בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 פברואר 2022

ע"מ 24711-05-20 ברון כ.א. בע"מ נ' רשות המיסים בישראל-מס ערך מוסף

<u>בפני כבוד השופט ה' קירש</u>

המערערת	**ברון כ.א. בע"מ** ע"י ב"כ עוה"ד אהרון ברגר ואיילת זקן
	נגד
המשיב	**מנהל מס ערך מוסף תל אביב – מרכז** ע"י ב"כ עו"ד ערן פיירשטיין מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

<u>פסק דין</u>

א. <u>מבוא</u>

1. החברה המערערת עוסקת באספקת כוח אדם לצדדים שלישיים, לרבות בתי מלון. בתקופה בין חודש פברואר 2016 ובין חודש דצמבר 2018 (**"תקופת הערעור"**) למערערת הייתה התקשרות חוזית עם חברת קלאב הוטל ניהול (1996) בע"מ (**"קלאב הוטל"**) לאספקת כוח אדם למלון קלאב הוטל בעיר אילת (**"המלון"**). לשם כך, המערערת העסיקה עובדים ממדינות זרות אשר עבדו במלון במגוון תפקידים, כמפורט בהמשך. המערערת חייבה את קלאב הוטל עבור השירות הנ"ל על בסיס חודשי. המערערת לא הוסיפה לחיוב החודשי רכיב מס ערך מוסף והיא אף לא שילמה לרשות המסים סכומי מע"מ בקשר למתן השירות הנ"ל. מאידך, המערערת לא הייתה רשומה כ"תושב אזור אילת" לעניין הפטורים וההנחות ממסים המוסדרים בחקיקה המיוחדת המתוארת להלן. כפי שיוסבר, ככלל מתן שירותים באילת בידי תושב אזור אילת פטור ממס ערך מוסף.

2. בהעדר רישום כתושב אזור אילת, המשיב, מנהל מס ערך מוסף תל אביב-מרכז, ערך למערערת שומת מס עסקאות וטען כי המערערת חייבת במע"מ על מחיר שירותי כוח האדם שסופקו לקלאב הוטל. היקף השומה הוא כ- 1.435 מיליון ש"ח (קרן המס).

3. המערערת כופרת בחבות במס וטוענת שתי טענות שונות: ראשית, לדעתה היא קיימה הלכה למעשה את כל התנאים הדרושים על מנת להיות זכאית להירשם כתושב אזור

אילת. בתום לב ובשגגה היא נמנעה מן הרישום ומדובר במחדל טכני ותמים ועל כן יש לרשום אותה למפרע (באופן רטרואקטיבי) לכל תקופת הערעור ועל ידי כך לפטור אותה מהחיוב במע"מ; שנית, המערערת גורסת כי השירותים שהיא העניקה לקלאב הוטל עונים על ההגדרה "**שירותי ניהול לבתי מלון**" ולפיכך, אפילו בהעדר רישום באילת כאמור, על השירותים הנדונים חל שיעור מס אפס בהתאם לחקיקה המיוחדת הנ"ל.

4. ההשגה שהגישה המערערת על שומת מס העסקאות נדחתה על ידי המשיב והמערערת הגישה ערעור זה על החלטת המשיב בהשגה.

ב. <u>עובדות הרקע</u>

5. המערערת נוסדה בחודש אוקטובר 2015. כיום בעל השליטה והמנהל היחיד במערערת הוא מר תמיר היכל, אשר העיד מטעמה בהליך זה.

6. מר היכל עסק גם קודם להתאגדות המערערת בתחום כוח האדם, הן כעצמאי ("עוסק מורשה") והן באמצעות חברת ברון ש.נ. בע"מ אשר סיפקה עובדי נקיון ללקוחות שונים (פרוטוקול הדיון, עמוד 22, שורה 9 ואילך[1]).

7. לפי דברי מר היכל, בעקבות מאמצי שיווק מצדו, פנתה אליו קלאב הוטל וביקשה לשכור את שירותיו כספק עובדים לעבודה במלון. תחילה אספקת כוח האדם למלון בוצעה על ידי מר היכל כעוסק מורשה. לאחר חודשים מספר, ולפי המלצתה של קלאב הוטל (לדברי היכל), הוקמה המערערת וזאת על מנת להוזיל את תעריף כוח האדם המסופק (עמוד 51, שורה 13 ואילך).

8. משרד המערערת נמצא ברחוב החשמל בתל אביב, שם ישב בדרך כלל מר היכל וכן המנכ"ל דאז, מר יהודה אלגרסי (שאף היה שותף לייסוד המערערת) ועובדים נוספים.

9. המערערת גייסה עובדים לשם שיבוצם אצל קלאב הוטל באילת.

העובדים היו ממדינות חוץ כגון אוקראינה, גיאורגיה, אריתריאה, גאנה וניגריה (עמוד 36, שורה 21).

[1] ההפניות בהמשך פסק הדין הן לפרוטוקול דיון ההוכחות אלא אם נאמר אחרת.

10. העובדים הועסקו על ידי המערערת כשכירים, ושכרם שולם על ידיה. הם עבדו במלון בקבלה, בנקיון חדרים, במטבח, וכמלצרים, ברמנים, מחסנאים ושומרים (עדות מר היכל, עמוד 45, שורה 1 עד שורה 6 ; יוער כי על פי הסכם ההתקשרות בין המערערת ובין קלאב הוטל שיוזכר להלן, "המקצועות הנדרשים" הם "**חדרנים, עובדי ניקיון, עובדי מטבח**" ונספח תעריפי השכר שצורף להסכם מזכיר "**חדרנים, עובדי נקיון, עובדי מטבח, מלצרים**").

11. העובדים שולבו במערך התפעול של המלון וקיבלו הוראות על בסיס יום-יומי מידי הממונים עליהם בקלאב הוטל וזאת לגבי תוכן התפקידים, המטלות ושעות העבודה.

12. להערכתו של מר היכל, בכל רגע נתון עובדי המערערת היוו כעשרים עד שלושים אחוזים מכלל העובדים המצויים במלון (עמוד 45, שורה 20). על פי עדות שמסר מר אלגרסי לחוקרי רשות המסים ביום 20.2.2019, "בשיא" הפעילות, כ- 70 עובדי המערערת היו מוצבים במלון בכל זמן נתון (שם, שורה 64).

13. העובדים שוכנו על ידי המערערת במקום הנקרא "לב אילת", שם שכרה המערערת כמות חדרים מבעלי המקום (מר אלי שושני, על פי עדותו של מר היכל). עובד לב אילת, מר דוד בן מוחה, אף סייע בידי המערערת ונהג לאסוף עובדים חדשים שהגיעו לאילת, הסיע אותם למקום הלינה, ערך להם סיור היכרות בסביבה וליווה אותם ביום הראשון של העבודה בקלאב הוטל (יום שהוקדש, לפי עדות מר היכל, למילוי טפסים, הדרכות ושאר שלבי "תהליך החיול" , כלשונו) (לפירוט מעשיו של מר בן מוחה למען המערערת, ראו עמוד 25, שורה 24 ואילך ; עמוד 34, שורה 14 ואילך ; עמוד 41, שורה 14 ואילך).

14. המערערת חתמה על ההסכם הראשון עם קלאב הוטל בחודש אוגוסט 2016 אשר תוקפו מחודש פברואר 2016 עד לתחילת חודש מרץ 2017. הסכם נוסף נחתם בחודש ספטמבר 2018 אשר האריך את תוקף ההסכם הראשון עד ליום 30.9.2019. אולם עקב סכסוך מסחרי בין המערערת ובין קלאב הוטל (לפי גרסתו של מר היכל), ההתקשרות הופסקה בפועל בתחילת שנת 2019 (סעיף 15 לתצהירו של היכל). מאז המערערת לא מספקת כוח אדם ללקוחות באילת.

15. המערערת חייבה את קלאב הוטל על בסיס תעריפים לשעת עבודה לפי סוגי העובדים השונים, וזאת במסגרת התחשבנות חודשית, כאשר לחיוב החודשי הכולל לא הוסף מס ערך מוסף, כאמור. יוער כי על פי הסכם ההתקשרות הנ"ל, קלאב הוטל הייתה חייבת

לשלם למערערת את התמורה החודשית החוזית "**כנגד חשבונית כדין**" (סעיף 4.3), ועל פי סעיף 4.8 להסכם הוסכם כי "**התמורה שתשולם לקבלן** [המערערת-ה"ק] **עפ"י החשבון... הינה התמורה והתשלום המלאים והסופיים להם יהא זכאי הקבלן בגין שירותי הקבלן...**".

16. בתקופת הערעור המערערת קיבלה מקלאב הוטל תמורה בהיקף של 9.875 מיליון ש"ח בקירוב בגין אספקת כוח האדם למלון באילת. מכאן, החבות במע"מ לפי שומת המשיב מגיעה כאמור לכדי 1.435 מיליון ש"ח (בחישוב על בסיס חילוץ המע"מ מן המחזור המדווח).

17. על רקע עובדתי זה נפנה מיד לטיעונה הראשון (והראשי) של המערערת שעניינו אפשרות הרישום. כזכור, היא גורסת כי מבחינה מהותית היא הייתה זכאית להירשם כתושבת אזור אילת וככזאת, הייתה פטורה ממע"מ על כל העסקאות מול קלאב הוטל.

ג. <u>המסגרת החוקית לעניין הסוגיה הראשונה</u>

18. בהתאם לסעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("**החוק**"), "**על עסקה בישראל... יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה...**".

המונח "**עסקה**" מוגדר בסעיף 1 לחוק והוא מקיף בין היתר "**מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו...**".

אין מחלוקת בערעור זה כי (א) המערערת היא "**עוסק**" לצורך החוק; (ב) אספקת כוח אדם היא בבחינת "**שירות**" (המוגדר בסעיף 1 לחוק כ"**כל עשיה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר...**"); ו-(ג) השירות המדובר ניתן על ידי המערערת "במהלך עסקה".

אין כמובן מחלוקת כי השירות ניתן **בישראל**.

על כן, השירות הנדון חב לכאורה במס ערך מוסף ובשיעור הרגיל.

19. כידוע, כאמצעי לעידוד הפעילות הכלכלית באילת וסביבתה ולעידוד הגירת תושבים לשם למרות הריחוק ממרכז הארץ, נחקק חוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985 ("**חוק הפטורים**"). פרק ב' לחוק הפטורים עוסק ב"**הטבות**

במסים עקיפים ובמס ערך מוסף", ובפרט, סעיף 5 לחוק הפטורים דן בנושא "**הקלות במס ערך מוסף**".

20. בית המשפט העליון עמד על תכליות חוק הפטורים בע"א 3423/01 **אהוד בנדר נ' מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ** (ניתן ביום 26.5.2003), שם הטעימה כבוד השופטת ביניש, כתוארה אז:

> **"... התכלית הכללית של החוק ושל כלל התקנות שהוצאו מכוחו, הינה פיתוחה ושגשוגה של העיר אילת כמרכז תיירות פנים ותיירות בינלאומית. אחת הדרכים שיש למחוקק ולמחוקק המשנה לעידוד פעילות רצויה, היא להעניק הטבות מס לשם קידום אותה פעילות. ניכר כי על פי השקפת המחוקק לעיר אילת פוטנציאל להפוך למרכז תיירותי מצליח המקדם את התיירות הבינלאומית ותיירות הפנים לאזור. על מנת להפוך את הפעילות הכלכלית בה לכדאית, ואת המעבר לאילת המרוחקת ובעלת האקלים הקשה ליעד אטרקטיבי עבור משקיעים ועובדים כאחד, ניתנה שורת תמריצים כלכליים שבעיקרה נועדה לעוסקים המקומיים..."**
>
> (סעיף 7 לפסק הדין)

דברים דומים נכתבו בע"א 9453/10 **ישראייר תעופה ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה אילת** (ניתן ביום 10.6.2014):

> **"החוק מעניק הטבות מס במטרה להביא לשגשוגה של העיר אילת. ההטבות הקבועות בו נועדו להגדיל את נפח התיירות לעיר, וזאת על ידי הוזלת השירותים התיירותיים בה. בנוסף, מטרתו לעודד יצירת מקומות עבודה חדשים, לפתח את התעשייה ואת הפעילות העסקית בעיר וכן לתמרץ הגירה לעיר באמצעות הטבות למעסיקים".**
>
> (סעיף 43 לפסק דינה של המשנה לנשיא נאור, כתוארה אז)

21. ככלל, סעיף 5 לחוק הפטורים מונה חמישה מקרים שונים בהם תינתן הקלה במע"מ:

- ייבוא טובין לאילת לשם מכירתם לצריכה או שימוש שם: הייבוא פטור ממע"מ (סעיף 5(א));
- מכירת טובין על ידי עוסק שאיננו תושב אילת לעוסק תושב אזור אילת לצורך העסק של האחרון באילת: על המכירה חל מס בשיעור אפס (סעיף 5(ב));
- מכירת טובין המצויים באילת בידי עוסק תושב אזור אילת לצריכה או לשימוש שם: המכירה פטורה (סעיף 5(ג));
- מכירת מקרקעין המצויים באזור אילת: המכירה פטורה (סעיף 5(ד));
- מתן שירותים באזור אילת בידי תושב אזור אילת: מתן השירותים פטור (סעיף 5(ה), וראו הסייגים הקבועים שם שאינם רלבנטיים לענייננו).

22. המערערת מבקשת כי יחול עליה סעיף 5(ה) הנ"ל בקשר להצבת עובדים בקלאב הוטל אילת.

23. נוסיף כי סעיף 6 לחוק הפטורים מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת:

> "...
>
> **(3) לקבוע שהפטור על פי סעיף 5(ה) לא יחול לגבי סוגי שירותים הניתנים באזור אילת או סוגי שירותים המתייחסים לנכסים המצויים בו;**
>
> **(4) לקבוע מס ערך מוסף בשיעור אפס לגבי סוגי שירותים הניתנים בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק תושב אזור אילת, לצורך עסקו באזור אילת.**
>
> ..."

כפי שנראה בהמשך, סעיף 6(4) לחוק הפטורים והתקנות לפיו עומדים בבסיס טענתה **החלופית** של המערערת בנושא "שירותי ניהול לבתי מלון".

24. כאמור, סעיף 5(ה) לחוק הפטורים קובע פטור ממע"מ לגבי "**מתן שירותים באזור אילת בידי תושב אזור אילת**". דומה כי אין כאן מחלוקת כי מקום מתן שירותי אספקת כוח האדם אכן היה באזור אילת כנדרש.

הבעייה נעוצה בתנאי לפיו נותן השירות יהיה "תושב אזור אילת". והנה מונח מיוחד זה מוגדר בסעיף 1 לחוק הפטורים:

"'**תושב אזור אילת**' –

(1) יחיד שמקום מגוריו הקבוע הוא בתחום העיר אילת או באזור אילת והתגורר שם לפחות שלושה חודשים רצופים לפני שהוא מבקש הטבה לפי חוק זה;

(2) חבר-בני-אדם כמשמעותו בפקודה [פקודת מס הכנסה-ה"ק] **שיש לו עסק באזור אילת – לגבי אותו עסק, בתנאי שנרשם באילת כעוסק לעניין חוק מע"מ לגבי העסק האמור ובתנאים אחרים שנקבעו;**"

25. נמצא אפוא כי לגבי חבר בני אדם, מעמדו כ"**תושב אזור אילת**" (להלן גם "**תושב**", לשם הקיצור) מותנה במילוי דרישות אלה:

(1) יש לחבר בני אדם "**עסק באזור אילת**";

(2) חבר בני האדם "**נרשם באילת**" כעוסק לעניין חוק מע"מ לגבי אותו עסק;

(3) חבר בני האדם עמד בכל תנאי נוסף שנקבע לעניין ההגדרה האמורה[2].

26. תקנות אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ו-1985 משלימות את חוק הפטורים ("**התקנות**"). פרק א' לתקנות דן ב"**רישום, ניהול פנקסים ודיווח**". תקנה 1, המצויה בפרק א', עניינה "**רישום ודיווח**" והיא קובעת בין היתר:

"(א) **רישומו של תושב אזור אילת כעוסק באזור אילת יהא כאמור בחוק מע"מ ובתקנות שהותקנו לפיו, ובכפוף לאמור בתקנות אלה.**

[2] סעיף 18(א) לחוק הפטורים קובע כי "**(א) שר האוצר ממונה על ביצוע חוק זה והוא רשאי להתקין תקנות לביצועו, לרבות תקנות בדבר – ... (2) הפעלת הוראות חוק זה לגבי עוסק שהוא תושב אזור אילת ועוסק בו ויש לו גם עסקים במקומות אחרים, ובמיוחד הוראות בדבר ייחוס מס תשומות לעסקאות מעורבות או להוצאות שאינן מתייחסות במישרין לעסקאות.**"

...

> **(ד) חבר-בני-אדם שיש לו עסק באזור אילת, ימציא למנהל, לענין רישומו כעוסק באזור אילת, מסמך חתום בידו המאשר כי יחיד פלוני, שהוא תושב אזור אילת, מוסמך לייצגו בכל דבר וענין לצורך החוק וחוק מע"מ באזור אילת."**

27. בשל האמור בתקנה 1(א) לתקנות, לפיו הרישום של תושב כעוסק באזור אילת "**יהא כאמור בחוק מע"מ ובתקנות שהותקנו לפיו**", יש להיזקק, בשינויים המחוייבים, גם לסעיפים 52 עד 65 לחוק וכן לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976.

28. להשלמת התמונה, יצויין כי תקנה 2 לתקנות, שאף היא בפרק א', דנה בנושא "**תיעוד ודיווח נפרד**" (ולכאורה לא בנושא ה"רישום", המוזכר בכותרת פרק א' ובכותרת תקנה 1), ובין השאר היא מורה כי:

> **"(א) עוסק תושב אזור אילת, שיש לו עסק או יחידת עסק (להלן- עסק) גם מחוץ לאזור אילת, וכן עוסק הרשום כאחד עם עוסק שיש לו עסק מחוץ לאזור אילת, ינהל פנקסים ורשומות ויגיש דו"חות, לגבי העסק שבאזור אילת, בנפרד מהעסק שמחוץ לאזור אילת."**

29. מצירופן של הגדרת המונח "תושב אזור אילת" שבסעיף 1 לחוק הפטורים והוראות תקנה 1 הנ"ל עולה כי לגבי חבר בני אדם תנאי בסיסי להיותו תושב הוא **רישום**, ואילו הזכאות לרישום מותנית בקיום עסק באזור אילת ובהסמכת נציג תושב אזור אילת אשר ייצג את חבר בני האדם "**בכל דבר וענין לצורך החוק** [חוק הפטורים] **וחוק מע"מ באזור אילת**".

30. לעניין דרישת הרישום, יש להשוות את תוכן הגדרת המונח "תושב אזור אילת" שחלה לגבי חבר בני אדם לזו שחלה לגבי יחיד: "**יחיד שמקום מגוריו הקבוע הוא בתחום העיר אילת... והתגורר שם לפחות שלושה חדשים רצופים**" (סעיף 1 לחוק הפטורים). נמצא כי מעמדו של יחיד כתושב איננו תלוי ברישום מיוחד כלשהו והמעמד נגזר ממבחן מהותי של מקום מגורים קבוע והתגוררות רציפה בעיר.

בתי המשפט נדרשו להבדל הקיים בין הגדרת תושב אזור אילת לגבי יחיד ובין זו שחלה על חבר בני אדם. בע"ש (באר שבע) 1517/01 **וינגרטן נ' מע"מ באר שבע** (ניתן ביום 9.5.2002), כבוד השופט אלון כתב (בסעיף ב(2) לפסק הדין):

> **"לאמור, דרישת הרישום כתושב אילת במשרד מע"מ כתנאי סטטוטורי מצטבר להכרה באותה תושבות הינה אך ורק ביחס לתאגיד, ואין היא קיימת לגבי היחיד. טעמם והגיונם של דברים הינם באופיו המקים והיוצר של ה'רישום' את התאגיד, אשר במהותו הינו יציר החוק והרישומים הנדרשים על פיו בדיני התאגידים השונים...**
> **לא כך היחיד בשר ודם הדר במקום שבו הוא דר, יושב במקום שבו הוא יושב וקובע את מרכז חייו במקום שהוא קובע."**

באותה רוח, כבוד סגן הנשיא ביין הסביר בע"ש (חיפה) 5761/98 **שטראוס החזקות בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ עכו** (ניתן ביום 11.7.2001) כי:

> "**הוא** [הרישום-ה"ק] **עצמו מהווה יסוד שהוא תחליף למגורי הקבע של היחיד הפיזי, והוא קובע את האינטגרליות של הקשר של העסק לאילת ומבחין בינו לבין עסק מזדמן שבא לעשות 'מכה' חד-פעמית באילת. אין לראות במהותיות של הרישום דבר יוצא-דופן כאשר מדובר בתאגידים, שהרי בדרך-כלל עצם קיומם מותנה ברישום. הרישום הוא 'אקט הלידה' של התאגיד."**
> (סעיף 6 לפסק הדין)

והנה בעניין **ישראייר** הנ"ל, כבוד השופטת נאור סברה כי יש הגיון בקביעת תנאי הרישום לגבי חבר בני אדם, לעומת יחיד "**... שכן בעניינו של חבר-בני-אדם קשה יותר לבחון אינדיקציות אובייקטיביות-חיצוניות לתושבות, בשונה מבעניינו של יחיד...**" (שם, בסעיף 39)

ד. <u>דיון בסוגיית הרישום</u>

31. כאמור, סעיף 1 לחוק הפטורים מגדיר חבר בני אדם כתושב אזור אילת "**בתנאי שנרשם באילת כעוסק**".

טענות המערערת בהקשר זה סוכמו על ידיה כדלקמן:

> **"המערערת לא נרשמה במע"מ באילת כ'עוסק באזור אילת' טרם מתן שירותים לקלאב הוטל אילת וזאת, בשל שגגה ובתום לב...**
> **רישום במע"מ אילת יכול היה להתבצע על ידי המערערת בנקל, לאור פעילותה העיסקית באילת.**
> **המערערת בפעילותה באילת, הגשימה הלכה ולמעשה את תכלית חקיקתו של חוק אס"ח.**
> **ניתן להורות על רישומה של המערערת כעוסק באילת באופן רטרואקטיבי בתקופה בה סיפקה שירותים לקלאב הוטל אילת...".**
> (מתוך סעיפים 60, 64, 65 ו- 66 לסיכומי המערערת)

דומה כי המערערת איננה ממש חולקת על עצם **נחיצות** הרישום אלא עיקר עתירתה הוא לביצוע רשום למפרע כסעד מוצדק בנסיבות המקרה.

32. אשר לנחיצות הרישום, כבר נפסק כהלכה מחייבת כי עבור חבר בני אדם הרישום באילת הוא "מכונן", "יוצר" ו"קונסטיטוטיבי". דהיינו אין די בקיום (או בהוכחת היכולת לקיים) **התנאים** לרישום (לרבות ניהול עסק באילת ומינוי נציג שם) אלא עצם הרישום נדרש על מנת שחבר בני האדם ייחשב ל"תושב אזור אילת" לצורך חוק הפטורים והתקנות לפיו.

כבר בעניין **שטראוס** הנ"ל, סגן הנשיא ביין פסק כי **"אין מדובר בדרישה טכנית, הבאה לראיה או לנוחות פקידי המשיב בלבד, אלא הרישום הוא קונסטיטוטיבי..."** (שם, בסעיף 6).

גישה דומה הובעה בעמ"מ 8340/04 **מורדן – שירותי גבייה וייעוץ לרשות בע"מ נ' איגוד ערים לשירותי כבאות אילת-אילות ואח'** (ניתן ביום 11.4.2005), מפי כבוד השופט עדיאל.

והנה הדבר הובהר היטב בעניין **ישראייר**, שוב מפי כבוד השופטת נאור וכהלכה מחייבת (שם, בסעיף 49):

> **"כאמור, החוק קובע בלשון ברורה שחבר-בני-אדם יחשב כתושב אזור אילת 'בתנאי שנרשם באילת כעוסק'. נדמה שמבין האפשרויות הלשוניות ולאור התכלית שבבסיס החוק... האפשרות הפרשנית המתיישבת עם הלשון והמגשימה את תכלית החוק, היא רק פרשנות לפיה הרישום כעוסק במע"מ אילת הינו קונסטיטוטיבי ויוצר את הזיקה בין הנישום לבין העיר אילת. לאור תכלית החקיקה, מתחייבת פרשנות לפיה על הרישום להיות מקביל ובו-זמני עם קבלת ההטבות הקבועות בחוק, וזאת לצורך הגשמת תכלית הפיקוח."**

33. קביעה נמרצת זו פוטרת אותי מכל עיסוק נוסף בשאלת נחיצות הרישום.

אולם להשלמת התמונה אביא גם דברים שנאמרו בעניין **שטראוס** אשר **לתכליות** דרישת הרישום:

> **"לכאורה, תכלית החוק מצדיקה מתן הטבות לכל עסק הבוחר לפעול באילת ואשר מקדם בפעילותו באופן מהותי את התכליות האמורות. עם זאת, לא ניתן להתעלם מכך שהחוק יוצר, בצד ההטבות, אמצעי פיקוח שונים במטרה למנוע זליגה של ההטבות (ראו למשל את ההוראות הקבועות בסעיפים 5(ב), 8-8א, 13א-13ב ו- 14 לחוק, וכן תקנה 19 ופרק ג' לתקנות), ובפרט במקרים בהם מדובר בעוסק שיש לו עסקים נוספים מחוץ לאילת, שבעניינו יש חשש גדול יותר לערבוב בין העסקים השונים ולזליגת ההטבות...**
>
> **על כן, ברי כי מטרתה של דרישת הרישום היא לאפשר לרשויות מע"מ לפקח על היקף ההטבות הניתנות לנישום תושב אזור אילת ולוודא כי ההטבות הללו ניתנות רק לנישומים אשר עומדים בתנאי החוק, וכי הן משיגות את מטרתן....**
>
> **... בקביעה שעל חבר-בני-אדם להירשם כדי להיחשב לתושב אזור אילת יש גם אלמנט של ודאות וכן של פשטות ושל יציבות, תכליות העומדות בבסיס דיני המס..."**

(שם, מתוך סעיפים 45 ו-47 לפסק הדין)

34. על אף האמור, עולה השאלה האם הרישום הנדרש חייב להתבצע **מראש** – דהיינו לפני עריכת העסקאות אשר לגביהן יתבקשו ההקלות במיסוי – או שמא די בכך כי לימים חבר בני האדם יירשם כאמור. במילים אחרות, האם עצם המעמד כ"תושב אזור אילת" בכל מועד נתון נגזר (בין היתר) מקיום הרישום **באותה עת** ובלעדי הרישום **במועד זה** אין תחולה לפטורים ולהקלות, או שמא מוסמך המנהל להתיר רישום לאחר מעשה, ומשעשה כן יחולו ההקלות כאילו העוסק היה רשום באילת לכתחילה?

35. לכאורה, היות ובהקשר זה בירור מעמד התושבות נדרש לצורך קביעת החבות במע"מ על עסקה בודדת או רצף של עסקאות (מכירת טובין או מתן שירותים), הרי נחוץ שהמעמד יהיה מבורר – לכאו או לכאן – **בעת עשיית העסקה** והוצאת חשבונית המס בגינה. וודאות זו מושגת כאשר נדרש רישום מראש וניתנת מראש הזדמנות למנהל מס ערך מוסף אילת לבחון את הזכאות לרישום.

36. גם בסוגיה זו נפסקה הלכה מחייבת בעניין **ישראייר** ובשל חשיבות הדברים למקרה דנן, אביא אותם בהרחבה:

> **"לאור תכלית הרישום ולשון החוק המסמיך, אני סבורה כי בדרך כלל המנהל אינו רשאי לרשום נישומים כעוסקים במע"מ אילת למפרע...**
> **בהתאם לתכלית הפיקוח שבה דנתי לעיל, נראה כי בדרך כלל תוקף הרישום יהיה אקטיבי, מיום הרישום ואילך.**
> **עם זאת, נראה לי שחזקה זו ניתנת במקרים מסוימים לסתירה. החלטת המנהל כפופה לכל המבחנים והכללים החלים בדרך כלל על החלטות מינהליות, ביניהם החובה לפעול בסבירות ובמידתיות וללא שרירות ומשוא פנים...**
> **יתרה מכך, על הרשות מוטלת חובת הגינות, אשר במקרים חריגים עשויה לחייב את הרשות לנקוט בצעדים אקטיביים...**
> **ובצידה קיימת גם השאיפה להטלת מס אמת... מבלי להכריע בדבר, מוכנה אני להניח כי במקרים מסוימים נתונה למנהל הסמכות לרשום עוסק למפרע במע"מ אילת... וזאת בייחוד במקרים שבהם הנישום מוכיח כי לא נפגעה תכלית הפיקוח בענייננו וכי אין חשש שההטבות שימשו למטרה שאינה עולה בקנה אחד עם החוק...**

אולם, נטל ההוכחה בעניין זה מוטל על הנישום, ויהיה עליו להראות מאיזה שלב היה זכאי להירשם ומה הסיבה שבשלה נמנע מלהירשם עד לזמן שבו נרשם בפועל...

כן יהיה עליו לשכנע כי מוצדק לרשום אותו באופן רטרואקטיבי (וזאת מבלי לקבוע מסמרות בשאלה באילו מצבים יהיה מוצדק לעשות כן).

נראה לי שהטלת חובה על הרשות לבחון מאיזה שלב יכול היה הנישום להירשם, ואף לחקור ולדרוש מה היו הסיבות שמנעו ממנו לעשות כן והאם עשה זאת בתום לב, אינה סבירה, ומטילה על הרשות נטל כבד...

על אחת כמה וכמה, כאשר מדובר בעוסק רב-סניפי, אשר יש צורך לוודא כי לא נוצר ערבוב בין עסקאותיו (לדוגמה, ניכוי מס תשומות בגין עסקאותיו באילת...). נראה לי כי סביר יותר להטיל את הנטל לבחון מהם התנאים הנדרשים לקבלת הטבות המס הקבועות בחוק על הנישום, בייחוד כאשר מדובר בחברה. שיקולי מס הם חלק מהשיקולים אותם שוקלת חברה כשהיא בוחרת לפעול באילת, ולא אחת היא גם נהנית מייעוץ בעשותה כן...

מסקנה אחרת עשויה להביא לתוצאה בלתי נכונה, לפיה חברה תפעל בהתאם לייעוץ ולפי שיקול דעתה ותבחר שלא להירשם, אך כשיתברר לה שטעתה ביחס לכדאיות הכלכלית של החלטתה, תבקש להירשם ותטיל על המנהל את החובה לבחון את עמידתה בתנאים בדיעבד...

כאמור, איני שוללת את האפשרות כי עשויים להתקיים מקרים שבהם מוצדק יהיה לרשום את הנישום כעוסק למפרע, אך המקרה שלפנינו אינו נמנה עליהם.

בשולי הדברים אעיר, כי מקובלת עלי גם טענת המנהל, לפיה שיטה זו עשויה לגרום לתקלה מערכתית מבחינת תקציב המדינה וכי ישנה חשיבות בפיקוח על הפטורים וההקלות הניתנים בזמן אמת."

(מתוך סעיפים 51 עד 55 לחוות דעתה של המשנה לנשיא נאור)

37. נמצא כי הפסיקה אכן הותירה פתח צר לרישום למפרע כאשר מתקיימת הצדקה לכך. אמנם, החלה רטרואקטיבית של החלטה מינהלית של המנהל לרשום עוסק כתושב אזור אילת עשויה להיתפס **כהחלטה מיטיבה** אשר איננה נתקלת בקשיים המאפיינים החלה

למפרע של חיקוק או של החלטת מינהל **המרעים** את מצבו של האזרח, לרבות פגיעה באינטרס ההסתמכות ופגיעה בעקרונות פומביות ויציבות הדין.

עם זאת לא קל ליישב את השיקולים אשר הביאו את הערכאות לקבוע כי הרישום כתושב אילת לעניין הפטורים וההקלות הוא "יוצר" ו"קונסטיטוטיבי", עם האפשרות כי הרישום יבוצע לאחר מעשה. הרי תוצאות המס של עסקה מסוימת **עשויה להיגזר** מהיות העוסק תושב אילת אם לאו (ומעמד זה, בתורו, מותנה ברישום). למשל, ביישום סעיף 5(ג) לחוק הפטורים (פטור למכירת טובין המצויים באזור אילת בידי עוסק תושב אזור אילת), תחולת הפטור **תלויה** (בין היתר) בשאלת תושבות המוכר, וסוגיית תחולת הפטור בהחלט עשויה לעניין הן את הצדדים לעסקה – לצורך עיצוב תנאי העסקה – והן את מנהל מע"מ – לצורך שומה וגבייה – **בזמן אמת**, ולא לאחר מכן. לכאורה אפשרות הרישום למפרע איננה עולה בקנה אחד עם השיטה בכללותה.

ובהקשר זה יש לזכור כי עבור חבר בני אדם שמטהו ויתר עסקיו אינם באזור אילת, הרישום כתושב אזור אילת, בכפוף למילוי התנאים הנדרשים, הוא **זכות ולא חובה** ומצופה ממי שמעוניין לנצל את ההקלות בחוק הפטורים ותקנות לפיו לפעול מבעוד מועד על מנת להסדיר את עניין הרישום לפני ביצוע העסקאות לגביהן מתבקשות ההקלות; והשוו בנושא זה הוראות סעיף 55 לחוק, לפיו "**אדם שיש לו כמה עסקים או שבעסקו כמה יחידות עסק, יירשם כעוסק אחד לגבי כולם, אולם רשאי הוא להירשם בנפרד לגבי כל עסק או יחידה שבעסקו...**" (קו ההדגשה איננו במקור).

38. ייתכן שאפשרות הרישום למפרע היא כורח המציאות, והיא מהווה מנגנון "שסתום" למקרים חריגים, למשל כאשר משרד המנהל באילת סגור בגלל שביתה (או מגפה!), או כאשר קיימים שיבושים חמורים אחרים המונעים ביצוע הרישום בעתו. מטבע הדברים לא נקבעו בפסיקה אמות מידה נוקשות לבחינת קיומן של נסיבות חריגות המצדיקות רישום לאחר מעשה, והבחינה תיעשה לגבי כל מקרה לפי עובדותיו ועל פי השכל הישר.

39. איננו נדרש לשאלת גבולות החריג שנקבע בעניין **ישראייר** מפני שלטעמי המקרה הנוכחי איננו יכול להיחשב כחריג בשום קנה מידה. לדעתי במקרה דנן לא השכילה המערערת להצביע על נסיבות כלשהן העשויות להצדיק - כדבר יוצא דופן – רישום למפרע כתושב אזור אילת.

הנימוקים למסקנה זו רבים וברורים: הרישום מתבקש **שנים** לאחר ביצוע העסקאות הנדונות (מתן השירותים לקלאב הוטל); הרישום מתבקש אף לאחר הפסקת פעילות המערערת באילת; הרישום מתבקש כתוצאה מביקורת ושומה מצד מנהל המע"מ ולא באופן יזום מצד המערערת; לא הייתה כל מניעה אובייקטיבית לפנייה מראש בבקשה להירשם ומר היכל, בכנותו, זקף את המחדל לשגגה גרידא.

יש להוסיף כי המערערת פעלה באזור אילת ללא רישום במשך כמעט שלוש שנים וההיקף הכספי של הפעילות היה ניכר. ההימנעות מרישום היא אפוא תמוהה.

כמו כן, המערערת איננה יכולה לטעון שהיא לא ידעה כלל כי חל לגבי אילת משטר מס ערך מוסף מיוחד – הרי מדי חודש בחודשו היא עצמה דיווחה על עסקאותיה מול קלאב הוטל **כפטורות**, וזאת לכאורה מבלי לשאול את עצמה על מה מבוססת הזכאות לעשות כן. מר היכל אף אישר בעדותו כי הוא ידע כי חלים באילת כללי מע"מ מיוחדים (עמוד 30, שורה 15; עמוד 31, שורות 21-22).

40. כאן יש להפנות שוב לעניין **ישראייר**, ולהביא את המסקנה האופרטיבית של בית המשפט העליון לגבי המשיבה חברת ר.ד.מ.פ. זמן אויר בע"מ, שגם עניינה נדון שם:

> **"ר.ד.מ.פ לא היתה רשומה כעוסקת במע"מ אילת בתקופה מושא הערעור, רישום שכאמור הינו קונסטיטוטיבי לזכאותה להטבות לפי החוק. ר.ד.מ.פ אף לא הוכיחה כי בעניינה ישנה הצדקה להכיר בזכאות זו באופן רטרואקטיבי, מלבד הטענה שבפועל לא גבתה מע"מ מלקוחותיה ועל כן מדובר במס טעות אשר לא תוכל לגלגל על לקוחותיה. טענה זו אינה מספיקה לטעמי. עוסק שאינו גובה מע"מ מלקוחותיו מבלי לוודא מהן הוראות הדין הרלוונטיות בעניינו והאם הוא זכאי לעשות כן – לוקח על עצמו סיכון, שבדיעבד עשוי להסתבר כי הוא אינו עומד בתנאים הקבועים בדין. לא ניתן לקבל את העובדה שר.ד.מ.פ לא ביררה מהם תנאי הזכאות משך ארבע שנים ובזמן זה עשתה דין לעצמה, וכעת היא מבקשת כי נקבע שעמדה בתנאי החוק לאורך כל התקופה רק משום שעשתה כן בתום לב, ומבלי שהצביעה על סיבה ממשית**

> **להימנעותה מרשום. מלבד זאת, ר.ד.מ.פ לא עמדה בתנאי הזכאות הנוספים בזמן אמת, שכן לא מינתה נציג רשמי בהתאם לתקנה 1(ד), ולא ניהלה פנקסים נפרדים ולא הגישה דוחות נפרדים כנדרש."**
> (סעיף 66 לפסק הדין)

דומה כי דברים אלה יפים להפליא גם לנסיבות המקרה דנן.

41. המסקנה הנ"ל, לפיה איחרה המערערת להירשם וכי אין לכך היום תרופה, מייתרת למעשה את העיסוק בשאלה האם היא הייתה כשירה וזכאית להירשם מלכתחילה. לפיכך אתייחס לשאלה זו אך בקצרה.

המערערת גורסת כי היא קיימה, או בקלות יכולה הייתה לקיים, את כל התנאים הדרושים לרישום.

בפרט טוענת המערערת כי (א) היה לה עסק באילת בדמות האספקה והניהול של כמות גדולה של כוח אדם עבור המלון, על כל הכרוך בכך ; (ב) למעשה היה לה נציג קבוע באילת בדמות מר בן מוחה מ"לב אילת" שדאג לאינטרסים שלה שם ; (ג) למעשה ניתן "בלחיצת כפתור" לראות בהנהלת החשבונות שלה את הפעילות מול קלאב הוטל בנפרד מיתר הפעילות העסקית שלה, והוכחה לקלות ההפרדה נמצאת בעובדה כי המשיב עצמו ביסס את שומת מס העסקאות שהוא ערך על נתוני העסקאות מול קלאב הוטל כפי שהם מופיעים בהנהלת החשבונות של המערערת, ללא שינוי.

המשיב מסתייג מכל אחת ואחת מההנחות האלו.

כאמור, אדון בנושאים בקצרה ולמעלה מן הנדרש.

42. לגבי קיום עסק באילת, המשיב מפקפק בקיום תנאי זה מפני שמשרדי המערערת הם בתל אביב ומנהליה, בייחוד מר היכל, נהגו להגיע לאילת לביקורים בלבד, ולא היה באילת, לדעת המשיב, מנגנון עסקי קבוע.

המערערת, לעומת זאת, מצביעה על הנוכחות התדירה של מר היכל ושל מר אלגרסי באילת כדי לפקח על הנעשה שם (בין פעמיים לארבע פעמים בחודש, לדברי מר היכל) ;

על השימוש החוזר ונשנה במשרדו של מר בן מוחה במתחם "לב אילת" כמקום ישיבה של ה"ה היכל ואלגרסי בעת שהייתם באילת; על ההחזקה של ניירות ומסמכים בקשר לעובדים במשרד בלב אילת; וכמובן על צוות העובדים עצמו המוצב באופן קבוע באילת, לרבות מגורי העובדים על חשבון המערערת בלב אילת.

43. מבלי למצות את הדיון, בנקודה זו אני נוטה להסכים עם המערערת.

הרי הגדרת "תושב אזור אילת" לגבי חבר בני אדם **איננה** דורשת כי העסק המצוי שם יהיה עסקו העיקרי של העוסק המבקש להירשם, וממילא ההגדרה איננה מחייבת כי המשרד הראשי של הפירמה – או אפילו משרד כלשהו - יימצא באילת.

אמנם נראה כי הביטוי "שיש לו עסק באילת" מחייב מידה מסויימת הן של קביעות, רציפות או תדירות והן של ממשות מסחרית, להבדיל למשל מעסקה חד פעמית ויוצאת דופן. אין צורך למתוח קו ברור בסוגייה זו בהקשר הנוכחי. אולם הדעת נותנת כי חברת כוח האדם אשר מציבה באילת עשרות עובדי מלון על בסיס קבוע ורציף, דואגת לשיכונם, ומפקחת תדיר ומקרוב על תפעול מערך האספקה – אכן מקיימת באילת "עסק".

לפירוט העשייה של מר היכל (ומר אלגרסי) בקשר לעובדים המוצבים באילת, ראו בין היתר עמוד 27, שורה 4 ואילך, עמוד 32, שורה 19 ואילך; עמוד 37, שורה 5 ואילך).

יש לציין כי רו"ח שילון, שהעיד מטעם המשיב, הסכים למעשה בחקירתו כי מקום שמעביד שמעסיק עובדים באילת, יש לאותו מעביד עסק באילת (עמוד 73, שורות 14-15; עמוד 83, שורה 30 עד שורה 32).

44. טיעונו של המשיב לפיו "**המערערת לא הוכיחה ניהול ושליטה של עסק באילת**" (סעיף 26 לסיכומיו) איננו נהיר: הגדרת "תושב אזור אילת" דורשת קיום עסק באילת ותו לא. לא נאמר דבר אשר למקום ממנו מופעלת השליטה על עסק זה (ועל כך תעיד התופעה הנפוצה של פתיחת סניפים של רשתות ארציות של חנויות ומסעדות באילת, הרשומים שם כתושבים ומציעים את מרכולתם בפטור ממע"מ).

45. לגבי הסמכת נציג מקומי, הנדרשת כאמור לפי תקנה 1(ד) לתקנות, הדברים ברורים פחות.

אין מחלוקת כי מר בן מוחה לא הוסמך בפועל על ידי המערערת.

מנגד, המערערת טוענת כי הסמכה כזו יכלה להתבצע בקלות, על ידי משלוח מכתב קצרצר המעיד על המינוי.

אף אם יונח כי מר בן מוחה אכן היה בעצמו "תושב אזור אילת" (דבר שלא הוכח בהליך זה), הרי כלל לא הוכח כי הוא היה מסכים להתמנות כנציגה של המערערת. על פי תקנה 1(ד), משמעות המינוי היא שהנציג מוסמך לייצג את חבר בני האדם הנרשם "**בכל דבר ועניין לצורך החוק** [חוק הפטורים] **וחוק מע"מ באזור אילת**". אמנם תקנה 1(ד), לפי לשונה, היא גורפת פחות מסעיף 60 לחוק אשר מטיל חובה על "**חייב במס שהוא תושב חוץ, שיש לו עסקים... בישראל**", מצב מקביל לזה שנדון כאן, למנות "**נציג שמקום מגוריו הקבוע הוא בישראל**". הרי שם נקבע כי "**נציג שנתמנה לפי סעיף זה דינו לעניין חוק זה כדין החייב במס**" (סעיף 60(ב)). על פני הדברים, תקנה 1(ד) איננה מטילה אחריות כה רחבה על הנציג האילתי, אולם עדיין אחריות קיימת, למשל בהתאם לסעיף 109(א)(4) לחוק, המסמיך פקיד מס ערך מוסף "**לדרוש מאדם שיתייצב לפניו, בעצמו או על ידי נציגו, ימסור לו את כל הפרטים הדרושים לעניין המס שהוא חייב בו או השומה לגביו...**". מי לידי יתקע כי מר בן מוחה היה מסכים להיות נציג "בכל דבר ועניין"? וזאת יש לדעת: בן מוחה **לא** הובא על ידי המערערת כדי להעיד במסגרת ערעור זה.

יתרה מזו, כפי שצויין, מר בן מוחה היה עובד של לב אילת, אותו מקום שהשכיר חדרים למערערת באופן קבוע באותה תקופה לשיכון העובדים.

לנוכח מערכת היחסים המסחרית הזאת בין מעבידו של בן מוחה ובין המערערת, כיצד נדע כי המעביד, לב אילת, היה מסכים לכך שהוא יתמנה כנציג של המערערת, אף אם שררה חיבה אישית בין בן מוחה ובין מר היכל?

46. ולבסוף, בעניין ניהול פנקסים נפרד לגבי העסק שבאזור אילת, כנדרש לפי תקנה 2(א) לתקנות. לכאורה ניתן לסבור כי הדרישה שבתקנה 2(א) איננה **תנאי מוקדם** לרישום,

וזאת משתי סיבות: ראשית, תקנה 2 - בניגוד לתקנה 1 - איננה עוסקת ברישום, אלא בתיעוד ודיווח; שנית, דרישת ניהול הפנקסים בנפרד חלה על "עוסק תושב אזור אילת", כלומר עוסק **שכבר** נרשם באילת (בהתאם לתקנה 1).

סוגיית ניהל הפנקסים בנפרד כתנאי לרישום הוזכרה בפסק דין **שטראוס** הנ"ל (בסעיפים 9-10) אך לא הוכרעה.

הנושא עלה שוב בעניין **ישראייר**, ושם הפתרון נמצא אגב הפנייה להוראות חוק מע"מ עצמו ותקנות הרישום לפיו:

> **"תנאי נוסף אשר נטען לגביו כי הוא נכלל בגדר 'תנאים שנקבעו' שבסעיף 1 לחוק, הוא התנאי הקבוע בתקנה 2(א) לתקנות... בהתאם לסעיף 55 לחוק מע"מ, כאשר לחבר-בני-אדם מספר סניפים, הוא רשאי לרשום כל אחד מהם כעוסק בנפרד. תקנה 9 לתקנות הרישום, אשר הותקנה מכוח הסמכות הקבועה בסעיף 55 האמור, קובעת כי על מנת שאדם (לרבות חבר-בני-אדם) יהיה רשאי להירשם בנפרד לגבי כל עסק או יחידה שבעסקו, עליו לעמוד בתנאים הקבועים בתקנה, ובכללם, בכך שהוא מנהל רישומים חשבונאיים נפרדים לגבי כל אחד מהעסקים. משמע, כתנאי לרישום נפרד של הסניף באילת מיתר עסקי החברה הרשומים במקום אחר, נדרש העוסק להפריד את הרישומים החשבונאיים, וזאת עוד לפני הרישום באילת.**
>
> **אם כן, למעשה, על אף שמנוסחה של תקנה 2(א) עשוי להשתמע כי הפרדת פנקסים ודוחות אינה מתחייבת לצורך רישום (שכן, היא פונה ל'עוסק תושב אזור אילת'), הרי שכדי להירשם ברישום נפרד באילת, על עוסק הרשום מחוץ לאילת לנהל רישומים חשבונאיים נפרדים לעניין עסקו באילת, וזאת בהתאם לתקנה 9."**
>
> (סעיפים 59 ו- 60 לפסק הדין)

47. אין חולק כי כאן המערערת לא הקימה מערך פנקסים נפרד בגין עיסוקיה באילת, אך לדעתה, הקלות בה ניתן היה **בדיעבד** לבודד את העסקאות שנעשו באילת מראה כי למעשה ההפרדה הנדרשת התקיימה.

אולם אין זו התמונה בשלמותה: בתקופת הערעור, למערערת היה מחזור עסקאות של למעלה מ- 27 מיליון ש"ח ממתן שירותים **שלא באזור אילת** (עסקאות החייבות, לכל הדעות, במע"מ בשיעור מלא). אמנם אפשר היה לזהות את העסקאות שבוצעו באילת כי היה שם לקוח אחד בלבד (אם כי מר היכל העיד על נסיונותיו לגייס לקוחות נוספים באילת: עמוד 38, שורה 31). מכיוון שכך, הכרטסת של קלאב הוטל אילת (הלקוח היחיד בעיר) תאמה את דיווח המערערת על עסקאות פטורות ממע"מ. אולם **לא** נעשתה כל הפרדה אצל המערערת בעניין **תשומות**: ראו עדות מר יוסי הרשברג מטעם המשיב, עמוד 95, שורה 13 עד שורה 15. המערערת איננה מכחישה כי גם תשומות שהיו קשורות לאספקת כוח אדם באילת נתבעו על ידיה חרף הדיווח על עסקאות פטורות (ראו סעיף 31 לסיכומי המערערת). בהעדר הפרדה המערערת לא ידעה לנקוב בסכום מדוייק (או אפילו משוער) של תשומות אלו.

48. כאמור, לדידי, די בעובדה שהמערערת לא נרשמה באילת מראש וכנדרש על פי חוק הפטורים כדי לשלול ממנה את המעמד כתושבת אזור אילת, וזאת בהעדר כל נסיבה חריגה, שעשויה להצדיק רישום למפרע בהתאם להלכת **ישראייר**. על כן, העיסוק בשאלה האם המערערת מילאה "הלכה למעשה" את התנאים לרישום, שאלה ששני הצדדים הקדישו לה תשומת לב רבה, איננו מעלה או מוריד. יותר מזה: דרישת הרישום מראש נועדה בין היתר **לייתר** עיסוק בדיעבד בשאלות כאלו, מטעמים ברורים.

49. בשולי דברים אלה אציין כי המערערת לא ניסתה לטעון כי חלות על המקרה הוראות סעיף 116 לחוק מע"מ ("**דחיית מועדים**"). על פי סעיף 116(א), "**המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנות על פיו לעשיית דבר...**". כאמור, הרישום כתושב אזור אילת הוא רשות ולא חובה ולא נקבע מועד מסויים "לעשיית הדבר". והנה בעניין **שטראוס** הנ"ל נפסק על ידי בית המשפט המחוזי כי:

> **"אינני סבור כי סעיף 116 לחוק מע"מ חל על עניינו. כפי שציינה באת-כוח המשיב, סעיף זה עוסק בהארכת מועדים בחוק מע"מ או בתקנות ואין החוק או התקנות קובעים מועד לרישום עסק באילת. הרישום באילת הוא אופציה הנתונה בידי העוסק כדי לזכות במעמד תושב ולקבל פטור, והפטור ניתן רק מהמועד שבו בחר העוסק לבצע את אותו רישום."**

50. לאור כל האמור לעיל, יש לקבוע כי העסקאות הנדונות לא היו פטורות ממס מכוח סעיף 5(ה) לחוק הפטורים, וצודק המשיב בסרבו להחיל את הפטור למפרע.

נפנה עתה לסוגיה השנייה, שהיא אפשרות החלת שיעור מס אפס.

ה. <u>המסגרת החוקית לעניין הסוגיה השנייה</u>

51. כפי שצויין, סעיף 6(4) לחוק הפטורים מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת "**לקבוע מס ערך מוסף בשיעור אפס לגבי סוגי שירותים הניתנים בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק תושב אזור אילת, לצורך עסקו באזור אילת.**".

52. הקניית סמכות זו לשר האוצר נועדה להיטיב עם עוסקים שהם תושבי אילת, ובעקיפין עם צרכנים באילת. הרי בהעדר הקלה שנקבעת מכוח סעיף 6(4) האמור, עוסק שאיננו תושב אילת והנותן שירות לעוסק תושב אילת, יהיה ככלל חייב במס **ויגלגל אותו** על מקבל השירות, העוסק האילתי. העוסק האילתי בדרך כלל לא יהיה רשאי לתבוע בניכוי את מס התשומות שהוא נושא בו מפני שהעסקאות **שלו** מול לקוחותיו יהיו פטורות ממס לרוב. סעיף 6(4) מאפשר קביעת שיעור מס אפס ובכך הוא המקל על העוסק באילת, מקבל השירות. חלופה שהיא עדיפה עבור נותן השירות על פני רישום באילת לפי סעיף 5(ה) ותחולת הפטור ממע"מ, כאשר במקרה האחרון אין זכות לנכות את המס שהוטל על התשומות ששימשו במתן השירות, לנוכח הוראות סעיף 41 לחוק מע"מ.

53. שר האוצר הפעיל את סמכותו לפי סעיף 6(4) לחוק הפטורים והתקין את תקנה 20א לתקנות, המחילה שיעור מס אפס "**על סוגי השירותים המפורטים להלן הניתנים בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק תושב אזור אילת**". נביא את רשימת השירותים המנויים בתקנה 20א במלואה:

> "**(1) הובלת טובין לאילת;**
>
> **(2) שירות שהוא התקנה, הפעלה, תחזוקה או הבטחת תקינותם של טובין אלה:**
>
> **(א) מעליות;**

(ב) מערכות מיזוג אויר;

(ג) מקרר תעשייתי;

(ד) מכונה אוטומטית לעיבוד נתונים;

(ה) רכב;

(3) שירותי טכנאות שיניים;

(4) שירותי ניהול לבתי מלון שאישר המנהל;

(5) רכישת שירותי מלון;

(6) שירותי אדריכלות לבתי מלון."

54. רשימה זו משקפת, כך נהוג להסביר, סוגי שירותים הנחוצים לבעלי עסקים באילת ואשר אינם זמינים או מוצעים שם על ידי עוסקים מקומיים (או למצער, לא היו זמינים בעבר, בעת התקנת התקנה[3]).

כך הוטעם כי בע"ש (חיפה) 5257/97 **בוחבוט נ' מנהל המכס ומע"מ חיפה**, ניתן ביום 5.1.2000:

"החוק המקורי לא כלל אפשרות לקבוע מס בשיעור אפס על שירותים הניתנים ע"י אנשים שאינם תושבי אילת. אפשרות זו ניתנה רק ע"י תיקון סעיף 6 בחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים) תיקון התשמ"ו-1985 (ס"ח 1611 מיום 3.11.85 ע' 42).

בדברי ההסבר שניתנו ע"י יו"ר ועדת הכספים בקריאה השניה והשלישית של תיקון זה (דבה"כ ישיבה מיום 30.10.85 ע' 6-235) נאמר, כי ניתנת סמכות לקבוע מס בשיעור אפס:

'גם לגבי סוגי שירותים לצורך עסק שבאזור אילת, שנותן עוסק שאינו תושב איזור אילת; מדובר בשירותי עזר לעסק שאינם מצויים בשפע [ב]אילת...'.

[3] תקנה 20א הותקנה במקור כתקנה 18א בינואר 1986 (ק"ח 4899 מיום 6.2.1986, בעמוד 495).

> **ואכן, מעיון ברשימת השירותים בתקנה 20א לתקנות, נראה שמדובר בשירותים שיש בהם איזו מומחיות ספציפית בתחומים מיוחדים הקשורים במישרין או בעקיפין למלונאות כגון שירותי ניהול לבתי מלון (נראה שגם מערכות המיזוג והמעליות זוכות לעידוד בשל זיקתן המיוחדת למלונאות).**
>
> **בשימו אל לב שמחד, מדובר בהקלה מרחיקת לכת המתבטאת בשיעור מס אפס ולא בפטור ומצד שני, מדובר בעידוד נותני שירותים מיוחדים שהם מומחים בתחומים המתרכזים מטבע הדברים באזור המרכז ולא בפריפריה, יש לפרש את הפטור כך שהוא יחול רק על אותם מומחים ספציפיים ולא על נותני שירותים אחרים שאין להם איזו מומחיות מיוחדת הקשורה בתחום הראוי לעידוד."**
> (מתוך סעיף 4 לפסק דינו של כבוד סגן הנשיא ביין)

בהמשך לדברים אלה, בעניין **בנדר** הנ"ל נכתב:

> **"... עולה כי רק עסק שמקדם מתן שירותים מיוחדים שהוגדרו במפורש בתקנה 20א, בגלל חיוניותם לקידום התיירות באילת, וכן עסק המקדם את התכלית של נגישות אנשים לעיר אילת, יזכו להטבה של מס בשיעור אפס מכוח התקנות שהתקין שר האוצר לענין זה."**

55. נמצא אפוא כי תקנה 20א(4) ("שירותי ניהול לבתי מלון שאישר המנהל") הותקנה על ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, אולם השר הותיר ל"מנהל" לצקת תוכן למונח "שירותי ניהול לבתי מלון". יוער כי המונח "המנהל" המופיע בתקנה 20א(4) מוגדר בתקנה 2(ב) לאותן תקנות ככולל "**המנהל** [מנהל רשות המסים – ה"ק] **או מי שהוא הסמיכו לעניין החוק** [חוק הפטורים – ה"ק] **או התקנות שלפיו, כולן או מקצתן**".

דרך זו של האצלת סמכויות עלולה להעלות תמה: הרי סעיף 6 לחוק הפטורים – מעשה חקיקה ראשית – הסמיך שר – בכפוף לאישור ועדה מוועדות הכנסת – לקבוע שיעור מס אפס במצבים מוגדרים. קביעת שיעור מס אפס היא הקלה ממשית. והנה השר, באמצעות תקנה 20א(4), העביר את הכוח להעניק הקלה ל"מנהל" – שהוא עשוי להיות פקיד אחר

ברשות המסים שהוסמך לשם כך על ידי המנהל עצמו – וכל זאת ביחס למושג עמום למדי: "שירותי ניהול". היות שמדובר בהענקת פטור ממס, היה מקום לצפות (אם היקף הפטור לא נקבע בחקיקה הראשית) כי השר עצמו יקבע את גבולותיו בפיקוח הפרלמנטרי של ועדת הכספים.[4] למותר לציין כי המערערת דנן איננה טוענת כי תקנה 20א(4), היא ultra vires, והדברים נאמרים כאן במאמר מוסגר.

56. אין חולק כי תקנה 20א(4), ללא מתן אישורי המנהל, היא נעדרת תוכן. דהיינו, לא ניתן לומר כי תקנה 20א(4) **עצמה**, אף ללא אישורי מנהל, מעניקה באופן כללי שיעור מס אפס ל"שירותי ניהול לבתי מלון". משמע, גבולות ההקלה נקבעים אך ורק בהתאם לאישורים שיינתנו על ידי המנהל מכוח התקנה.

57. המנהל אישר במרוצת השנים שמונה סוגי "שירותי ניהול" אשר יזכו בשיעור מס אפס עלי פי תקנה 20א כאשר הם ניתנים על ידי עוסק שאיננו תושב אזור אילת, לבית מלון עוסק תושב אילת, לצורך עסקי בית המלון באילת. ואלה הם סוגי השירות: (א) ניהול חשבונות; (ב) ראיית חשבון; (ג) ייעוץ מס; (ד) עריכת דין; (ה) שירותי פרסום; (ו) רישום מקרקעין; (ז) ייעוץ כלכלי; (ח) שירותי שיווק של בתי מלון.[5]

יוזכר כי שמונה סוגי שירות אלה הם נוספים על שניים אחרים, הייחודיים לבתי מלון, המופיעים בתקנה 20א(5) ו- (6): "**רכישת שירותי מלון**" ו- "**שירותי אדריכלות לבתי מלון**".

כעת נפנה לטענת המערערת בנושא תקנה 20א(4).

---

[4] השוו למשל סעיף 30(א)(13) לחוק, המחיל שיעור מס אפס על "**מכירת פירות וירקות מסוגים שקבע שר האוצר...**". בתקנה 8 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 קבע שר האוצר את סוגי הפירות והירקות כמפורט בתוספת הראשונה והשנייה, וחרף ה"ירידה לפרטים" הנדרשת, השר לא האציל את סמכותו למנהל.

[5] הרשימה כלולה בחלק 63.5 להוראות התאמ"ו, בפסקה 523.5; ראו גם ילקוט הפרסומים 4743 מיום 19.4.1999. סוג השירות האחרון, שירותי שיווק, הוסף לרשימה באפריל 2000.

ו. <u>דיון בסוגיית שירותי הניהול</u>

58. כמוסבר, המערערת גורסת, לחלופין, כי "**... ניתן לכלול את שירותיה של המערערת אשר ניתנו לקלאב הוטל באילת בגדרי תקנה 20א לתקנות כ'שירותי ניהול לבית מלון'.** (סעיף 66 לסיכומי המערערת).

קבלת טיעון זה תכשיר את דיווחי המערערת ותביא להחלה למפרע של שיעור מס אפס על השירותים שניתנו למלון בתקופת הערעור, ועוד תותיר את המערערת זכאית לתבוע ניכוי מס תשומות בקשר לאותם שירותים (בגלל החבות במס, אמנם בשיעור אפס). והנה, אספקת כוח אדם **איננה** מבין השירותים המנויים באישורי המנהל, ולטעמי, די בעובדה זו כדי לדחות את הערעור בסוגיה השניה. כאמור, הגורם המוסמך לצקת תוכן לתקנה 20א(4) הוא המנהל; הוא לא אישר אספקת כוח אדם כסוג "**שירותי ניהול לבתי מלון**", ועל כן אין כל עיגון להחלת מע"מ בשיעור אפס על אספקה כזו.

59. יתרה מזו, המנהל אף **התבקש במפורש** על ידי **גורם אחר** (לא המערערת דנן) **להוסיף** שירותי אספקת כוח למלונות באילת לרשימת תקנה 20א(4), והמנהל סירב לעשות כן. הסירוב בא לידי ביטוי בהחלטת מיסוי 5739/16 אשר פורסמה ברבים ביום 25.1.2016 (וראו דו ירחון "מיסים", כרך ל', מס' 1, פברואר 2016, בעמוד ג-60).
שם נכתב, בין היתר:

> **"חברה בע"מ... מעניקה שירותי כוח אדם לבתי מלון הממוקמים באזור אילת...**
> **החברה רשומה במשרד מע"מ האזורי בחדרה ואינה רשומה במשרד מע"מ האזורי באילת.**
> **...**
> **מטרת תקנה 20א' לתקנות אס"ח היא לתת מענה לאותם שירותים שערב חקיקת התקנה לא ניתן היה לקבלן באזור אילת ואף נמנו על ידי המחוקק ברשימה סגורה של שירותים המפורטים בתקנות אס"ח...**
>
> **...על פי עמדתנו, השירותים אותם העניקה החברה לבתי המלון באילת חייבים במס בשיעור מלא, שכן השירותים אינם נמנים על הסוגי השירותים שפורטו בתקנה 20א' לתקנות אס"ח ובפרשנות.**

...

יצוין, כי החברה רשאית להירשם כעוסק תושב אזור אילת וליהנות (ממועד הרישום כאמור) מהטבות המס שמציע החוק, והכל בהתאם לעמידתה בכל הכללים הקבועים בחוק אס"ח, בתקנות ובפסיקה."

יושם אל לב כי החלטת המיסוי הנ"ל פורסמה **בסמוך מאוד** לתחילת עיסוקה של המערערת באילת (ראו סעיף 14 לעיל), ויש בעובדה זו כדי להשליך גם על היבט מחדל אי-הרישום, הנדון בחלק ד' לעיל.

60. לתפיסתי, אין זה מתפקידו או מסמכותו של בית המשפט להוסיף, בכוחות עצמו, סוגי שירות נוספים למסגרת תקנה 20א(4), לא באופן הצופה פני העתיד, ועל אחת כמה וכמה, בתחולה למפרע, כפי שמבוקש למעשה בערעור זה.

הדבר נעוץ בעקרון הפרדת הרשויות: בסעיף 6(4) לחוק הפטורים הכנסת (הרשות המחוקקת) הסמיכה את שר האוצר (הרשות המבצעת) לקבוע שיעור מס אפס לגבי סוגי שירותים וכו'. שר האוצר הפעיל סמכות זו בהתקינו את תקנה 20א, ובתקנה 20א(4) האציל חלק מסמכותו לגורם אחר ברשות המבצעת (המנהל) לאשר שירותים מסוג ספציפי ומוגדר (שירותי ניהול לבתי מלון).

על כן, אינני יכול להסכים עם אמירתה של המערערת לפיה "**על אף ששיקול הדעת** [לאשר סוגי שירות בהתאם לתקנה 20(א)(4) – ה"ק] **מוקנה למנהל מע"מ, לבית המשפט הסמכות לפרש ולהרחיב את הרשימה ולכלול את אספקת וניהול כוח אדם...**" (סעיף 40 לסיכומי המערערת).

61. נמצא אפוא כי סמכותה של **הרשות השופטת** מוגבלת בכגון דא להפעלת ביקורת שיפוטית מקובלת. ביקורת זו עשויה לבוא לידי ביטוי באחד משני אופנים:

(א) בחינת **החלטת סירוב** להוסיף סוג נוסף של שירותים לרשימה – כאן הביקורת השיפוטית תיתן משקל ראוי להחלטתו המקצועית של המנהל, כמי שממונה על ביצוע חוק הפטורים והגשמת תכליותיו, ותכבד, ככלל, את שיקול הדעת הרחב שניתן למנהל על ידי שר האוצר (ובעקיפין, על ידי הכנסת). למותר לציין כי אם יימצא

שהחלטת סירוב פלונית הייתה נגועה בשיקולים זרים, חוסר תום לב, או חוסר סבירות קיצוני, בית המשפט עשוי להתערב;

(ב) בחינת החלטה **להוסיף** סוג שירות חדש לרשימה. מטבע הדברים מקרים כאלה יהיו מעטים, כי בדרך כלל לא יימצא עותר שיתנגד להרחבת הרשימה. כאן הביקורת השיפוטית תהיה בעיקר לגבי גבולות ההסמכה הכלולה בתקנה 20א(4), דהיינו ההוספה שאושרה בידי המנהל תיבחן על רקע לשון התקנה, "שירותי ניהול לבתי מלון", ומדובר בעניין של פרשנות משפטית למילות התקנה.

התיק הנוכחי מהווה למעשה נסיון להביא להפעלת ביקורת שיפוטית במובן הראשון.

62. יש להודות כי העדר **אמת מידה** ברורה ומפורשת להפעלת סמכות המנהל לפי תקנה 20א(4) מקשה בהקשר זה.

אמנם קיים הסבר לתקנה 20א כולה, ובתוך כך גם לרשימה הקיימת לפי תקנה 20א(4), לפיו מדובר בסוגי שירות שאינם ניתנים להשגה (בקלות או בכלל) אצל נותני שירותים תושבי אילת (וראו סעיף 54 לעיל).

אם כן, אימוץ אמת מידה זו אמורה להיות מלווה בבחינה אמפירית מתמדת, הן על ידי שר האוצר לגבי תקנה 20א בכלל והן על ידי המנהל לגבי תקנה 20א(4) בפרט, וזאת על מנת לדעת איזה סוגי שירותים אינם בהישג יד באילת **היום** ועל כן מוצדק לעודד (או להמשיך ולעודד) את נתינתם על ידי עוסקים שאינם תושבי אילת. יש לתהות האם בחינה כזו אכן נערכת, באיזה כלים, ובאיזה תדירות.

63. והנה מר דוד שילון, מנהל המחלקה המקצועית מע"מ ברשות המסים, אשר העיד מטעם המשיב בהליך זה, הציע הסבר אחר (או נוסף) לאופן הרכבת רשימת סוגי השירותים לפי תקנה 20א(4).

לדידו, רק סוגי שירות שאינם בליבת הפעילות של בית מלון יכולים להיות מאושרים בהתאם לתקנה 20א(4):

> **"השירותים האלה שפורטו על ידי המנהל, הם תומכי פעילות, הם לא ליבת הפעילות... . להפעיל מלון לא צריך עורך דין. צריך עורך דין כדי לטפל בכל מה שכרוך לפעילות המלון, אבל זו לא פעילות המלון. פעילות המלון זה להפעיל את המלון, זה לתפעל אותו, לתת שירותים לבאי המלון, ועורך דין לא צריך להיות שם כדי לתפעל את המלון. הוא נותן את המעטפת. רואה חשבון נותן את המעטפת של השירותים לפעילות המלון.**
>
> ...
>
> **המכנה המשותף, שאני מצאתי מתוך כל השירותים שאושרו על ידי המנהל, הם שירותים תומכי ליבה."**
>
> (עמוד 66, שורה 4 עד שורה 12 ; שורות 18-19)

לדעת מר שילון, כל שמונת סוגי השירותים המנויים ברשימה הקיימת הם שירותים **נלווים** לניהול ולתפעול המלון, כלומר שירותים תומכים שאינם חלק מהתפעול עצמו (ליבת הפעילות כלשונו).

64. דא עקא, אבחנה זו איננה מוזכרת בחקיקת המשנה עצמה ואף לא הוסבר מדוע היא מוצדקת מבחינה עניינית: אם קשה למצוא באילת סוג מסויים של נותן שירותים ששירותו נחוץ לתפקוד "ליבת הפעילות", מדוע לא להעניק את ההקלה הנדונה לנותן שירות זה שאיננו תושב אילת, למרות שהשירות לא נחשב נלווה או טפל?

יתרה מזאת, דומה כי הרשימה **הקיימת** אכן כוללת שירותים שהם בליבת הפעילות (תהיה המשמעות של מושג זה אשר תהיה) או קרובים לליבת הפעילות, למשל שירותי שיווק, אשר בלעדיהם יתקשה המלון להתקיים ולשגשג.

65. המערערת שבה ומדגישה את העדר הקריטריונים הברורים לאישור סוגי שירות נוספים – אולם לטעמי אף אם נסכים עמה בנושא זה הדבר איננו מוביל למסקנה כי על בית המשפט **להורות** למנהל להוסיף לרשימה (ולמפרע) "אספקת כוח אדם". **לכל היותר** אי הבהירות האמורה עשויה להצדיק מידה מסוימת של ביקורת שיפוטית ספקנית יותר כלפי שיקול דעת המנהל, בסרבו להוסיף פריט פלוני לרשימה.

66. המערערת ממשיכה ומציינת כי "**בתקופה בה נחקק חוק אס"ח, הרוב המוחלט של המעסיקים העסיקו באופן ישיר את העובדים ולא באמצעות חברות כוח אדם (שלא היתה להן עדנה באותה עת), על כל המשתמע מכך... בשני העשורים האחרונים, התפתחו מאוד השירותים המוענקים על ידי חברות כוח אדם... ושירותים אלו הפכו לשכיחים יותר**" (מתוך סעיף 38 לסיכומי המערערת). אולם, אף אם טיעון זה הוא נכון מבחינה עובדתית, אין בו כדי להושיע: לא הוכח כי הייתה כל מניעה לפתיחת חברות כוח אדם באילת עצמה, דווקא בקרבת מקום ללקוחות הגדולים בענף התיירות.

67. כאמור, בערעור זה באה המערערת בדיעבד, לאחר שנים ולאחר שהוצאה לה שומת מס עסקאות, ומבקשת מבית המשפט להוסיף עבורה (או לחייב את המשיב להוסיף עבורה) סוג שירות נוסף לרשימת תקנה 20א(4), עם תחולת רטרואקטיבית לשנת 2016, וכל זאת במסגרת טענה חלופית בלבד, אם נסיונה להירשם בדיעבד כתושב אזור אילת לא יצלח. בעת פעילותה באילת המערערת לא ביקשה דבר על סמך תקנה 20א. לעומת זאת, עמדתו הכללית של המנהל הובהרה בהחלטת מיסוי 5739/16 הנ"ל, אשר פורסמה ברבים.

לטעמי מקרה כגון זה איננו מהווה אכסניה נאותה לדיון ממצה בתכליות תקנה 20א או בגבולות הסמכות לפי תקנה 20א(4) ואמות המידה להפעלתה.

68. למעלה מן הצורך, ובהמשך לדברים שנכתבו בסעיף 61(ב) לעיל, אוסיף כי לדעתי ספק רב אם המנהל כלל מוסמך לאשר אספקת עובדים במקצועות הנדונים כסוג נוסף של "שירותי ניהול לבתי מלון". ודוק, הסיבה לכך איננה מפני שעבודת העובדים היא "בליבת הפעילות" של המלון, כגישת מר שילון, אלא מפני שאותם מקצועות אינם חלק מ"ניהול" מלון.

69. המילה "ניהול" טעונה פרשנות, כמו כל מושג אחר המופיע בדבר חקיקה ושאיננו מוגדר בו במפורש. הביטוי "שירותי ניהול לבתי מלון" איננו מוגדר בתקנות, כפי שהמילה "ניהול" עצמה איננה מוגדרת שם.

"ניהול" מפורש במילון אבן-שושן כ"**תפקידו של המנהל, עמידה בראש מוסד וארגון פעולתו; כיוון והדרכה של פעולות מסויימות; הנהגה**".

אכן משמעות המושג "ניהול" עשויה להשתנות מהקשר להקשר וכמובן ייתכן שיוכרו רמות שונות של "ניהול". כמו כן, צמד המילים "שירותי ניהול" עשוי להורות על קשת רחבה יותר של פעילות מאשר עמידה בראש מוסד והוא עשוי להקיף בהתאם לנסיבות גם פעילות back office שאיננה ניהול עליון או הכוונה כללית.

לכך יש להוסיף כי דווקא בענף המלונות למילה ניהול יש משמעות מסוימת ככל שמדובר ב"הסכם ניהול", במסגרתו בעל המלון, הזכאי להכנסות המלון, מפקיד את הניהול השוטף בידי חברה מקצועית המתמחה בכך (לעתים חברה רב-לאומית) כנגד תשלום תגמול מוסכם (שהוא הוצאה בידי בעל המלון).[6]

70. אולם גם אם גבולות הניהול או "שירותי הניהול" אינם בהכרח חדים, למצער ניתן לומר, בנוגע לתקנה 20א(4), כי אספקת חדרנים, טבחים, מנקים, שומרים ועובדי קבלה לבית מלון איננה מתן שירות של ניהול המלון. הדברים נכתבים מבלי לזלזל חלילה בכבודם או בעבודתם של אותם עובדים חיוניים, אולם אין לדעתי דרך סבירה לפרש את הביטוי "שירותי ניהול" – במשמעותו הטבעית והשגורה – כמקיף גם אספקת עובדים בתפקידים האמורים.[7]

יש הרי הבדל בין "ניהול" ובין "תפעול".

בהקשר זה אציין כי המערערת לא זימנה איש מטעם קלאב הוטל כדי להעיד על הפעילות הנדונה.

71. הביטוי "שירותי ניהול" תוחם ומגביל אפוא את שיקול הדעת של המנהל בהרכבת רשימת סוגי השירותים. עוד רמז לשוני לתחימה זו מצוי במילה "שאישר": ראשית כל סוג השירות חייב לענות על מאפייני "שירותי ניהול", ורק אז המנהל רשאי לאשרו על פי שיקול דעתו. **לא** נאמר, למשל, **"כפי שיוגדרו על ידי המנהל"**, ניסוח רחב וגמיש יותר

---

[6] והשוו תקנות שירותי תיירות (בתי מלון), תשע"ג-2013, שם, בתקנה 1 מוגדר "**בעל בית מלון**" כ"**אדם שהוא בעל בית המלון או מי שבידו הניהול של בית מלון**".

[7] במבוא להסכם בין המערערת ובין קלאב הוטל, ב"הואיל" הראשון, מוצהר כי המערערת מעוניינת להעמיד לרשות קלאב הוטל כוח אדם "**על בסיס זמני בהתאם לצרכי קלאב הוטל המשתנים מעת לעת**", תיאור שאיננו מתאים לכאורה לשדרת הניהול הדרושה בבית מלון.

שאולי היה מאפשר למנהל לכלול ברשימה סוגי פעולות שאינם בדרך כלל נתפסים כ"שירותי ניהול".

72. המערערת גורסת כי אספקה של עובדים שעבודתם **נחוצה** או חיונית להפעלת המלון היא בבחינת שירותי ניהול:

> **"ללא כח האדם שסיפקה המערערת, לא ניתן לנהל בית מלון. זאת להבדיל, משירותי ייעוץ משפטי, ראיית חשבון, פרסום, ייעוץ כלכלי ושירותי שיווק."**
> (סעיף 77 לסיכומי המערערת)

או במילים של מר היכל, בסעיף 25 לתצהירו, **"אין ספק, כי ללא כוח אדם לא ניתן לנהל בית מלון!!".**

אינני מקבל טענה זו ויש בה כדי לרוקן מכל תוכן את המושגים "ניהול" ו"שירותי ניהול".

הקביעה כי תפקיד פלוני בארגון הוא בעל אופי **ניהולי** איננה נעשית על פי מבחן נחיצות (ואף אם ייאמר כי הנחיצות היא תנאי הכרחי, היא ודאי איננה תנאי מספיק); השוו עניין **בוחבוט**, בסעיף 4, שם נקבע כי עבודות הקידוח של הנישום הן "תנאי בלעדיו אין" להתקנת מערכות מיזוג אוויר ומעליות, אולם עובדה זו איננה הופכת את הנישום לנותן שירותי התקנה, כאמור בתקנה 20א(א) ו-(ב).

לא כל עובדי המלון (החיוניים) יכולים להיחשב כעובדי ניהול, או כחלק מ"הנהלת המלון", עם למונח "ניהול" תישאר משמעות.

73. באותה מידה אינני יכול לקבל את טיעון המערערת לפיו פעולותיה בקשר לגיוס העובדים, תשלום משכורותיהם, והדיווח השוטף עליהם לרשויות המדינה – הן "שירותי ניהול" **המסופקים לבית המלון** (וראו דברי היכל בעדותו: **"הטענה שלי היא שאנחנו, כחברת כוח אדם, ניהלנו את העובדים, ואת כל מה שמעבר לשעות העבודה הרצופות. זאת הטענה, אני לא טענתי שהעובדים מנהלים"** (עמוד 47, שורה 11 עד שורה 13) וכן פירוט מעשי המינהלה בקשר לעובדים הזרים בעמוד 44, שורה 26 ואילך).

אכן מערך כוח האדם ומערך השכר **בתוך המערערת** כרוכים בנקיטת פעולות ניהול **פנימיות**, ופעולות אלה **מאפשרות למערערת** להציע את שירות הצבת כוח האדם למלון.

אולם המלון איננו נזקק לניהול זה ואיננו צורך אותו – הניהול במובן זה הוא עניינה הפנימי של המערערת, וכל עוד המערערת מספקת ידיים עובדות למלון, המלון אדיש לניהול זה ואיננו הנהנה ממנו.

74. נפקות הדברים האלה, אשר כאמור נרשמו לחיזוק המסקנה אך למעלה מן הצורך, היא שאם המנהל היה מחליט **כן** להוסיף "אספקת כוח אדם" לרשימה על פי תקנה 20א(4), ספק אם היה מוסמך על פי דין לעשות כן (אלא אם האספקה הייתה מוגבלת לעובדי הנהלה בלבד).

75. עם זאת יודגש כי **שר האוצר** רשאי, אם ימצא לנכון, להוסיף אספקת כוח אדם **לרשימה הכללית** המופיעה בתקנה 20א, וזאת מכוח ההסמכה שבסעיף 6(4) לחוק הפטורים, בין אם בכלל ובין אם בקשר לבתי מלון בפרט. לשם כך דרוש תיקון התקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת. מרחב הביקורת השיפוטית במצב זה יהיה, מטבע הדברים, מוגבל ביותר.

76. לאור האמור, הערעור נדחה גם בכל הנוגע לסוגיה העיקרית השנייה.

ז. <u>טיעון המערערת בדבר ההטבה למעסיק שהוחמצה</u>

77. המערערת מסבירה כי המחדל מצדה באי רישום כתושבת אזור אילת (למרות שלדעתה היא הייתה זכאית להירשם ויכלה לעשות כן בקלות) הביא להתעשרות הקופה הציבורית, אשר בגללה אין מקום למצות עמה את הדין בעניין שומות מס העסקאות הנדונה.

78. במה הדברים אמורים? בהתאם לסעיף 12 לחוק הפטורים:

> **"(א) מעסיק תושב תחום העיר אילת המשלם הכנסת עבודה לעובדו בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת, זכאי להטבה לשם הקטנת עלויות השכר, בשיעור של 20% מהכנסת העבודה האמורה, אך**

לא יותר מסכום המס שעליו לנכות מהכנסת העבודה של אותו עובד;...".

לטענת המערערת, אילו היא הייתה נרשמת כתושב אזור אילת, אזי לצד הפטור ממס ערך מוסף היא הייתה זכאית לקבל גם את ההטבה הגלומה בסעיף 12 הנ"ל. ההימנעות מרישום עלתה לה כסף רב, לפי הטיעון.

79. יש לציין כי המערערת לא הציגה תחשיב המראה את ההיקף המדוייק של ההטבה שהיא יכלה לקבל, ואין לדעת כיצד המגבלה הקבועה בסעיף 12(א) ("אך לא יותר מסכום המס שעליו לנכות מהכנסת העבודה של אותו עובד") הייתה משפיעה על גובה הזכאות הנטענת, בייחוד בהתחשב ברמות השכר של העובדים אשר סופקו על ידי המערערת למלון.

והנה בכתב הערעור, בתצהירו של מר היכל ובסיכומי המערערת ננקב סכום של "**כ- 2.5 מיליון ש"ח**" בנוגע להפסד ההטבה במהלך תקופת הערעור ואילו בסיכומי **התגובה** מטעם המערערת (כתב הטענות האחרון) לראשונה נכתב "**כ- 1.8 מיליון ש"ח**" (סעיף 18, שם).

80. יהיה גובה ההטבה אשר הוחמצה אשר יהיה, אין בעניין זה כדי להעלות או להוריד לנושא שומת מס העסקאות מושא הערעור.

המשיב כלל איננו מוסמך להקל בשומה ובגבייה של מס הערך המוסף המגיע בגלל ויתורה כביכול של המערערת על ההטבה לפי סעיף 12 לחוק הפטורים (והכל כמובן מתוך נקודת המוצא כי אי הרישום אכן נבע משגגה ותום לב, ולא מסיבות אחרות).

אילו מדובר היה בנושא הנתון לשיקול דעת רחב (של המשיב או של בית המשפט) או במקרה גבולי מאוד של פרשנות ויישום החוק, **אולי** היה מקום להביא בחשבון את היבט ההטבה לפי סעיף 12, כשיקול של צדק ויושר.

אולם בנסיבות המקרה הנדון, אינני מוצא הצדקה לכך ולא קיים כל עיגון בדין להביא היבט זה בחשבון במסגרת ערעור זה (פרט לאמור בסעיף 86 להלן).

ח. <u>שומת מס התשומות</u>

81. בשולי הערעור נדון גם נושא של מס תשומות שנוכה על ידי המערערת בקשר לפעילותה **בצפון הארץ** באותה תקופה.

נמצא כי במקביל לאספקת כוח אדם למלון באילת, היא פעלה באופן דומה מול קלאב הוטל טבריה. היא גייסה עובדים ממרכז הארץ ושיכנה אותם, במשך השבוע, על חשבונה, בדירות שכורות בקרבת המלון בטבריה. העובדים נהגו לחזור, בימי החופשה השבועיים, למקומות המגורים הקבועים שלהם באזור המרכז.

שכירת הדירות הייתה כרוכה בנשיאה במס ערך מוסף, והמערערת ניכתה מס זה כמס תשומות. אין חולק כי השירות שנתנה המערערת למלון בטבריה היה חייב במע"מ בשיעור מלא.

82. המערערת טוענת כי הלנת העובדים בדירות באזור טבריה הייתה לנוחותה ולטובתה, כדי שהעובדים יהיו זמינים ורעננים לעבודה במלון.

83. כידוע, תקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 דנה בנושא "**מס תשומות על טובות הנאה**", והיא מורה כדלקמן:

> **"(א) בתקנה זו –**
> **'תשומה', בשל עובד – נכס או שירות כגון ארוחה, דיור, מתנה או בידור, המיועדים להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובד או של בן-משפחתו;**
> **...**
> **(ב) מס תשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה בשל עובדו אינו ניתן לניכוי אלא אם הוכח, להנחת דעתו של המנהל, כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות, והמכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס שמחירן נקבע לפי הוראות סעיף 10 לחוק."**

על משמעות התנאי "להנאתם, לתועלתם או לטובתם של העובד או בן – משפחתו" עמדו ערכאות שונות בשורה ארוכה של פסקי דין, ואין טעם לחזור על הדברים כאן (וראו בייחוד ע"א 3457/99 **מנהל מע"מ גבעתיים נ' קינטון 1992 בע"מ ואח'**, ניתן ביום 3.4.2003 ; בקשה לדיון נוסף נדחתה בדנ"א 4340/03 מיום 19.10.2003). הכלל סוכם על ידי כבוד השופטת סרוסי בע"מ 9652-01-17 **בטחון שרותים אבידר בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב 3**, ניתן ביום 25.9.2019:

> **"נמצאנו למדים, כי לצורך תחולת תקנה 15א יש לבחון את מידת התועלת שצמחה לעובד מהתשומה אל מול מידת התועלת שהפיק ממנה המעסיק. בסופו של דבר, שאלת ניכוי מס התשומות תוכרע על פי זהותו של הנהנה הישיר והדומיננטי מאותה תשומה.**
>
> **בהקשר זה יש לזכור כי, כשם שלא כל תועלת הצומחת לעובד מהתשומה די בה כדי לשלול מהמעביד את ניכוי מס התשומות, כך גם אין בעובדה שחלק מהתשומה היא לטובת המעביד כדי לאפשר את ניכויה. בסופו של דבר, המבחן הוא של עיקר וטפל והצורך הוא באיתורו של הנהנה הישיר והדומיננטי מהתשומה, גם אם אינו הנהנה הבלעדי ממנה."**
> (מתוך סעיפים 42 ו- 43 לפסק הדין)

המשיב יישם את תקנה 15א במקרה הנוכחי ושלל את ניכוי מס התשומות. סכום המס השנוי במחלוקת בנושא זה הוא כ- 49 אלף ש"ח (במונחי קרן).

84. אינני מוצא דופי בהחלטת המשיב בסוגיה זו. הלינה חינם בטבריה חסכה מן העובדים את הצורך לנסוע הלוך ושוב מדי יום ממרכז הארץ או להעתיק את מקומות המגורים הפרטיים שלהם לצפון הארץ. אילוצים אלה נמנעו בזכות הדיור על חשבון המערערת והעובדים יכלו להמשיך להתגורר במרכז הארץ בזמנם הפנוי.

מאידך, אין בפנינו אתר עבודה בלתי נגיש, הנמצא במקום מרוחק או נידח. המלון הוא בלב העיר טבריה, נגיש בתחבורה ציבורית ובכלל.

עוד יצויין כי המערערת לא שילמה לעובדים על זמן הנסיעות שלהם הלוך ושוב בין מרכז הארץ לטבריה (עמוד 61, שורה 15), כך שצמצום תדירות הנסיעות ממילא לא חסך לה כסף.

איננני מתערב אפוא בהחלטת המשיב בעניין ניכוי מס תשומות.

ט. <u>סיכום</u>

85. הערעור, על כל חלקיו, נדחה.

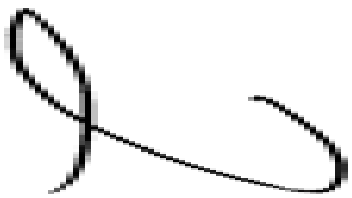
86. אשר לפסיקת הוצאות משפט, החלטתי בהקשר זה כן להביא בחשבון את הנושא שנדון בחלק ז' הנ"ל, ואת האפשרות המסתברת כי התנהלות המערערת בנוגע לפעילותה באילת חסכה לקופת המדינה, במישור אחר, סכום כסף ניכר.

על כן, איננני עושה צו להוצאות.

87. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, ל' שבט תשפ"ב, 1 פברואר 2022, בהעדר הצדדים.

חתימה



ה' קירש, שופט