכיפה מהמשרד האזורי של מע"מ באילת בדירת שחרות, שם פגש
10 במערער. במהלך הביקור התרשם פקיד הגביה כי הדירה אינה ראויה למגורים,
11 ואולם המערער ציין כי בתום השיפוף יעבור להתגורר בדירה. על רקע זה נפתח
12 למערער תיק עוסק תושב העיר אילת.
4. בהחלטה הפנה המנהל לסעיף 5 בחוק אזור סחר חופשי באילת, ולפסיקה שעסקה
13 בהגדרת 'תושב העיר אילת', ומנה את המאפיינים המעידים על כך שהמערער לא
14 היה תושב אילת, למרות הצהרתו:
15 הנהלת החשבונות של המערער מתנהלת מחוץ לעיר אילת, על ידי ספיר אברהם
16 המועסקת על ידי ליאם נחמיאס;
17 המערער רשום בפקיד שומה חולון, ולא בפקיד שומה אילת, אף לא דרש הטבות מס
18 למעסיקים לפי חוק אזור סחר חופשי באילת;
19 בשנת 2016 אחד בלבד מתוך 10 עובדים שהעסיק, עבד בעיר אילת, בשנת 2017-2
20 בלבד מתוך 20 העובדים שהעסיק עבד בעיר אילת, ובשנת 2018, 3 בלבד מתוך 8
21 עובדים שהעסיק עבדו בעיר אילת;
22 כתובות המערער בתקופה הרלוונטית היו כדלקמן: רח' הפרחים 7 ברמת השרון,
23 רח' קרן קיימת 15 בהרצליה, רח' הגליל 800/59 אשקלון; רח' נחל שחרות 3/6
24 אילת, רח' לוס אנג'לס 607/14 אילת;
25 כתובתו של המערער במשרד הפנים הייתה ברחוב נחל שחרות 8-3/6 באילת, מיולי
26 2015 עד יולי 2016, בדירה בת 10 חדרים המתאימה למגורי עובדים, ובתקופה
27 האמורה שילם המערער דמי שכירות בסכום של 7,500 ₪ לחודש; תקופה בת 7
28 חודשים, בין אוגוסט 2016 לבין פברואר 2017, לא הייתה למערער כתובת בעיר
29



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 64274-03-22 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

1 אילת, ובין פברואר 2017 למאי 2018 הייתה כתובתו ברח' לוס אנג'לס 607/14
2 אילת, ובאותה תקופה שילם שכר דירה בסכום של 2,000 ₪ בחודש;
3 המערער גרוש, וארבעת ילדיו מתגוררים במרכז הארץ, שניים מהם עם גרושתו;
4 בת זוגו של המערער התגוררה בשנות המס ברחוב קרן קיימת 15 בהרצליה;
5 מנתוני הטיסות שהתקבלו מחברות התעופה עלה כי היו למערער 105 טיסות
6 בתקופה הרלוונטית, משדה דב לאילת ובחזרה, ובכל פעם שהה באילת במשך מספר
7 ימים. לעיתים נמצאו רק טיסות המעידות על חזרה מאילת, ללא נתון על הגעה
8 מאילת, ואולם לעיתים השתמש המערער ברכב של ליאם נחמיאס;
9 קבלות של חניית רכב בשדה דב העלו שקיימת הלימה בין מועדי החניה בשדה דב
10 לבין מועדי הטיסות. נמצאו גם 24 הזמנות בבתי מלון באילת, התואמים את מועדי
11 השחות על פי הטיסות;
12 נמצאה הלימה בין מועדי הטיסות לבין שימוש בכרטיסי אשראי במרכז הארץ, כמו
13 כן נמצא כי השימוש בכרטיסי האשראי באזור תל אביב, הרצליה והשרון תואם
14 שימוש המעיד על מגורים, כגון ריהוט, סופרמרקטים, ביגוד ואופנה, מספרות,
15 חניונים, מחשוב ומוצרי אלקטרוניקה; בעוד שאופי העסקאות באילת מעיד על
16 ביקורים בלבד: בתי מלון, משקאות, חניות. בתקופה שנבדקה נמצא כי רק ב- 156
17 ימים מתוך 988, ביצע המערער עסקאות בכרטיסי אשראי באילת;
18 רופא המשפחה של המערער נמצא ברמת השרון;
19 חשבונות הבנק של המערער נמצאים בערים אשדוד, אשקלון ורעננה.
20 5. בהחלטה פורט כי טענותיו של המערער בהשגה היו:
21 כי העתיק את מגוריו לעיר אילת בעקבות הסכם עבודה שלפי מונה למנהל עבודה
22 בפרויקט שהקימה ליאם נחמיאס;
23 במהלך שלוש השנים שניהל את הפרויקט ניסה להתאקלם בעיר אילת;
24 לאחר שהוגשה בקשתו להירשם כ'עוסק תושב אילת' נערכה ביקורת בדירתו,
25 ובעקבותיה נפתח לו תיק 'עוסק תושב אילת', ומאוחר יותר נערכה וביקורת נוספת
26 שלא העלתה ממצאים;
27 למשרד האזורי נשלח תצהיר של ליאם נחמיאס המפרט את פעילותו של המערער
28 באילת;
29 הנהלת החשבונות של המערער אמנם אינה נעשית באילת, ומרבית עובדיו
30 באשקלון, ואולם הוא עצמו היה באילת;
31 בשל היותו גרוש, 'אינו חייב דבר לאיש' ועל כן עבר לאילת;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 64274-03-22 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

1 מרכז חייו היה באילת, ורק בתום הפרויקט, ומשלא עלה בידו להתאקלם באילת,
2 עזב את העיר.
3 6. על יסוד הממצאים, העדויות שנגבו וממצאי הביקורים שנערכו במקום, מצא
4 המנהל כי מרכז חייו של המערער אינו באזור אילת, ומשכך דיווחו על עסקאות
5 פטורות דווחו שלא כדין. בשל כך נדחתה ההשגה במלואה, והשומה בסכום של
6 3,613,626 ₪ נותרה על כנה.
7

תמצית טענותיו של המערער

8
9 7. בכתב הערעור שהגיש טען המערער כי חשבוניות המס שהוצאו על ידו הוצאו כדין,
10 על פי סעיף 5 בחוק אזור סחר חופשי באילת, לאחר שהמנהל אישר את זכאותו
11 כתושב אילת.
12 נטען כי במהלך התקופה הרלוונטיות היה המערער תושב אילת, התגורר בעיר ועבד
13 בפרויקט רחב היקף שהצריך את עבודתו במשך שעות רבות ביום. צרכי הפרויקט
14 חייבו גם קיום ישיבות מחוץ לעיר אילת, ואולם אין בכך כדי לפגוע בתושבותו של
15 המערער.
16 ההתקשרות עם ליאם נחמיאס בקשר לביצוע הפרויקט באילת הייתה לאחר שביצע
17 עבורה פרויקט נרחב בעיר אשקלון, וליאם נחמיאס הייתה מעוניינת להשתמש
18 בשירותיו גם לבניית הפרויקט רחב ההיקף באילת. לאחר ששקל את היקף
19 הפרויקט והזמן הרב הנדרש לביצועו, נאות להעתיק את מקום מגוריו לאילת.
20 המערער פנה למנהל מבעוד מועד, ובעקבות ביקורת שנערכה הוחלט לפתוח לו תיק
21 עוסק. ביקורת מאוחרת יותר שנערכה לא הובילה לשינוי בעמדת המנהל.
22 8. לטענת המערער, ביטול ההתייחסות אליו כתושב אילת באופן רטרואקטיבי מוביל
23 לתוצאת מס אבסורדית, שכן ספקים שעבדו עמו הוציאו לו חשבוניות בשיעור מע"מ
24 0, וגם הוא בהקבלה הוציא חשבוניות בשיעור מס זה. כך נוצר מצב שלמרות שעתה
25 הוא נדרש לשלם את מלוא המס, אין באפשרותו לקזז את התשומות, שכן
26 החשבוניות שהוצאו לו היו בשיעור מס 0.
27 9. נטען כי המנהל לא עימת את המערער עם הממצאים והתרשומות שערך. כמו כן
28 טען כי הממצאים אינם מתיישבים עם מסקנתו של המנהל, וכי המנהל התעלם
29 ממצאים המעידים על תושבותו באילת, ואשר לא עלו בקנה אחד עם התיזה שהעלה
30 המנהל.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 64274-03-22 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

10. המערער ביאר כי במשך תקופה בת מספר חודשים התגורר ביאכטה המהודרת של מנהל ליאם נחמיאס, המאפשרת מגורים, ובתקופה מסוימת התגורר בבתי מלון, עד למעבר לדירה ברח' לוס אנג'לס; המערער שילם תשלומים לועד בית; הממצאים בדבר הטיסות אינם נכונים וטיסותיו נועדו לאפשר לו להיפגש עם ילדיו הבוגרים. הודגש כי מבחינה אובייקטיבית וסובייקטיבית כאחד קבע המערער את מרכז חייו באילת, והעדרותו מאילת היתה היעדרות מינורית, בדומה להיעדרות של כל תושב אחר בעיר, אשר אינה משפיעה על מרכז חייו.
- בכרטיס האשראי בוצעו באילת עסקאות שוטפות בסופר-פארם, רכישת מזון, ורכישות שוטפות וטענותיו של המנהל היו כוללניות; מידי יום שהה באתר הבניה במשך שעות רבות; ר"ח של היזם ניהל את הנה"ח בהגשת הדוחות; המנהל הופנה למספר קבלני משנה אילתים שעזרו לו לבדוק את טענותיו ואולם הן לא נבדקו.
11. בסיכומיו טען המערער כי החלטתו של המנהל בדבר תושבתו ניתנה בשיהוי חריג, 5 שנים לאחר רישומו כעוסק תושב אילת, ודי בכך כדי לקבל את הערעור. הנתונים שעליהם ביסס המנהל את החלטתו הינם קלושים והמציאות העובדתית סותרת את עמדתו. כך למשל לא נערך ביקור בעסק עצמו, אף לא נבדק ספק או יזם. לא הובאה בחשבון העובדה שהמערער שילם את מיסי העירייה השוטפים בתקופת מגוריו בדירת שחרות.
- נטען כי בניגוד להגדרת התושבות בפקודת מס הכנסה הקובעת מבחן כמותי של 183 ימים בשנה או 425 ימים במשך שלוש שנים, לא נקבע בחוק אזור סחר חופשי באילת מבחן כמותי, למעט הדרישה של 3 חודשי מגורים בעיר עובר לרישום כעוסק מורשה אילתי, דרישה שהתקיימה בענייננו.
- נטען כי עדי המערער פרסו בפני בית המשפט את הקשר ההדוק של המערער לעיר, הן בהיבט התעסוקתי, הן מבחינת המגורים בעיר, והן מבחינת חיי קהילה וקשרים חברתיים אשר ניהל. המערער הפנה לכך שחלק מהטיסות שהוזכרו בנספח 12 של המנהל היו טיסות שהוזמנו עבור אנשי מקצוע לפרויקט או עבור בת זוגו, ולא עבור המערער.
- כרטיס האשראי העסקי שהיה בשימוש של המערער כלל לא נבדק על ידי המנהל, וכרטיסי אשראי שנבדקו היו בשימושם של בני משפחתו, כך שלא ניתן ללמוד מהם דבר לגבי אופן השימוש. כרטיס אשראי נוסף שהופק על ידי בנק המזרחי אשר שימש את המערער לצורך פעילותו העסקית ו/או הפרטית, ושבזו עשה שימוש באופן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 64274-03-22 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

1 תדיר, כלל לא נבדק על ידי המנהל, ועל כן הנתונים המופיעים בנספח 15 אינם
2 נכונים ואינם יכולים לשמש כבסיס לטיעוניו של המנהל.
3 המערער הדגיש כי 23 פעמים בלבד במשך שלוש שנים החנה את רכבו בחניון שדה
4 דב, עובדה המחזקת את טענותו שלפיה היה תושב אילת; 24 פעמים בלבד שילם
5 עבור אירוח בבתי מלון באילת; 19 פעמים בלבד נשלחו חבילות או מעטפות משדה
6 דב לאילת.
7 נסיונו של המנהל להראות כי במקביל לעבודתו באילת נצמחה למערער הכנסה
8 ממקור אחר לא צלחה, שכן הפרויקט מחוץ לאילת נוהל על ידי מר זוהר פרנקל כפי
9 שעולה מתצהירו.
10 המערער הדגיש כי הוא השתלב בקהילת המתפללים בבית הכנסת, אף היה מטופל
11 על ידי רופא בעיר אילת. בת זוגו התארכה עמו בבתי מלון באילת בשעה שהגיעה
12 לביקור.
13 אשר להטבת המס לפי סעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת נטען כי ההטבה,
14 ששוויה כ – 40,000 ₪, לא התבקשה כיון שהוא אינו בקיא בעניין והנהלת
15 החשבונות נוהלה על ידי מנהלת החשבונות מטעם ליאם נחמיאס.
16 הבדיקה שערך המנהל בעניין מקום מגוריו העלתה כי המערער אכן מתגורר בדירה,
17 כפי שהצהיר וכפי שהמפקח אישר בהגיונותו. הביקור השני תואם עם המערער, כפי
18 שהעיד המפקח, לא לשם בדיקה שהמערער מתגורר באילת, אלא לשם המצאת
19 מסמכים שנדרש להמציא למנהל. המפקח אישר שערך ביקורת בביתו של המערער
20 ונכנס ללא צו בטענה שיש לו סמכות להיכנס למקום העסק ובאישור בעל העסק.
21 נטען כי לא הוצגה הזכות החוקית שיש למנהל להיכנס למקום מגוריו של העוסק,
22 אף לא הוצג מסמך שלפיה אישר המערער להיכנס למקום מגוריו. נטען כי סעיף 109
23 לחוק מס ערך מוסף מאפשר לנציג המנהל להיכנס לכל מקום שאינו בית מגורים
24 והביקורים שנערכו בדירה נעשו בניגוד לחוק. לא הוצג מזכר או תרשומת בדבר
25 ממצאי הביקור ומה נלקח משם ככל שנלקח. המפקח עומת בחקירתו הנגדית עם
26 הטענה שלפיה לא ניתן להיכנס לביתו של המערער ללא צו כדין ותשובתו כי בבית
27 המערער מתקיים עסק מלמדת על הכשל בהתנהלותו של המנהל הפועל בניגוד לחוק
28 מצד אחד ומצד שני לא טרח להגיע למשרד שבו ניהל המערער את הפעילות העסקית
29 במשך 3 שנים. נטען כי מדובר בהתנהלות הרומסת ברגל גסה כל זכות בסיסית של
30 המערער.
31



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 22-03-64274 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

תמצית טענות המנהל

12. המנהל טען מנגד, כי נטל השכנוע מוטל על המערער. נטען כי הזיקות המשפחתיות החברתיות והכלכליות מעידות על כך שמרכז חייו של המערער לא היה בעיר אילת בתקופה הרלוונטית: בת זוגו התגוררה בהרצליה ועל פי עדותו הוא נהג ללון בביתה; מצבו המשפחתי העיד על זיקתו לאזור מרכז הארץ שם התגוררו ארבעת ילדיו שניים מהם מגורשתו; למערער לא היה סניף בנק בעיר אילת ורופא המשפחה נמצא בסניף רמת השרון. המסמכים שהציג אינם תומכים בכך שקיבל טיפול רפואי בעיר אילת (שניים מהם הם מרשמי תרופות) ואין בהם אינדיקציה שהטיפול ניתן באילת; בין השנים 2015 עד 2018 דיווח על היקף עסקאות שביצע מחוץ לעיר אילת בשיעור כפול מהיקף העסקאות באילת, 20,000,000 ₪ באילת לעומת 40,000,000 ₪ מחוץ לאילת. הנהלת החשבונות ורו"ח של המערער נמצאו מחוץ לעיר אילת; על פי תיק הניכויים של המערער, העסיק המערער בשנת 2016 10 עובדים אחד מהם בעיר אילת; בשנת 2017 - 20 עובדים מהם שניים בעיר אילת; ובשנת 2018 - 8 עובדים, 3 מהם בעיר אילת. 13. אשר למגורים בעיר אילת נטען כי המציאות בשטח העלתה תמונה שונה מרישומי הכתובת במשרד הפנים, ונמצא שלא מדובר במגורים בפועל, היכולים לגבש תושבות אילתית. כתובות אלו הוצגו למראית עין בלבד במטרה להציג מצג שווא בעניין תושבתו של המערער. 14. המערער טען כי הפרויקט באילת הסתיים באמצע מאי 2018, בעוד שבמכתבו של מר נחמיאס צוין כי הפרויקט הסתיים ביום 30.9.2017. גם בחקירתו הנגדית השיב מר נחמיאס כי הפרויקט נמסר לרוכשים באוקטובר 2017, והמערער סיים את עבודתו כחודש חודשיים לפני כן. בחקירה חוזרת השיב כי למיטב זכרונו הסתיים הפרויקט באוקטובר 2017 או אוקטובר 2018. עוד השיב כי המערער לא טיפל בטופס 4 ויתכן שסיים את עבודתו 4 חודשים לפני סיום הפרויקט. המערער טען מנגד שהוא התגורר באילת עד לסיום הפרויקט במחצית חודש מאי 2018. בהצהרות קודמות שלו טען כי הפרויקט הסתיים ב-2017.

המסגרת החוקית



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 22-03-64274 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

15. חוק אזור סחר חופשי באילת מעניק הטבות מס שונות שתכליתן לאפשר לעיר
להתחרות בשווקים בין לאומיים, ולעודד את הסחר הבינלאומי והייצור המקומי;
את ענף התיירות; ולעודד עובדים להתגורר באילת (ראו דברי הסבר להצעת חוק
אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985, (ה"ח 1747,
261); ע"א 3423/01 אהוד בנדר נ' מדינת ישראל- אגף המכס והמע"מ (מיום
26.5.2003); ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת (מיום
19.12.2007)).
16. סעיף 5(ה) בחוק אזור סחר חופשי באילת מעניק פטור מתשלום מס ערך מוסף למתן
שירותים באזור אילת, ככל שהשירותים ניתנו בידי תושב אילת, בזו הלשון –
(ה) מתן שירותים באזור אילת בידי תושב אזור אילת יהא פטור
ממס ערך מוסף; ואולם במתן שירותים המתייחסים לעסקה שהיא
מכר יינתן הפטור רק אם הנכס מצוי באזור אילת, ובמתן שירותים
המתייחסים לאירוע יינתן הפטור רק אם האירוע מתקיים באזור
אילת.
17. הפטור מתשלום מס ערך מוסף מסויג אפוא למתן שירות על ידי תושב אילת בלבד,
אף שהתוצאה היא כי המע"מ יגולגל לצרכן הסופי שהוא תושב העיר אילת, וזאת
בניגוד לפטור ממס ערך מוסף למכר טובין, הקבוע בסעיף 5(ב) בחוק אזור סחר
חופשי באילת, המוענק לכל מכר טובין בעיר אילת, בין אם נמכר על ידי תושב העיר
אילת, ובין אם נמכר על ידי מי שלא היה תושב העיר אילת.
18. הטעם להבחנה בין הטבת המס למכר טובין לבין הטבת המס שנקבעה למתן
שירותים, הוא רצונו של המחוקק לעודד צריכת שירותים מאת נותני שירותים
תושבי אילת, על מנת לקדם את הפעילות הכלכלית והמסחרית באילת (ראו גם
5257/97 בוחבוט נ' מנהל המכס והמע"מ חיפה (מיום 5.1.2000) (להלן: "פרשת
בוחבוט"); עמ"ה 2930-12-16 ארגונית עיצוב תפאורות בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה
(מיום 16.10.2018)).
19. לשם השלמת התמונה אזכיר את תקנה 20א בתקנות אזור סחר חופשי באילת
(פטורים והנחות ממסים), התשמ"ו-1985, הקובעת הטבת מס מפליגה של מס
בשיעור אפס (המאפשר את קיזוז מס התשומות), לנותני שירותים המנויים בתקנה,
שלהם ביקש מחוקק המשנה להעניק הטבת מס נרחבת, חרף השיקול הכללי של
מניעת התחרות בתושבי אילת, וזאת לנותני שירותים בעלי מומחיות ספציפית
(הנחוצים בעיקר לבתי מלון) ושאינם נמצאים בשפע באילת (ראו בפרשת בוחבוט).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 64274-03-22 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

20. תושב אזור אילת מוגדר בסעיף 1 בחוק סחר חופשי באילת, לעניין יחיד כ-
- (1) **יחיד שמקום מגוריו הקבוע הוא בתחום העיר אילת או באזור אילת והתגורר שם לפחות שלושה חדשים רצופים לפני שהוא מבקש הטבה לפי חוק זה;**
21. תושב העיר אילת מוגדר אפוא כמי ש'מקום מגוריו הקבוע' הוא בתחום העיר אילת, 'קבוע' בניגוד למקום מגורים זמני או מזדמן. עמד על כך בית המשפט העליון בע"א 1117/92 זילמה לונדנר נ' מנהל מס ערך מוסף, ירושלים, פ"ד מז (5) 91 (1993) (להלן: "פרשת לונדנר") שם נקבע כי -
- "חוק אזור סחר חופשי מחייב כי בין העוסק לבין העיר אילת תתקיים זיקה של מקום מגורים קבוע. מקום מגורים קבוע הוא המקום שבו מתגורר אדם דרך קבע, במובחן ממגורים ארעיים או מזדמנים".**
22. יתרה מכך. מקום מגורים קבוע התפרש בהלכה הפסוקה כ'מרכז החיים', ואף שלמערערת בפרשת לונדנר הייתה דירה בבעלותה בעיר אילת, ואף שעבדה באופן קבוע בעיר אילת, לא נחשבו סימנים אלו כמעידים על **מגורי קבע**, והמבחנים שבחן בית המשפט היו מקום מגוריהם בני משפחתה, שהם המבחנים המקובלים ל"מרכז החיים". בית המשפט ציין בפרשת לונדנר כי משפחתה של המערערת התגוררה בירושלים, בדירה שבבעלותה, בעלה עבד בירושלים ובנה למד בבית-ספר תיכון בירושלים, ומצא כי שני נתונים אלו מצביעים על כך שמקום מגוריה הקבוע של המערערת נמצא בירושלים, והיא נותנת שירותים רפואיים באילת בלא שתתקיים בינה לבין המקום זיקה של מגורי קבע. צוין כי העובדה שבבעלות המערערת דירה באילת ושהיא נוהגת לבלות בה את חופשותיה, אינה סותרת את המסקנה כי המערערת אינה מתגוררת באילת דרך קבע.
23. ברבות השנים נדון 'מרכז חיים' בהלכה הפסוקה בהקשרים שונים, ובהקשר לדיני המס נדון בעיקר בהקשר של קביעת תושבות בישראל לעומת תושבות מחוץ לישראל. כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) ציינה בע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (מיום 29.12.05) (להלן - "פרשת גונן") את מבחן 'מירב הזיקות', הבוחן את המקום אשר ביחס אליו מתקיימות 'מירב הזיקות': המשפחתיות; החברתיות והכלכליות, תוך כדי בחינת מקום מגוריו הקבוע של הנישום, או האם יש לו בית קבע (ראו גם ע"א 328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (מיום 22.2.17) (להלן - "פרשת פלוני"); מקום המגורים הקבוע של בני משפחתו; מקום עבודתו; מיקום



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 22-03-64274 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

- 1 חבריו, וקשריו הכלכליים. הודגש בפרשת גונן, כי קביעת התושבות אינה רק קביעה
2 עובדתית, אלא גם מסקנה משפטית המיוסדת על אמות מידה משפטיות לקביעת
3 התושבות (ראו גם פרשת פלוני; ע"א 4525/13 **אחים דויטש תעשיות טקסטיל**
4 **בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (מיום 17.8.2016) (להלן: "**פרשת דויטש**") ;
5 ע"א 2704/13 **כהן נ' רשות המסים - פקיד שומה ת"א 3** (מיום 28.7.2014)).
6 24. מבחנים אלו לעניין קביעת 'תושבות' ומרכז חיים, אשר נדונו בפרשת גונן בהקשר
7 של קביעת 'תושב' ישראלי לעומת 'תושב חוץ', אומצו גם לשם קביעת תושבות לצורך
8 הטבות מס לתושבי ישובים מסוימים שמעניק סעיף 11 **בפקודת מס הכנסה [נוסח**
9 **חדש]**, **התשכ"א - 1961** (להלן: "**פקודת מס הכנסה**"), בע"א 8234/11 **בלטינסקי**
10 **נ' פקיד שומה עכו** (מיום 6.2.014) (להלן: "**פרשת בלטינסקי**"). כב' השופט י' עמית
11 (כתוארו אז) חזר והדגיש בע"א 7719/21 **סאלח חסארמה ואח' נ' פקיד שומה חיפה**
12 **ואח'** (מיום 4.5.2023) (להלן: "**פרשת חסארמה**"), כי הקביעות שנקבעו לעניין
13 "תושב ישראלי" בפרשת גונן משמשות גם לעניין קביעת 'מרכז חיים' בהקשר של
14 הטבות לתושבי ישובים מסוימים, ולו על דרך ההיקש. בין היתר הוזכרה בפרשת
15 חסארמה גם פרשת לונדנר, אשר עסקה כאמור בהטבות ל'תושב אילת' על פי חוק
16 אזור סחר חופשי באילת, ובהינתן שמדובר בהטבת מס לתושב ישוב מסויים,
17 ובהינתן הדמיון בתכליות של הטבות המס לתושבי ישובים, יש לפרש את התושבות
18 בחוק אזור סחר חופשי באילת באופן דומה לפרשנות שניתנה לתושבות במתן
19 הטבות מס לתושבי ישובים על פי פקודת מס הכנסה.
20 25. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, אף שבקביעת מרכז החיים קיים היבט סובייקטיבי,
21 הבוחן מהו מרכז החיים מנקודת ראותו של הנישום או העוסק, לפי העניין, המבחן
22 המרכזי הינו מבחן אובייקטיבי מהותי, הבוחן את התושבות בהתאם למבחן 'מירב
23 הזיקות' של נישום למקום מסויים, על פי אמות מידה איכותיות, בעוד שהמבחן
24 הסובייקטיבי הינו מבחן משלים.
25 26. נוכח תכליתן של הטבות המס המוענקות בסעיף 11 בפקודת מס הכנסה ובחוק אזור
26 סחר חופשי באילת כאחד, נדרש כי לנישום או לעוסק, לפי העניין, יהיה מרכז חיים
27 **ייחודי** ביישוב מזכה, ואין די במרכז חיים "כפול". כב' השופט י' עמית (כתוארו אז)
28 הדגיש בפרשת חסארמה כי על הנישום או העוסק, לפי העניין, להראות כי מרכז
29 חייו היחיד הוא ביישוב מוטב, וככל שהוא מנהל במקביל חיים כפולים בשני מרכזי
30 חיים, ויש לו אפשרות לעזוב את היישוב המוטב ולעבור ליישוב השני, אין לראותו
31 כמי שמגשים את תכלית הטבת המס.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 64274-03-22 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

27. לא למותר לציין כי נטל השכנוע מוטל בענייני מסים על המערער, בעיקר בשל הנחיתות הראיתית המובהקת של המנהל ושל פקיד השומה, וביתר שאת בערעור שעניינו תושבותו של נישום, כאשר מירב המידע אודות נסיבותיו האישיות מצוי בידיו שלו (ראו ע"מ (מרכז) **בר רפאלי נ' פקיד שומה כפר סבא** (מיום 10.4.2019)(להלן- "**פרשת רפאלי**"), והפסיקה המוזכרת שם).
28. עוד אציין לעניין הגדרת 'תושב' העיר אילת, כי לעניין יחיד, לא קיימת בהגדרת 'תושב' דרישה לרישום במשרדי המנהל, בעוד שלעניין תושבותו של חבר-בני-אדם נקבע בהגדרת 'תושב' תנאי נוסף, שלפיו מותנית התושבות ברישום באילת כעוסק לעניין חוק מס ערך מוסף (וראו לעניין זה ע"א 9453/10 **ישראיר תעופה ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה אילת** (מיום 10.6.2014)). הרישום כעוסק תושב אילת אינו מגבש אפוא את התושבות, וככל שלא מתקיימים תנאי התושבות המהותיים, אין בעצם הרישום כעוסק תושב אילת כדי להקנות את הטבות המס.
29. עולה מהמקובץ כי הטבת המס על פי סעיף 5(ה) בחוק אזור סחר חופשי באילת, המעניקה פטור ממס ערך מוסף לנותני שירותים, מוגבלת לנותני שירותים שהם תושבי אילת בלבד, וזאת כדי למנוע תחרות מנותני שירותים שהם תושבי אילת. 'תושב אילת' הוא מי ש'מקום מגוריו הקבוע' או 'מרכז חייו' בעיר אילת, ואין לו מרכז חיים ביישוב אחר. מקום המגורים הקבוע או 'מרכז החיים' נבחן בהתאם למבחן 'מירב הזיקות'.
- כפועל יוצא, שירות שניתן על ידי מי שאינו תושב העיר אילת לא יהנה מהפטור ממס, גם אם הצביע נותן השירות על כתובת בעיר אילת, גם אם שינה את כתובת מגוריו ברישומי משרד הפנים, גם אם שכר דירה בעיר אילת, או אף אם רכש דירה בעיר אילת, כל עוד **מרכז חייו הייחודי** אינו בעיר אילת.
- לפיכך, מי שהגיע לעיר אילת על מנת לעבוד בה, לא יוכר בהכרח כתושב אילת, גם אם מטבע הדברים ונוכח ריחוקה של העיר אילת ממרכז הארץ הוא לן בעיר אילת, או שיש לו בעיר דירת מגורים או כתובת במשרד הפנים.

דיון והכרעה

30. לאחר עיון בראיות ובטענות הצדדים מצאתי שיש לדחות את הערעור, שכן הראיות מלמדות על כך שהמערער לא היה 'תושב אילת' בשנים הרלוונטיות - 2015-2018, שכן לא היה לו 'מקום מגורים קבוע' בעיר אילת.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 22-03-64274 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

31. למותר לציין כי נטל השכנוע מוטל על כתפי העוסק, ולא על כתפי המנהל, במיוחד
שעה שמדובר בהטבת מס. מטבע הדברים מצוי המידע בדבר התקיימות תנאי
התושבות ברשותו של העוסק, ולא בידי המנהל, ועליו להוכיח את תושבותו. ככל
שהמנהל מעלה סימני שאלה באשר לתושבות ובאשר לזכאות להטבות המס, מוטל
על העוסק לספק תשובות משכנעות לסימני השאלה שהועלו.

6

7

טענת השיהוי

32. אסיר תחילה מהדרך את הטענה שלפיה ניתנה החלטתו של המנהל בשיהוי, או שנפל
פגם בכך שהמנהל בחן את זכאותו של המערער להטבת המס, לאחר שאישר את
רישומו כעוסק תושב העיר אילת. המבחן לתושבות בעיר אילת אינו מבחן הרישום
כעוסק בעיר אילת, אלא כאמור מבחן 'מגורי הקבע' בעיר אילת, המתפרש כ'מרכז
החיים', הנבחן בהתאם ל'מירב הזיקות'. עצם הרישום כעוסק אזור אילת אינו
קונסטיטוטבי, ואינו יוצר את התושבות, אף אינו מעיד עליה.

33. רישום כעוסק תושב אילת מאפשר למנהל לעקוב לאורך זמן אחר התמלאות תנאי
הזכאות, הנבחנת מעת לעת, וככל שמתברר לאחר הרישום כי מרכז חייו של העוסק
אינו בעיר אילת, חרף רישומו כעוסק בעיר אילת, או שחל שינוי במרכז החיים, או
שהרישום נעשה מלכתחילה למראית עין, לא זכאי אותו העוסק להטבות המס
הרלוונטיות. עצם הרישום כעוסק אילתי, אינו מעיד כאמור על התושבות באילת,
ואין בו כדי להציב מכשול בפני המנהל מלבדוק את תנאי התושבות. חוק אזור סחר
חופשי באילת אינו קובע מועדים לבדיקתו של המנהל באשר לקיומם של תנאי
הזכאות להטבת המס, ואינו מחייב את המנהל לבחון האם מתקיימים תנאי
הזכאות מדי חודש בחודשו או מדי שנה בשנה. פרק הזמן העומד לרשותו של המנהל
להוצאת השומה קבוע בחוק מס ערך מוסף, ומשהוצאה השומה בסד הזמנים
שנקבע, הרי שלא רלוונטיות טענות ההתיישנות, השיהוי או הסתמכות על רישום.

34. ואשר לתושבות, אין בין הצדדים מחלוקת על כך שבשנים שקדמו לשנות המס
השנויות במחלוקת, כמו גם בשנים שלאחריהן, לא היה המערער תושב העיר אילת.
מרכז חייו היה מחוץ לעיר אילת, הוא עצמו התגורר מחוץ לעיר אילת, כך גם
גרושתו, ילדיו ובת זוגו. העסק שניהל היה מחוץ לעיר אילת.

35. כפי שציין המערער עצמו, לאחר שנתן שירותים מקצועיים לליאם נחמיאס
בפרוייקט רחב היקף באשקלון, ביקשה ליאם נחמיאס להעסיקו גם בפרוייקט
המתוכנן באילת, והוא נאות. המערער הגיע אפוא לאילת לצרכי עבודה בפרוייקט



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 22-03-64274 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

- 1 נקודתי. בתצהיר עדותו הראשית (סעיף 18) הצהיר המערער כי "... התגוררתי
2 באילת בתקופה הרלוונטית, עבדתי באילת בפרויקט אינטנסיבי, אכלתי במסעדות
3 באילת, השתמשתי בשירותים רפואיים באילת, פתחתי קשרים חברתיים,
4 התפללתי בבתי כנסת, למדתי שירותי תורה, וראיתי את עצמי כתושב לכל דבר
5 ועניין". בחינת הראיות שהוגשו מלמדת על כך שמבחינת מבחן מירב הזיקות, לא
6 מדובר בהעתקת מרכז החיים לעיר אילת.
- 7 36. המערער התמקד בטענותיו בזיקת המגורים, והדגיש כי התגורר בעיר אילת, ואולם
8 גם אם נקבל את גרסתו של המערער בדבר מגורים בכתובות שמסר למנהל (שתיים
9 מהן נרשמו בכתובות המגורים במשרד הפנים), התמונה המצטיירת היא כי מדובר
10 במגורים זמניים או מזדמנים, הנלווים לביצוע עבודה מזדמן באילת ולא במגורי
11 קבע של אדם שמרכז חייו באילת.
- 12 37. בסעיף 20 בתצהיר עדותו הראשית העיד המערער כי "כאשר לקחתי את העבודה
13 באילת, ולאור הדרישות האינטנסיביות של התפקיד שהצריך ממני נוכחות באילת
14 באופן רציף ויום יומי, שתפתי בכך את ילדי הבוגרים ואת בת זוגתי בתקופה ההיא,
15 לכולנו היה ברור שהמחויבות לעבודה גוברת על הכל, והתגברנו על זה שמדי פעם
16 אני נסעתי בסופי שבוע לבקרים, ולעיתים בת זוגתי היתה מגיעה אלי". גם מר
17 נחמיאס הצהיר בסעיף 5 בתצהיר עדותו הראשית כי על רקע הכרותו עם המערער
18 מביצוע פרויקט קודם במרכז הארץ הציע לו לשמש כקבלן ביצוע ראשי בפרויקט
19 באילת. מאחר שמדובר בפרויקט אינטנסיבי, ועל מנת להבטיח עמידה בלוח
20 הזמנים, הותנתה עבודתו של המערער בהעתקת מגוריו לאילת עד סיום הפרויקט.
- 21 38. עדויות אלו מלמדות על כך שלא מדובר בהעתקת מרכז החיים באילת, כי אם
22 בהגעה לאילת לשם ביצוע עבודה זמנית, הכרוכה בהעדרות ארעית ממרכז החיים,
23 והמחייבת לינה או מגורים מזדמנים סמוך למקום העבודה, תוך כדי שמירה על
24 זיקה למרכז החיים.
- 25 39. המנהל התרשם מכך שלא מדובר במגורי קבע. מר רוס רצון, סגן בכיר לממונה
26 מע"מ אזורי אשדוד, המצהיר מטעם המנהל (להלן: "מר רצון") אשר נתן את
27 ההחלטה, פירט בתצהיר עדותו הראשית כי כתובתו של המערער על פי רישומי
28 משרד הפנים הייתה בדירת שחרות בתקופה שבין אוגוסט 2015 לבין פברואר 2017,
29 ובדירת לוס אנג'לס בתקופה שמפברואר 2017 עד נובמבר 2018. בנובמבר 2018
30 שינה המערער את כתובתו במשרד הפנים בחזרה לכתובתה של בת זוגו בהרצליה.
31 עוד פירט בתצהיר כי מבדיקה שנערכה עלה כי המציאות בשטח לא תאמה את



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 22-03-64274 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

- 1 רישומי משרד הפנים באשר למקום מגוריו של המערער. חוזה השכירות לגבי דירת
2 שחרות הסתיים עוד בסוף יוני 2016, ומיולי 2016 עד פברואר 2017 טען המערער כי
3 התגורר על היאכטה של מר נחמיאס, טענות שנדחו על ידי מר רצון מהטעם שלא
4 הוכחו לו כנדרש. עוד התברר למר רצון במהלך הליכי הביקורת כי אף שכתובתו של
5 המערער נותרה בדירת לוס אנג'לס עד נובמבר 2018, בפועל סיים את עבודתו באילת
6 במאי של אותה השנה, היינו, כחצי שנה קודם לכן. מר רצון התרשם כי הכתובות
7 שהוצגו על ידי המערער לא גיבשו 'תושבות' בעיר אילת, וכי הן הוצגו למראית עין,
8 כמצג שווא בעניין תושבותו של המערער.
- 9 40. על פי גרסתו של המערער, הוא התגורר בתקופה הראשונה בדירת שחרות, שהיא
10 כאמור דירה רחבת ידיים, בת 10 חדרים. בתמיכה לטענותיו הציג המערער חוזה
11 שכירות וכן עדויות על ביצוע תשלומים שונים. מר רצון פירט בתצהיר עדותו
12 הראשית כי מדובר בנכס המורכב משתי דירות, האחת מעל השנייה, אשר פוצלו ל-
13 10 חדרים, כך שיתאימו למגורי מספר גדול של עובדים, ולא למגורי קבע של אדם
14 אחד שמרכז חייו באילת.
- 15 41. המנהל הטיל ספק בעצם המגורים הזמניים בדירת שחרות. בין היתר נבדקו מגוריו
16 של המערער בדירה עם גב' רינה וקנין, האחראית על וועד הבית בדירת שחרות,
17 המתגוררות בבניין משנת 2012. גב' וקנין העידה על עצמה בפני המנהל כי היא אינה
18 עובדת וחשוב לה מאד לדעת מי נכנס ויוצא מהבניין, והיא משמשת כ'שוטר' של
19 הבניין. גב' וקנין כלל לא הכירה את המערער ומעולם לא ראתה אותו בבניין. אמנם
20 היא עצמה הוציאה את הקבלות על תשלום וועד בית שהציג המערער ואולם מעולם
21 לא ראתה את המערער. עוד השיבה כי אילו היה המערער מתגורר בבית היתה יודעת
22 על כך בוודאות. המערער לא זימן את גב' וקנין לעדות כדי להפריך את הדברים
23 שמסרה למנהל, ויש להסיק מכך שאילו הייתה מזומנת לעדות, לא היה בעדותה
24 כדי לתמוך בגרסת המערער שלפיה התגורר בדירה.
- 25 42. בחקירתו הנגדית השיב המערער כי הוא התגורר בקומה הראשונה, בעוד שפועליו
26 התגוררו בקומה השנייה. גם אם נאמץ גרסה זו של המערער, שלפיה שימשה הדירה
27 גם למגוריו, התמונה המתקבלת הינה כי לכל היותר מדובר במקום לינה ארעי
28 המיועד לעובדי הפרויקט, בכלל זה למערער, ואולם הנתונים האמורים מלמדים על
29 כך שלא מדובר במגורי קבע.
- 30 43. אשר לתשלום חשבונות כגון מים והארנונה, בקבלה שצירף המערער לא היתה
31 התייחסות לתקופה שבגינה משולמת הארנונה, ובטופס תשלום חשבון המים נמחק



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 64274-03-22 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

שם הנמען ושמו של המערער הוסף בכתב יד. מעבר לליקויים האמורים שנפלו
באישורים, אין בעצם הגשת האישורים למנהל כדי להעיד בהכרח על מגורים
בדירה, בוודאי שלא על מגורי קבע, שכן ניתן לשלם תשלומים שוטפים עבור דירה
המשמשת למגורי הפועלים, מבלי שהמערער עצמו יגור בדירה. **גם אם לן המערער
בדירת שחרות בתקופה מסויימת, אין בכך כדי להעיד על מגורי קבע בדירה או על
כך שמרכז חייו היה בעיר אילת.**
44. **בתקופה השנייה**, תקופה בת כ- 8 חודשים, מיולי 2016 עד פברואר 2017, כלל לא
הייתה למערער כתובת קבועה בעיר אילת. לטענתו התגורר באותה תקופה על
היאכטה של מנכ"ל ליאם נחמיאס (להלן: "**מר נחמיאס**"). מספר סימני שאלה
עולים לגבי גרסתו זו של המערער, וקשה עד מאוד לאמץ את הטענה שהיאכטה
שימשה לו כבית המגורים הקבוע:
ראשית, גרסתו של המערער בדבר מגורים ביאכטה הועלתה בפני המנהל בשלב
מאוחר של ההליכים. בהודעתו למנהל ממרץ 2018, לא הזכיר המערער לינה או
מגורים ביאכטה, אלא טען שבעבר התגורר בדירת שחרות ובפברואר 2017 החליף
את כתובתו לדירת לוס אנג'לס בשל שכר הדירה הגבוה. גם בהשגה ובמהלך הדיון
בהשגה לא טען כי התגורר ביאכטה.
שנית, בין עדותו של המערער לבין עדותו של מר נחמיאס, העד מטעמו, התגלעו
סתירות מהותיות: מר נחמיאס בחקירתו הנגדית טען כי בתקופת מגוריו של
המערער ביאכטה שימשה היאכטה במהלך היום לשיט תיירותי בים האדום, בעוד
שהמערער טען כי מעולם לא שם לב לכך שהיאכטה משמשת לשיט של תיירים
במהלך היום. מעבר לסתירה בין שתי העדויות, אינני רואה כיצד מהווה יאכטה
המשמשת להפלגת תיירים כמגורי קבע למערער, גם אם לן ביאכטה תקופה זו או
אחרת, דבר שלא הוכח;
המערער ומר נחמיאס נחלקו גם באשר לתשלום עבור דמי שכירות. בעוד שהמערער
טען שלא שילם למר נחמיאס עבור המגורים ביאכטה, מהטעם שמגורים היוו חלק
מחוזה מתן השירות שלו עם ליאם נחמיאס (אף השיב שאינו זוכר האם הוצאה על
ידי ליאם נחמיאס חשבונית על כך), טען מר נחמיאס בחקירתו הנגדית שהמערער
שילם עבור המגורים ביאכטה, ואולם הוא לא זכר מה הסכום ששולם. בחקירתם
הנגדית הוצגו לשניים שלוש חשבוניות שהוצאו על ידי 'ארבל קרוז', ונמצאו בספריו
של המערער, אחת מהן בלבד הוצאה בתקופה שבה לו כביכול ביאכטה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 22-03-64274 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

1 המערער, אשר טען כאמור כי לא שילם עבור המגורים ביאכטה, הסביר בשפה רפה
2 כי החשבוניות הוצאו עבור קניית גנרטור, ואילו מר נחמיאס, אשר נשאל האם שילם
3 לו המערער 50,000 ₪ עבור הלינה ביאכטה לתקופה בת 8 חודשים, השיב בתחילה
4 שהוא אינו יודע כמה שילם המערער עבור הלינה, וכן שהתשלום עבור הלינה אינו
5 כולל הוצאות תפעוליות נוספות של היאכטה, ואולם בהמשך חקירתו טען שיש
6 לזקוף חשבונית נוספת, מיולי 2017, על סך 21,600 ₪, כחשבונית שהוצאה בגין
7 תשלום עבור הלינה ביאכטה, חשבונית על גמר חשבון. מעבר לסתירה המהותית בין
8 שתי העדויות, עדותו של מר נחמיאס מעלה כי המערער שילם עבור דמי השכירות,
9 לתקופה בת 8 חודשים, 71,600 ₪ היינו, 8,950 ₪ בחודש, סכום בלתי סביר ביחס
10 לדמי שכירות עבור דירת מגורים, אף שעזב לדבריו את דירת שחרות בשל דמי
11 השכירות הגבוהים, שהסתכמו ב- 7,500 ₪ בלבד לחודש.
12 **שלישית**, מעבר לכך שהמערער העלה את גרסת המגורים ביאכטה רק בשלב
13 מאוחר, גם מר יצחק דגן, אשר שימש כמנהל העבודה בפרויקט, הצהיר בתצהיר
14 עדותו הראשית מטעם המערער, כי המערער התגורר בשחמון ואולם בסוף תצהירו
15 הוסיף כי נהג לבקר את המערער ביאכטה. בהודעה שמסר למנהל ביום 14.4.2022
16 (להלן: "**הודעת דגן**"), השיב כי המערער מתגורר בשחמון ולא הזכיר מגורים
17 ביאכטה. עוד השיב בהודעת דגן כי לא ביקר בביתו של המערער, וכי למערער ולבת
18 זוגו הייתה דירת מגורים משותפת בהרצליה. כאשר התבקש בחקירתו הנגדית
19 ליישב את הסתירה בדבריו באשר למגורים ביאכטה, נתן תשובה מתחמקת, וניתן
20 להתרשם כי הוא לא ביקר בביתו של המערער ולא ידע מידיעה אישית היכן התגורר
21 המערער.
22 בפני המנהל עמדו ממצאי ביקורת ניהול ספרים שערך פקיד השומה אצל מר אריה
23 מלכה (להלן: "**מר מלכה**"), מיום 25.7.2019, ולפיה התגורר המערער ביאכטה,
24 שהוא היה הקפטן שלה, עד אשר הושכרה למערער דירה בבעלותו של מר מלכה,
25 בתמורה ל- 2,000 ₪, ואולם המנהל לא סבר שיש בעדותו של מר מלכה כדי להעיד
26 על מגורים ביאכטה, נוכח ה'קרבה' בין הצדדים, והקשר ביניהם לבין מר נחמיאס.
27 45. קשה אכן לקבל את הטענה שלפיה התגורר המערער בתקופה האמורה ביאכטה
28 בשל המשקל הנמוך שיש לייחס לעדויות, אשר היו עדויות מגמתיות, אשר אינן
29 נתמכות בראיות אובייקטיביות, ואשר נפלו בהן סתירות מהותיות. ואולם גם אם
30 נקבל את גרסת המערער שלפיה התגורר מספר חודשים ביאכטה, לא מדובר במגורי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 64274-03-22 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

- 1 קבע, או במקום המגורים היחיד, כי אם במקום לינה זמני, המשמש בשעות היום
2 להסעת תיירים.
- 3 46. **בתקופה השלישית** התגורר המערער כביכול בדירת לוס אנג'לס, דירת סטודיו בת
4 כ- 20 מטר, אשר על פי ממצאי המנהל מתאימה למגורים בסיסיים בלבד. המערער
5 הציג למנהל כרטיסת המפרטת תשלומי חשמל בסכום של כ- 72 ₪ לחודש, ומר רצון
6 מצא כי אין זה סכום סביר המעיד על מגורים בדירה.
- 7 47. עצם רישום הכתובת במשרד הפנים, הטענה בדבר מגורים בדירה, או הצגת קבלות
8 עבור תשלומים שאינם מעידים על מגורים של ממש, אינם מעידים על מגורי קבע,
9 אלא לכל היותר על מקום לינה ארעי של עובד בעיר אילת המרוחקת ממקום מגוריו
10 הקבוע.
- 11 48. בנוסף לקשיים בקבלת גרסתו של המערער בדבר מגוריו במקומות שמנה, העלה
12 המנהל מספר סימני שאלה נוספים בדבר עצם מגוריו של המערער באילת, בוודאי
13 שלא מצא כי מדובר במגורי קבע המגבשים תושבות בעיר.
- 14 49. בין היתר הצביע המנהל על ריבוי טיסות משדה דב לאילת ובחזרה למרכז. על פי
15 המפורט בתצהיר עדותו הראשית של מר רצון, העלו הנתונים שנאספו בדבר
16 טיסותיו של המערער קיומן של טיסות הלך ושוב, כאשר נקודת המוצא היא שדה
17 דב בתל אביב, ונקודת הנחיתה היא באילת, שבה שהה המערער מספר ימים
18 בודדים. מר רצון ציין כי נמצאו גם טיסות חזור בלבד מאילת, מבלי שהייתה טיסה
19 לאילת, וכי במהלך עדותו העיד המערער על כך שלעיתים השתמש ברכבו של מר
20 נחמיאס כדי להגיע לאילת. מר רצון מצא הלימה בין הטיסות לאילת לבין הזמנות
21 לינה בבית המלון, והתרשם כי המערער טס לאילת, לן מספר ימים במלון, וחזר לתל
22 אביב. על פי חישוביו של המנהל שהה המערער באילת 156 יום בלבד במהלך השנים
23 הרלוונטיות לשומה.
- 24 50. המערער חלק כאמור על ממצאי המנהל וטען כי רישומי הטיסות מלמדים דווקא
25 על נוכחות בעיר אילת, ואולם הוא לא הציג ראיות אובייקטיביות למספר הימים
26 שבהם שהה באילת, כגון יומן עבודה או לוחות זמנים, שיש בהם כדי להפריך את
27 התרשמות המנהל וכדי להוכיח את טענותיו. מעבר לדרוש אציין כי גם אם שהה
28 המערער בעיר אילת תקופה ארוכה יותר מהתקופה שבה הכיר המנהל, אין די
29 בשחות ממושכת בעיר אילת, גם אם היא לצורך עבודה יומיומית, כדי להעיד
30 בהכרח על **מגורי קבע באילת**, או על תושבות באילת.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 22-03-64274 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

51. **לסיכום נקודה זאת**, הראיות שהוגשו בדבר לינה באילת אינן מבססות את הטענה
ל'מגורי קבע' באילת, ואינן מעידות על זיקת מגורים ברורה לאילת או על כך
ש'מרכז החיים' של המערער באילת, בוודאי שאין בכך כדי להעיד כי מרכז החיים
היחיד של המערער הוא בעיר אילת. לכל היותר מדובר במגורים זמניים, הנלווים
לעבודתו של המערער באילת, אשר בוצעה במרחק רב ממגורי הקבע ומ'מרכז
החיים' האמתי שלו.
52. **אשר לזיקה המשפחתית**, אין למעשה מחלוקת על כך שבני משפחתו של המערער:
גרושתו, ילדיו או בת זוגו, לא העתיקו את מרכז חייהם לעיר אילת בעקבות תחילת
עבודתו של המערער באילת. לעניין הזיקה המשפחתית אין די בטענה כללית שלפיה
המערער גרוש ועל כן אין לו כל קושי להעתיק את מרכז החיים לאילת. יש לתמוך
את הטענה האמורה באסמכתאות משכנעות לכך שמרכז החיים אכן השתנה בפועל
(ראו למשל בפרשת פלוני, שם לא היה די בטענות על פרידה מאשתו של נישום, אף
לא בטענה לבת זוג מחוץ לישראל, כדי להוכיח כי התושבות אינה בישראל).
בענייננו לא הובאו ראיות משכנעות לכך שהזיקה המשפחתית תומכת בטענה לשינוי
מרכז החיים והעתקתו לעיר אילת. נהפוך הוא. טענותיו של המערער מלמדות על
כך שהזיקה המשפחתית אינה לעיר אילת. לא זו בלבד שבת זוגו לא עברה לאילת,
מטענותיו של המערער עצמו ניתן ללמוד כי כאשר הגיעה אליו בת זוגו לביקורים
באילת לנו בני הזוג בבתי מלון, ואכן עולה מהנתונים כי לכל היותר עמד לרשות
המערער חדר ללינה באילת, בדירת שחרות, ביאכטה או בדירת לוס אנג'לס, ולא
בית מגורים קבוע שניתן לארח בו את בני המשפחה או החברים. הביקורים של בת
הזוג באילת אינם אפוא ב'בית הקבע' של המערער באילת, כי אם ביקורי תירות
בעיר אילת. עוד ניתן ללמוד מטענותיו של המערער כי טיסותיו התכופות לשדה דב
נועדו, בין היתר, לשם ביקור ילדיו. לא הוכח כי למערער מקום מגורים קבוע, או
במילים אחרות- "בית" בעיר אילת שאליו מגיעים ילדיו או בת זוגו לבקר. כפי
שאפרט להלן, המערער טען כי כרטיסי האשראי שלו מצויים בידי ילדיו הבוגרים
ובת זוגו, המבצעים קניות במרכז הארץ, טענה המעידה על זיקתו העמוקה לבני
משפחתו אשר המשיכו להתגורר במרכז חייו.
53. מבחינת **זיקת מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע**, של המערער, מלמדות הראיות על
כך שהזיקה לעיר אילת הינה זמנית, וקשה לראות בה את מקום העיסוק הרגיל או
הקבוע. בראש ובראשונה ניתן ללמוד על כך מעדותו של המערער עצמו, אשר העיד
על העבודה שהוצעה לו בפרויקט ועל החלטתו לקבלה, כפי שצינתי לעיל.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 22-03-64274 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

54. תקופת עבודתו המדויקת של המערער בעיר אילת אינה ברורה, ולא הוצגו על ידו נתונים מדויקים לגביה, כגון מועד תחילתה וסיומה, היקף העבודה מבחינת מספר ימים בשבוע, בחודש ובשנה, ומספר שעות העבודה, זולת הטענה כי מדובר היה בפרויקט רחב היקף, אשר הצריך את נוכחותו הקבועה באילת, למעט לעניין פגישות עם אנשי מקצוע במרכז. למנהל הומצא אמנם מכתב מאת מר נחמיאס, מיום 8.11.2020, המאשר כי המערער עבד באתר מיום החתימה על ההסכם עד יום 30.9.2017, מדי יום במשך 10 שעות, ואולם מדובר במכתב כללי ומדמתי, אשר ניתן שנים לאחר סיום הפרויקט, ולא ברור על מה הוא מבוסס. המסמך אינו מפרט את מספר ימי העבודה בשבוע או בחודש, ואינו נתמך בראיות אובייקטיביות התומכות באמור בו, ועל כן לא ניתן לקבלו כמעיד על עבודה רציפה בהיקף זה במשך כל התקופה.
- מר דגן אשר שימש כאמור כמנהל העבודה בפרויקט, השיב בהודעת דגן, כי המערער שהה במקום כ- 3 או 4 פעמים בשבוע, וכי מעורבותו הייתה גבוהה.
55. גם אם נקבל את גרסתו של המערער על כך שבעטיה של עבודתו שהה מרבית הזמן באילת, גרסה אשר כלל לא הוכחה, לא מדובר כאמור בהעתקת העסק או הזיקות הכלכליות לאילת. בדיקה שערך המנהל העלתה שבשנות המס הרלוונטיות המשיך תיק המס של המערער להתנהל בפקיד שומה חולון, ולא הועבר לפקיד שומה אילת (אף שתיק העוסק הועבר לאילת). בין השנים 2015 עד 2018 היקף העסקאות בעיר אילת שעליהן דיווח המערער הסתכמו לסכום של כ- 20,000,000 ₪, בעוד שעסקאותיו מחוץ לאילת הסתכמו בכ- 40,000,000 ₪, בהתאם לפירוט הבא-

שנה	עסקאות פטורות	עסקאות חייבות
2015	1,298,291	901,709
2016	7,470,531	14,007,029
2017	7,266,092	23,030,421
2018	5,221,713	1,775,631
סה"כ התפלגות העסקאות	21,256,627	39,714,790
	34.86%	65.14%
סה"כ העסקאות	60,971,417	

- טבלת התפלגות העסקאות האמורה, בין עסקאות הפטורות ממס, היינו – באילת, לבין עסקאות חייבות במס, היינו משאר הארץ, אשר פורטה בתצהירו של מר רצון



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 22-03-64274 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

1 מעלה כאמור כי בשנות המס הרלוונטיות היקף העסקאות של המערער מחוץ
2 לאילת היה למעלה מ- 65%, וכי בשנה 2016 היו למערער עסקאות מחוץ לאילת
3 בהיקף של כפי 2 מהעסקאות באילת, בעוד שבשנת 2017 עמד היקף עסקאותיו מחוץ
4 לאילת על כפי 3 מהיקף העסקאות באילת.
5 על פי תיק הניכויים של המערער, בשנת 2016 אחד בלבד מתוך 10 עובדים שהעסיק,
6 עבד בעיר אילת, בשנת 2017- 2 בלבד מתוך 20 העובדים שהעסיק עבד בעיר אילת,
7 ובשנת 2018, 3 בלבד מתוך 8 עובדים שהעסיק עבדו בעיר אילת.
8 הנהלת החשבונות ורו"ח של המערער נמצאו מחוץ לעיר אילת.
9 **מר זוהר פרנקל**, אשר זומן לעדות על ידי המערער לתמיכה בגרסתו, הצהיר בתצהיר
10 עדותו הראשית כי בעקבות תחילת עבודתו של המערער בפרויקט באילת ניהל הוא
11 עצמו את הפרויקט באשקלון, אשר לא היה מסובך מבחינה הנדסית. העד נפגש עם
12 המערער כאשר היה המערער מגיע למשרדי היזם במרכז, ואולם הוא ניהל עם
13 המערער שיחות יומיות בטלפון, כך שלמעשה היה המערער לכל הפחות מעורב
14 בניהול הפרויקטים במרכז הארץ (ככל שלא ניהל אותם בפועל מרחוק).
15 המערער לא דרש הטבות מס למעסיקים לפי חוק אזור סחר חופשי באילת, אף לא
16 זיכוי ממס המיועד לתושבי העיר אילת. ההסבר היחיד שנתן המערער לנתונים
17 האמורים היה כי לא ידע דבר אודות הזיכוי ממס המיועד לתושבי העיר אילת, שכן
18 הנהלת החשבונות שלו טופלה בידי הנהלת החשבונות של חברת ליאם נחמיאס. עוד
19 טען כי בפרויקט באשקלון טיפל אחד מעובדיו. אמנם המערער טען כי היקף ההטבה
20 של זיכוי ממס מסתכם ב- 40,000 ₪ בלבד, ואולם הפער בין ההתייחסות לתושבות
21 לעניין מס הכנסה ולעניין מס ערך מוסף בולטת, וקשה להימנע מהרושם שהיזם
22 אשר ביקש לקבל את שירותיו של המערער דווקא, ביקש להפחית עלויות באמצעות
23 הפטור ממס ערך מוסף למתן השירות, הציג את המערער כתושב אילת, בעוד
24 שלעניין מס הכנסה לא הייתה להטבה נפקות מטעמו ועל כן לא טיפל בכך.
25 המערער טען כי היה על המנהל לערוך ביקורת במשרדו באילת, ואולם לא
26 התרשמתי כי הביקורת בעסק הייתה נותנת מענה לסימני השאלה שהעלה המנהל.
27 מעבר לכך שהנטל להוכחת היקף העבודה מוטל על המערער, המנהל הכיר בכך
28 שהמערער עבד באילת, אלא שהוא מצא אינדיקציות לכך שמרכז החיים לא הועתק
29 לאילת, בכלל זה העסק, אשר המשיך להתנהל במרכז הארץ.
30 מעבר לכך שהמערער העסיק עובדים רבים מחוץ לעיר אילת, אין זה בלתי סביר
31 להניח שהוא עסק בפרויקטים אחרים מרחוק, וכפי שצינתי, לא הובאו על ידו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 22-03-64274 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

- 1 נתונים מדוייקים ואובייקטיביים בדבר היקף העבודה בעיר אילת, זולת טענות
2 בעלמא לגבי טיבה של העבודה. בהעדר נתונים אובייקטיביים ומלאים בדבר היקף
3 העבודה באילת, אין זה בלתי סביר גם להניח שחלקה של העבודה בפרויקט באילת
4 בוצע על ידי המערער מרחוק, בהינתן העובדה שעבודתו בוצעה, בין היתר, באמצעות
5 קבלני משנה, וכי הוא העסיק מנהל עבודה במקום.
- 6 **הרושם המתקבל אפוא הינו כי הגם שהמערער עבד בעיר אילת בשנות המס, לא**
7 **מדובר בהעתקת העסק לעיר אילת, אלא בביצוע פרוייקט רחב היקף, באופן זמני,**
8 **שאינו מעיד על זיקה עסקית מובהקת לעיר אילת, המעידה על העתקת מרכז**
9 **החיים לעיר אילת.**
- 10 לשם השלמת התמונה אציין כי מבחינת זיקת מקום 'האינטרסים הכלכליים
11 הפעילים והמהותיים' לא הצביע המערער על העתקת מקומם לעיר אילת. מעבר
12 לכך שעיסקו נותר במרכז הארץ, כך גם חשבונות הבנק של המערער, תיקו בפקיד
13 השומה, משרד ורואה החשבון שלו.
- 14 56. המנהל הצביע על שורה של סימני שאלה שאינם מתיישבים לטעמו עם העתקת
15 מרכז החיים לאילת.
- 16 בין היתר הצביע על טיב הקניות שבוצע המערער באילת לעומת קניותיו במרכז
17 הארץ, האופייניות למגורי קבע, על כך שרופא המשפחה נותר במרכז הארץ.
18 המערער טען כאמור כי מספר הטיסות הנמוך מעיד דווקא על כך שמרכז החיים של
19 המערער באילת. כמו כן טען כי כרטיסי האשראי שלו נמצאים בשימוש של ילדיו,
20 ועל כן היו רכישות רבות במרכז הארץ, וכי המנהל לא בדק את כרטיס האשראי
21 העסקי, הנמצא בשימוש והמעיד לטענתו על מגוריו באילת, עוד טען כי מראיותיו
22 של המנהל ניתן ללמוד על רכישות של מזון באילת.
- 23 57. לא מצאתי כי יש בטענותיו של המערער כדי לענות על סימני השאלה שהעלה המנהל
24 בדבר התושבות. ככל שהמערער סבור היה שיש ברכישותיו בכרטיס האשראי
25 העסקי (המיועד לכאורה להוצאות עסקיות ולא להוצאות אישיות) כדי להוכיח כי
26 העתיק את מרכז חייו לעיר אילת, הרי שהיה עליו להציג את הנתונים התומכים
27 בגרסתו ולפרוש בפני המנהל מסכת עובדתית ברורה כאסמכתא לטענותיו.
- 28 58. המערער טען כי **קשריו החברתיים**, כגון תפילה בבתי כנסת והשתתפות בלימודי
29 תורה או קבלה מעידים על כך שמרכז חייו באילת. **מר זגן** הצהיר כי המערער סיפר
30 לו שהחל ללמוד שיעורי קבלה, ואילו **מר יהודה אלימלך** (להלן: "**מר אלימלך**")
31 הצהיר כי הכיר את המערער משנת 2016, ובשנת 2017, כאשר שימש כגבאי בבית



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 22-03-64274 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

- 1 הכנסת, היה המערער מגיע מספר פעמים בשבוע לבית הכנסת להשתתף בתפילות,
2 בעיקר תפילות מנחה. כמו כן נטל חלק בשיעור תורה שהתקיים פעם בשבוע בבית
3 הכנסת.
- 4 59. מטבע הדברים, לינה בעיר אילת לשם עבודה בפרויקט מתמשך, גם אם היא מגיעה
5 לכדי מגורים מזדמנים, יתכן שתהיה מלווה בפעילות תרבותית או חברתית בשעות
6 הפנאי, לרבות בתפילות, ואולם אין בכך כדי להעיד על כך שלמערער מגורי קבע
7 באילת, או שמרכז חייו של המערער הועתק לאילת. לא למותר לציין כי מר אלימלך
8 העיד על ביקורים בבית הכנסת במהלך השבוע, ואולם הוא לא העיד על השתתפות
9 בתפילות בשבת ובחג, וגם על יסוד עדות זאת ניתן להניח כי המערער התפלל בשבת
10 ובחג בבית כנסת במרכז, שם נמצא מרכז חייו. לא מצאתי אפוא שדי בעדויות
11 האמורות בדבר השתתפות באירועים חברתיים כדי להעיד זיקה של קבע לעיר
12 אילת, בניגוד לקשרים זמניים ומזדמנים המאפיינים שהות זמנית בעיר. בוודאי
13 שאין בכך כדי להטות את הכף לעניין קביעת 'מרכז החיים', בשים לב לזיקות
14 האחרות.
- 15 60. לסיכום נקודה זו, מבחן מירב הזיקות מעלה כי אף המערער שהה תקופה מסויימת
16 בעיר אילת, לשם ביצוע עבודה זמנית, הוא לא העתיק את מרכז חייו לעיר אילת,
17 ולא התגורר באילת מגורים של קבע. בוודאי שהעיר אילת לא הייתה מקום
18 תושבותו היחיד. לפיכך לא ניתן לראותו כתושב העיר אילת, ועל כן אין הוא זכאי
19 להטבת המס לפי חוק אזור סחר חופשי באילת אשר נועדה לתושבי אילת בלבד.
- 20 61. כזכור ביקש המחוקק, בהגבילו את הטבת המס לנותן שירות תושב העיר אילת
21 בלבד, למנוע תחרות מתושבי העיר אילת. גיוס תושב מרכז הארץ לביצוע פרויקט
22 זמני בעיר אילת והכרה בו כתושב אילת רק בשל הגעתו לביצוע עבודה באילת, אינם
23 עולים בקנה אחד עם תכליתה של הטבת המס למניעת תחרות מתושבי אילת,
24 ובוודאי שאין בעצם ביצוע אותו פרויקט, גם אם מדובר בפרויקט אינטנסיבי ורחב
25 היקף, האורך מספר שנים, כדי להעיד על שינוי מרכז החיים.
- 26
- 27 **טענה לחיפוש בלתי חוקי**
- 28 62. במסגרת סיכומיו טען המערער כי הביקור שערך פקיד גביה מטעם המנהל בדירת
29 המגורים שלו היה בלתי חוקי. מדובר בהרחבת חזית, ומאחר שהטענה הועלתה
30 בשלב כה מאוחר, לא הובאו ראיות של ממש בדבר נסיבות הביקור ובדבר אמות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 64274-03-22 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

- 1 המידה הראויות לקיום ביקור שכזה, ועל כן אינני מוצאת מקום להתייחס לטענה
2 האמורה באריכות.
- 3 63. יחד עם זאת ראוי לציין כי נושא התושבות ומרכז החיים דורש ליבון סוגיות אישיות
4 המצויות בליבת הזכות לפרטיות, מעבר לליבון היקף ההכנסות וההוצאות שהיו
5 לנישום, אשר לגביהם יש לנקוט באמות מידה שונות (וראו בעניין זה את הנסיבות
6 בפרשת פלוני). עוסק או נישום המבקש להוכיח את תושבותו, היינו את מרכז חייו,
7 לרבות את מקום מגורי הקבע שלו, עשוי להזמין את המנהל או את פקיד השומה
8 לביתו, על מנת להוכיח בפניו את עצם מגורי הקבע במקום, במיוחד בשעה שמדובר
9 בנכס בלתי שגרתי למגורי קבע, כגון דירות שאוחדו ופוצלו למגורי עובדים רבים,
10 דוגמת דירת שחרות ודירת לוס אנג'לס.
- 11 64. ניתן ללמוד מהראיות החלקיות שהובאו כי על מנת להוכיח את טענותיו בדבר מגורי
12 קבע באילת הזמין המערער לביתו את נציג המנהל, והביקורים שנעשו בדירת
13 שחרות ובדירת לוס אנג'לס היו בהשתתפותו של המערער, ולאחר תיאום עמו.
- 14 65. לשם השלמת התמונה אציין כי אשר לנסיבות ביקורו בדירת לוס אנג'לס, השיב מר
15 משה עובדיה, פקיד גביה ואכיפה (להלן: "מר עובדיה") כדלקמן: "...עופר רוטברג
16 ביקש להעביר אלי את המסמכים פיזית, כשיגיע לעיר אילת. לזכרוני זה לא קרה
17 כל כך מהר, אלא מספר דחיות. לבסוף הוא הגיע לעיר אילת התקשר אלי זה היה
18 אחרי שעות העבודה הקונבנציונליות, זאת אומרת אחרי השעה 16:00 שהמשרד
19 סגור ואני חושב שהוא הגיע בטיסה אבל אני לא בטוח אם זה היה עם רכב או
20 בטיסה, ואמרתי לו איפה אתה, אני מגיע אליך. הוא אמר שהוא נמצא בכתובת
21 לוס אנגלס מסוימת... אני יכול גם לשלב את ההרגשה שלי לאותה רגע הוא רצה
22 להגיד לי שהוא שם. זה התאים לשנינו. הוא רצה להראות לי איפה הוא נמצא ואני
23 רציתי לראות איפה הוא נמצא וכך יצא שקפצתי לשם. נסעתי לשם באוטו ושם
24 הוא מסר לי את המסמכים בכתובת הזו. זהו" (פרוטוקול הדיון עמ' 18 ש' 29-33 ו
25 עמ' 19 שורות 1-3). לשאלה מדוע לא ניתן אישור בדבר תפיסת החומר שהמערער
26 מסר לו, השיב מר עובדיה שלא היה מדובר בתפיסת מסמכים, כי אם בהעתק
27 מסמכים שאותם ניתן היה להעביר אליו גם במייל אך המערער ביקש להעבירם
28 אליו פיזית כאשר יגיע לאילת.
- 29 66. מעבר לרושם המתקבל מהעדות לכך שהמערער לא היה זמין באילת למרות שטען
30 לעבודה אינטנסיבית באילת, לא מדובר בביקור פתע בלתי מתואם, או בחיפוש
31 שנערך בדירה ובתפיסת חפצים, כי אם בביקור שנערך בהזמנת המערער, אשר ביקש



בית המשפט המחוזי בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 64274-03-22 ע' רוטברג נ' מנהל מס ערך מוסף אילת

תיק חיצוני:

להוכיח למנהל את עצם מגוריו באילת, ובהזדמנות זו אף מסר לידיו של הפקיד
מסמכים שונים אשר אותם ניתן היה להעביר לידי המנהל בדואר.
67. עוד אציין כי חרף החשדות שהתעוררו בליבו של המנהל, לא ביקש המנהל לבקר
בביתה של בת הזוג, כדי לוודא שלא קיימים שם סימנים המעידים על מגורי קבע
של המערער שם, ומדובר אפוא בבדיקה מינימלית של מקום המגורים בעיר אילת.
המערער היה רשאי כמובן שלא לזמן את המנהל לביקור, אף לסרב לביקור, ולוותר
על קבלת הטבות מס, ויתכן שבמצב זה היו המנהל ובית המשפט כאחד מתרשמים
כי כבר בשלב מוקדם לא עלה בידיו של המערער להוכיח קיומם של מגורי קבע בעיר
אילת. על כל פנים, עצם קיומו של הביקור אינו מקנה למערער תושבות באילת, ואין
בו כדי להעניק למערער הטבת מס בהיקף של מספר מיליוני שקלים.

סיכום

68. לסיכום, לא עלה בידי המערער להוכיח כי בשנות המס היה תושב העיר אילת, היינו
שהיו לו מגורי קבע בעיר אילת או שמרכז חייו היה בעיר אילת. הראיות מלמדות
על כך שהמערער הגיע לאילת באופן זמני, לשם מתן שירות, לתקופה זמנית
ונקודתית, מבלי ששינה את מרכז חייו, ועל כן אינו זכאי להטבת המס שהוגבלה על
ידי המחוקק לנותן שירות תושב העיר אילת בלבד, כדי למנוע תחרות מתושבי העיר
אילת.

69. אשר על כן אני דוחה את הערעור ומאשרת את השומה.
70. המערער ישלם למנהל את הוצאותיו, בסכום כולל של 50,000 ₪, בתוך 30 ימים.
ככל שלא ישלם את הסכום במועד האמור, יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית
כדין עד יום התשלום בפועל.

ניתן היום, כ"ב ניסן תשפ"ה, 20 אפריל 2025, בהעדר הצדדים.


יעל ייטב, שופטת