

בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3423/01

בפני: כבוד השופטת ט' שטרסברג-כהן
 כבוד השופטת ד' דורנר
 כבוד השופטת ד' ביניש

המערער: אהוד בנדר

נגד

המשיב: מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו מיום 11.3.01 עש 353/00 שניתן על ידי כבוד השופטת ורדה אלשיך

תאריך הישיבה: י"ז באדר א תשס"ג (19.2.2003)

בשם המערער: עו"ד יעקב גולדמן

בשם המשיב: עו"ד קמיל עטילה

פסק-דין

השופטת ד' ביניש:

זהו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופטת ורדה אלשיך) מיום 13.1.01, בו נדחתה השגתו של המערער על שומת העסקאות שנקבעה לו.

1. המערער עוסק בהטסת טיסות סיוור, במסגרתן הוא אוסף נוסעים בשדה התעופה אילת, מטיס אותם מעל שמי אילת והסביבה ומחזיר אותם לשדה התעופה באילת. לעתים נדירות המערער אף מטיס נוסעים מאילת ליעדים כגון מצדה וירושלים, ובחזרה לאילת. המערער רשום כעוסק בתל אביב. למערער הוצאה שומת עסקאות ביום 1.6.00, שקבעה כי הוא אינו זכאי לשיעור מס אפס על פי תקנה 20ב לתקנות אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ו-1985 (להלן "התקנה" או "התקנות", בהתאמה). השגתו על שומה זו נדחתה.

בתקנה 20ב המצויה תחת כותרת פרק ד1: "טובין ושירותים הפטורים ממס ערך מוסף, או שחל עליהם מס ערך מוסף בשעור אפס", נקבע בזו הלשון:

"על הסעת נוסעים בכל דרך שהיא, לאזור אילת או ממנו, יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס".

בערעור שלפנינו מתמקדת המחלוקת בשאלה משפטית אחת והיא האם המערער זכאי לשיעור מס אפס בגין עסקו, על פי התקנה הנ"ל, כלומר: האם עסקו מהווה הסעה "בכל דרך שהיא, לאזור אילת או ממנו".

המסגרת הנורמטיבית

2. בשנת 1985 התקבל בכנסת חוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985 (להלן "החוק"). החוק קבע כי העיר אילת תוגדר כאזור סחר חפשי, שנועד לאפשר לעיר להתחרות בשווקים הבינלאומיים ולפתח את התיירות בה. בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר כי לחוק שלוש תכליות מרכזיות. ראשית, שיפור הסחר הבינלאומי; שנית, קידום ענף התיירות הבינלאומית והפנים ארצית; ולבסוף, עידוד עובדים לעבור לגור באילת (ראו ה"ח (תשמ"ה) 261).

החוק, והתקנות שהוצאו מכוחו, מתייחסים ברובם להטבות הניתנות לתושבי אילת. וכך קובע סעיף 5(ה) שהוא הציר המרכזי סביבו סובב החוק:

<p>5. (ה) מתן שירותים באזור אילת בידי תושב אילת יהא פטור ממס ערך מוסף; אולם 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".</p>	<p>"הקלות במס ערך מוסף</p>
---	----------------------------

ככלל, כאשר העוסק איננו תושב אילת, העסקאות חייבות במס בשיעור מלא, אלא אם כן חלות על אותן עסקאות הוראות פרק ד1 לתקנות, המרחיבות את תחולת הטבות המס לעוסקים המעניקים שירותים מסויימים באילת. בין השירותים המעניקים הטבות, גם תחבורה אל העיר וממנה. בסעיף 6(5) לחוק, שהוסף בתיקון משנת תשמ"ו, נקבעה סמכותו של שר האוצר לקבוע בתקנות הטבות מס והקלות נוספות שיחולו על פעילויות עסקיות מסויימות ובהן גם על נסיעה לאזור אילת וממנו. וזו לשון החוק:

<p>6. שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת – ... (1) (5) לקבוע פטור ממס ערך מוסף, או מס ערך מוסף בשיעור אפס, לגבי נסיעה בכל דרך שהיא לאזור אילת או ממנו.</p>	<p>”סמכות לשנות את תחולת ההקלות</p>
--	-------------------------------------

מכוח סמכות זו, הותקנו התקנות הקובעות מס בשיעור אפס לנותני שירותים מסויימים, כפי שפורטו בתקנה, לצורך עסקים באילת, אף אם נותני השירות אינם תושבי אילת (תקנה 20א), כמו כן הותקנה התקנה הרלוונטית לענייננו, תקנה 20ב בה נקבעה תחולת ההטבה בנוסח הבא:

”על הסעת נוסעים בכל דרך שהיא, לאזור אילת או ממנו, יחול מס ערך מוסף בשיעור אפס.”

אין מחלוקת בין הצדדים כי המערער אינו תושב אילת, וכי העסק אינו רשום כעסק מקומי בעיר. לפיכך המערער אינו זכאי לפטור הכללי הקבוע בסעיף 5(ה) לחוק. המחלוקת בין הצדדים היא האם המערער זכאי לשיעור מס אפס על-פי תקנה 20ב. ובמילים אחרות, האם הביטוי ”הסעת נוסעים בכל דרך שהיא, לאזור אילת או ממנו” כולל גם הטסת טיסות סיור שיוצאות מאילת ושבות אליה.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי

3. בית המשפט המחוזי קבע כי המערער מבצע טיסות סיור שיוצאות משדה התעופה באילת ושבות אליו, ולכן איננו זכאי לשיעור מס אפס על פי התקנה, המיועדת רק למי שמסיע נוסעים מאילת אל יעדים אחרים, ומיעדים אלו לאילת. הנמקת בית המשפט התבססה על פרשנות תכליתית של התקנה, והחוק שמכוחו הותקנה. התכליות הכלליות של החוק והתקנות שהותקנו מכוחו הן השגת שגשוג כלכלי לעיר עצמה, ועידוד התיישבות של קבע בעיר. כדי להגשים תכליות אלו, החוק והתקנות מעניקים את עיקר ההטבות לעסקים מקומיים, ובאופן חריג גם ל”שירותי עזר” - עסקים מיוחדים - הנחוצים לרווחת העסקים המקומיים. בית המשפט קמא קבע כי מטרת החריגים הללו הינה לסייע ולחזק את העסקים המקומיים באותם תחומים מיוחדים שנקבעו בתקנות שבהם התעורר הצורך לסייע כאמור. אחד החריגים הללו מנוי בתקנה 20ב, ונועד לסייע לעסקים המקומיים בכך שיעודד צרכנים להגיע לאילת. בשים לב למטרות אלה, עסקו של המערער איננו מגשים את תכלית החקיקה, ולפיכך הוא אינו זכאי להטבה.

באשר לאותן פעמים נדירות בהן מטיס המערער נוסעים גם ליעדים אחרים כגון מצדה וירושלים, קבע בית המשפט קמא כי זוהי הכנסה מעורבת, וככזו, לא תזכה להטבה עד שהמערער יפריד בין סוגי ההכנסה השונים.

הערער

4. המערער טוען כי הן הפרשנות המילולית והן הפרשנות התכליתית של התקנה מובילות לאותה תוצאה, והיא שזכאי הוא לשיעור מס אפס. לטענת המערער, תכלית החוק היא להביא לשגשוגה ולפריחתה של העיר אילת. העסק של המערער מגשים תכלית זו, ולכן יש לפרש את התקנה באופן שיעניק לו את ההטבה האמורה. פרשנות זו אף מתיישבת, לטענת המערער, עם מילות החוק, שכן התקנה לא הגבילה את יעד הטיסה, אלא רק קבעה שהטיסה תצא מאילת או תגיע אליה. המערער מדגיש כי לו רצה מחוקק המשנה לסייג את התקנה לנסיעות מאילת ליעד אחר בלבד, היה עושה כן במפורש. יתר על כן, המערער טוען כי המחוקק וכן מחוקק המשנה השתמשו במילים "בכל דרך שהיא" - ניסוח המעיד על כוונה להרחיב את תחולת ההטבה ולא לצמצמה. עוד טוען המערער כי בית המשפט קמא שגה כאשר ייחס משמעות רבה לתכלית של עידוד ההתיישבות באילת, וכתוצאה מכך שם דגש מכריע על מקומיותם של העסקים הנהנים מן ההטבה. לטענתו, התכלית העיקרית והמשמעותית ביותר היא פיתוחה של העיר, בין על ידי עסקים מקומיים ובין על ידי עסקים אחרים. לפיכך, טוען המערער, שגה בית המשפט קמא בכך שצמצם את תחולת התקנה, ולא זיכה את המערער בהטבה.

בנוסף, המערער טוען כי מכל מקום, עבור אותן נסיעות שהוא מבצע אל אתרים שאינם באזור אילת כגון מצדה וירושלים, זכאי הוא לשיעור מס אפס.

המשיב מבקש לאשר את פסק דינו של בית המשפט המחוזי וטוען כי הן הפירוש המילולי והן הפירוש התכליתי מובילים למסקנה כי המערער אינו זכאי להטבה שבתקנה 20ב. המשיב טוען כי אין לעקוף את ההגבלה הקבועה בחוק ובתקנות לפיה הטבות יינתנו בעקרון רק לתושבי אילת, על ידי הרחבת החריגים הקבועים בפרק ד' 1 לתקנות.

דיון

5. כבואנו לפרש את תקנה 20ב עלינו לפנות בראש ובראשונה אל לשון התקנה. מבין הפירושים השונים הניתנים לעיגון בלשון התקנה נבחר את זה המקיים את תכליתה (ראו א' ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים כח(3) (1997), 425, 432; להלן "פרשנות דיני המסים");

ובענייננו, עלינו לפרש את התקנה פירוש המגשים את התכלית החקיקתית של חוק אזור סחר חופשי אילת, ושל הסמכות שהוענקה לשר האוצר לשנות את תחולת ההקלות ולהוסיף עליהן, באופן חריג, הקלות נוספות. עיון בתקנה על רקע זה מוביל למסקנה כי מהטעמים שיפורטו להלן צדק בית המשפט קמא בקובעו כי על טיסות הסיור לא חלה תקנה 20ב.

6. על פי המתווה האמור, נציין כי המובן הפשוט של לשון התקנה הוא כי שיעור מס אפס יינתן על הסעת נוסעים מאילת אל יעדים שמחוצה לה, ומיעדים אלו לאילת. הפרשנות הראויה של החוק נלמדת פעמים רבות מהלשון הרגילה של החוק ומובנה הפשוט והטבעי, ועל פי מבחן זה, בתקנה הנדונה מדובר על הסעת נוסעים לאזור אילת או ממנו. לפיכך נכונה טענת המשיב כי טיסות סיור היוצאות וחוזרות לאותו מקום, על פי משמעותה הלשונית של התקנה, אינן בגדר נסיעה לאזור או יציאה ממנו. המשמעות הפשוטה של התקנה היא כי ניתנת הקלה בהבאת אנשים מחוץ לאילת בכל דרך תעבורתית שיש לאזור אילת, וכן ליציאה ממנו. לענין נוסח התקנה המערער מבקש אמנם לראות עוגן בביטוי "בכל דרך שהיא", אך ניכר מהלשון ומההקשר של הדברים כי בביטוי "בכל דרך שהיא", הכוונה לסוג כלי התחבורה ולמסלול הנסיעה. כלומר, נסיעה שיעדה הגעה לאילת בכל דרך ונתיב, אף אם עוברת היא מקומות לקראת היעד, וכן בכל כלי התחבורה האפשריים; אך לכל אלה אין כל קשר לטיסות סיור היוצאות וחוזרות מאותו מקום ואליו. (ראו לענין זה: א' נמדר, מס ערך מוסף (מהדורה שניה, תשס"א), 481; להלן "נמדר", וכן ' פוטשובצקי, חוק מס ערך מוסף (מהדורה ששית, תשס"א) 328-329).

7. תקנה 20ב, שהותקנה על פי חוק אזור הסחר החפשי אילת, באה מכוחו של חוק שנועד לקדם את פיתוחה של העיר אילת ולעודד את התיירות לאילת ובכך לקדם גם את הסחר הבינלאומי והפנימי בעיר. במסגרת זו יש לתקנה 20ב תכלית ספציפית, והיא הוזלת הנסיעות אל העיר אילת וממנה, על מנת להקל על אנשים שאינם תושבי אילת להגיע אליה ולנצל את אזור הסחר החפשי. תקנה 20ב דומה בכך לדברי חיקוק רבים מתחום המס, המשלבים תכליות חברתיות עם התכלית הכללית של דיני המסים - העשרת אוצר המדינה מחד גיסא, ומתן עידוד לסקטורים מסוימים, לאוכלוסיה מסוימת או לאזורים מסוימים בארץ מאידך גיסא. (ראו פרשנות דיני המסים, 434).

כאמור, 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 (עוד על תכלית החוק

ראו ע"א 7113/94 פקיד שומה-באר שבע נ' מועדון הים הכחול בע"מ, פ"ד נג(3) 792, בעמ' 799-800, וראו גם דברי השופטת שטרסברג-כהן בעמ' 801-802).

8. במסגרת התכלית הכללית של החוק, כפי שפורטה לעיל, תקנה 20 ב מתמקדת בתכלית אחת ספציפית, והיא הקלה על מבקרים המעוניינים להגיע לאילת. זאת משום שבמאמצים להפוך את אילת למרכז תיירותי משגשג, אחד הקשיים הוא המרחק של אילת מהמרכז, והעלות הגבוהה של הנסיעה אליה וממנה. עלות זו מפחיתה את היתרון הכלכלי של אילת כ"אזור סחר חפשי", ופוגעת בתמריץ של מבקרים להגיע אל העיר. על התכלית הזו כעומדת ביסוד חקיקת סעיף 6(5) שמכוחו הותקנה התקנה, ניתן ללמוד גם מדבריו של יו"ר ועדת הכספים דאז בדיון בכנסת בעת הבאת התיקון לחוק לקריאה שניה ושלישית:

"...הועדה המליצה, למען החיות את העיר הזאת ולתת לה תוכן, לבקש ממשרד האוצר לבטל את תשלום המע"מ על הנסיעות מכל רחבי הארץ לאילת, באמצעות מטוס או אוטובוס. ביקשנו מהאוצר לבדוק פטור ממע"מ על נסיעות לאילת..." (ד"כ (תשמ"ו) ישיבה קל"א 236).

לשם הגשמת תכלית זו, קובעת התקנה מס ערך מוסף בשיעור אפס על נסיעות אל העיר וממנה. ההנחה היתה שבדרך זו ניתן יהיה להוזיל את הנסיעות אל העיר, ולהפוך אותה נגישה יותר עבור מבקרים.

9. התכלית המיוחדת לתקנה, היינו הוזלת מחירי הנסיעה אל אילת, מתיישבת היטב עם התכלית הכללית של החוק, ולמעשה מהווה אמצעי אחד מני רבים להגשמתה. שכן, פריחת תיירות ושגשוג אזור הסחר החפשי תלויים בבואם של צרכנים מחוץ לאילת. כאשר עלות הנסיעה אל העיר גבוהה, קיים חשש שמטרה זו תסוכל. על כן, שתי המטרות הללו מתיישבות היטב. עם זאת, יש להביא בחשבון כי יצירת פטורים והטבות ממס הם בגדר חריג בלבד למטרה הכללית של דיני המסים. (ראו לענין זה: נמדד, בעמ' 472).

10. לעקרון הכללי יש להוסיף כי את תקנות 20 א ו-20 ב יש לקרוא על רקע יתר הוראות החוק והתקנות שהותקנו מכוחו. עיקר ההקלות שנקבעו בחוק מעוגנות בסעיף 5(ה) לחוק, ומעניקות פטור ממס ערך מוסף על מתן שירותים באזור אילת בידי תושב אזור אילת, על מנת לעודד מעבר עובדים ועסקים לאילת. מתן הפטור בסעיף האמור תלוי בשניים - בזהותו של נותן השירות כעוסק תושב אילת ובמקום נתינת השירות. לפיכך, אילו נערכו טיסות הסיור על ידי עוסק תושב אילת, אין חולק כי היו נהנות מפטור ממס ערך מוסף על פי סעיף 5(ה) לחוק, בהיותן שירות תיירותי באילת. הפרשנות שמבקש המערער ליתן לתקנה 20 ב, מובילה לתוצאה לפיה העוסקים שאינם תושבי אילת יזכו להטבת מס שעולה אף על הטבת המס שמקבלים עסקים מקומיים על פי החוק

והתקנות, ותוצאה זו אינה סבירה. העסקים המקומיים באילת מקבלים פטור ממע"מ, כלומר, אינם משלמים מע"מ אולם אינם זכאים גם לניכוי מס תשומות. לעומתם, תקנה 20ב מעניקה שיעור מס אפס, שמשמעותו שהעוסק אינו משלם מס ערך מוסף, אך עם זאת רשאי הוא לנכות מס תשומות. כלומר, מדובר בהטבה גדולה לאין שיעור מההטבה מסוג הפטור הניתנת לתושבי אילת. יש ממש בטענת המשיב כי אין לאפשר לעסק, אשר לו היה עסק מקומי היה זכאי לקבל רק פטור ממע"מ, לזכות לשיעור מס אפס, כשהדבר אינו עולה בקנה אחד עם התכלית של התקנה, ועם רוח החוק. לתוצאה דומה הגיע השופט ביין בע"ש (חיפה) 5257/97 בוחבוט נ' מנהל המכס ומע"מ חיפה (לא פורסם), כאשר דן בפרשנות תקנה 20א לתקנות, וכך אמר:

"בשימי 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".

אמנם באותו עניין נדרשה הכרעה בפרשנות תקנה 20א, אולם גישה זו חלה באותה מידה על תקנה 20ב, שכן בשתי תקנות אלה נקבעו חריגים לכלל לפיו רק לעוסק שהוא תושב אילת תנתן הטבה במס.

מכל האמור לעיל, 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.

מן הכלל אל הפרט

11. כאמור, המערער מפעיל עסק של טיסות סיור באזור אילת. הטיסות ממריאות מאילת ושבות לאילת בתום הסיור. עסק מסוג זה, שנועד לסיורים באזור, אינו מהווה הסעות "בכל דרך" שהיא לאזור אילת או ממנו" ולכן אינו זכאי לשיעור מס אפס.

עיסוקו של המערער הינו במהותו עיסוק של בילוי והנאה ואינו שירות הסעות. שירות הסעות נבדל משירות אחר בכך שמטרתו המרכזית להביא אנשים ממקום אחד למקום אחר. אמת, פעמים שתוך כדי הסעת תיירים ממקום אחד למקום אחר נעשות פעולות של סיור ובילוי, אך אין בכך כדי לשנות את המשמעות הבסיסית של שירותי הסעה. מהות העסק של המערער הינו מתן שירותי בילוי וסיור לתיירים במהלך הנסיעה, ואין מדובר בשירותי הסעה לשם הגעה למקום

מסויים וממנו. ההגעה ממקום למקום אינה מטרה ממטרות עסקו של המערער, שכן בסופה של הטיסה מגיעים הנוסעים לאותו מקום ממנו יצאו. בכך דומה המערער לכל עסק אחר באילת, המקדם את התכלית הכללית של פיתוחה של אילת – אלא שלפטור ממס עבור עסק המקדם את פיתוח העיר זכאי רק עסק מקומי. כאמור, התקנה אינה באה לתת פטור לכל סוג של כלי תחבורה באזור אילת, אלא מטרתה להקל ולהוזיל את הנסיעה לאילת וממנה על מנת לעודד את התיירות הפנימית והבינלאומית לאזור זה. עסקו של המערער אינו מגשים תכלית זו, ולכן אין לזכותו בשיעור מס אפס.

לא נעלם מעיני פסק הדין שניתן בבית משפט זה לאחרונה בע"א 460/00 ממח מסופי מטען וניטול בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ (לא פורסם) (להלן "ענין ממון"); שעסק בעניין דומה; דומה – אך שונה. בפרשת ממון הנ"ל נדונה הטבת מס הניתנת להסעות סיור על פי סעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מס ערך מוסף. המערער שם טענה כי ההסעות אותן היא מבצעת בתוך שדה התעופה וכן משדה התעופה אל בתי המלון, צריכות לזכות אותה בהטבה זו. בית המשפט המחוזי קבע כי הסעות אלה לא יבואו בגדר הסעיף בהיותן נעדרות כל אלמנט של סיור, ומשכך, הכללתן אינה מתיישבת עם הפירוש המילולי של הסעיף. בית משפט זה התערב בהחלטת בית המשפט המחוזי, וקבע כי הלשון סובלת את שני הפירושים, והתכלית – עידוד התיירות, מצדיקה את הרחבת הביטוי "הסעת סיור", ומתן שיעור מס אפס למערער (ראו פסק דינה של השופטת שטרסברג-כהן). בשונה מפרשת ממון, בעניין שלפנינו תכלית החוק היא כפולה: עידוד המסחר והתיירות באילת, אך יחד עם זאת המחוקק הדגיש את החשיבות של מתן עידוד כאמור דוקא לתושבי אילת ולעסקים המתנהלים באילת. עסקו של המערער אינו מקיים את התכלית הכפולה. הוא אינו תושב אילת, עסקו אינו רשום באילת, והפרשנות המרחיבה שהוא מבקש ליתן להטבה שבתקנה 20 ב חורגת מהתכלית של תקנה זו ועשויה להעניק לו עדיפות על פני שירותים אחרים הניתנים לתיירים באילת על ידי תושביה. כאמור, יש לפרש את הוראות הפטור כך שהן תענקנה את ההטבה רק לאותם עסקים המקדמים את תכלית הפטור הספציפי. עסקו של המערער אינו נכלל בגדר התקנה, הן על פי לשונה והן על פי תכליתה, ולכן אינו זכאי לשיעור מס אפס.

הטענות בדבר הכנסה מעורבת

12. אין מחלוקת בין הצדדים כי לעתים נדירות, במסגרת טיסות הסיור, המערער מטיס נוסעים למקומות אחרים בארץ, כגון ירושלים ומצדה. על טיסות אלה טוען המערער כי זכאי הוא לשיעור מס אפס, גם אם לא תתקבל פרשנותו לתקנה 20ב. המערער מוסיף וטוען כי בשונה מהכלל בדבר הוצאה מעורבת, שלא ניתן לנכותה, הרי שלא קיים כלל מקביל בנוגע להכנסה מעורבת - כלומר לא ניתן לשלול את ההטבה מהכנסה רק בשל היותה מעורבת, ויש להפריד את ההכנסה לסוגיה, ולתת את ההטבה לאותו חלק מן ההכנסה אשר עומד בתנאים.

מסיכומי המערער אנו למדים כי גם הטיסות למצדה ולירושלים הינן "טיסות סיור". כלומר, הנוסעים יוצאים מאילת ושבים בסופו של יום לאילת, ובמהלך הסיור כלולות נחיתות באתרים שונים, שאינם באזור אילת. בשים לב לכך שתכליתה של התקנה הינה להקל ולהוזיל את ההגעה לאילת בשל היותה מרוחקת ממרכזי האוכלוסין בארץ, אין להחילה על בילויים המוצעים לתיירים השוהים באילת. טיסות הסיור, גם אם כלולות בהן נחיתות ביניים במקומות שונים, לא נועדו להוות אמצעי תחבורה. העובדה כי מתבצעות נחיתות באתרים שאינם באזור אילת היא טכנית בלבד. מבחינה מהותית, השירות הזה הוא שירות הניתן לתיירים באילת, במסגרת אפשרויות הבילוי השונות שלהם. אמת, גם פעילות מסוג זה יש לתמרץ, והחוק אף עושה כן. אולם בחוק נקבעו כללים מפורשים באשר לתנאים שעסק צריך לקיים על מנת לזכות בהטבה זו, ואין לעקוף דרישות אלה על ידי שימוש בתקנה 20ב. משקבענו כי גם הטיסות למצדה וירושלים אינן באות בגדר תקנה 20ב, הרי ששוב אין אנו נדרשים לשאלת ההכנסה המעורבת.

אשר על כן, דין הערעור להידחות.

המערער ישא בהוצאות המשיב בסכום של 15,000 ₪.

ש ו פ ט ת

השופטת ד' דורנר:

מסכימה אני עם התוצאה אליה הגיעה חברתי, השופטת דורית ביניש.

אכן, מההיסטוריה החקיקתית, מלשון החוק וממכלול הוראותיו, עולה, כי כמה תכליות עמדו בבסיס החוק. הפרשנות אותה מציע המערער, לפיה יינתן פטור מלא ממס ערך מוסף למפעילי שירותי סיור בשמי אילת וסביבותיה, יכולה לפול לגדר תכליות אלה. עם זאת, לא די בכך. כך, ישנם ודאי שירותים רבים, היכולים לקדם את התיירות הבינלאומית והפנים-ארצית ואף לתרום לשגשוגה של העיר אילת, שאינם זוכים לפטור באם מפעיליהם אינם תושבי אילת, ועל-כן יש לעמוד על תכליתה של ההטבה הספציפית.

בענייננו, מסכימה אני כי מההיסטוריה החקיקתית, מלשון סעיף 6(5) לחוק ומלשון תקנה 20ב לתקנות, עולה כי תכלית ההטבה היא לתת פטור אך על שירותי תחבורה – יבשתיים,

אווריים וימיים – לאילת וממנה. על-כן, לא יזכה המערער לפטור על אספקת שירותי טיסה, שאינם מקיימות מטרה זו. זאת, בין אם טיסות אלה נוחתות ביעד אחר, ובין אם לאו.

ש ו פ ט ת

השופטת (בדימ.) ט' שטרסברג-כהן:

1. מסכימה אני לפסק דינה של חברתי השופטת ד' ביניש ולהערותיה של חברתי השופטת ד' דורנר. עם זאת, מבקשת אני להעיר מספר הערות ולאבחן בין פסק דין זה לבין פסק דין אחר לו הייתי שותפה שנראה לרווניטי לענייננו.

2. כחברתי השופטת ביניש, אף אני סבורה כי תכליתה הספציפית של תקנה 20ב לתקנות אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ו – 1986 (להלן: "התקנות") היא להוזיל את הנסיעות אל העיר אילת וממנה ולהפוך אותה אטרקטיבית יותר לתיירים ומבקרים וכן לעוסקים בהסעות אלה. הפרשנות הראויה ללשון תקנה 20ב על רקע תכלית זו היא, כלשונה של השופטת ביניש, כי "שיעור מס אפס יינתן על הסעת נוסעים מאילת אל יעדים שמחוצה לה, ומיעדים אלו לאילת".

3. לאחרונה הבעתי עמדה לפיה הסעת תייר משדה התעופה למלון ומן המלון לשדה התעופה באה בגדרי "הסעת סיור של תייר" כאמור בסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1976 (להלן: "חוק המע"מ") ומשכך יהיה המס החל על הסעה כזו, בשיעור אפס. וכך כתבתי בין השאר:

"השכל הישר, ההיגיון המשפטי, המדיניות המשפטית המונחת בבסיס הוראות סעיף 30 בכללותו, תכליתו של הסעיף הקונקרטי, הצורך בפרשנות הומוגנית בין הוראות אותו חוק שנחקקו לאותה מטרה, כל אלה מובילים אותי למסקנה כי שירותי ההסעה בענייננו באים בגדרי 'הסעת סיור של תייר' כמשמעותה בסעיף 30(א)(8)(ב)(2) "ע"א 460/00 ממון מסופי מטען וניטול בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ (טרם פורסם) (להלן: "עניין ממון")."

ההבדל הבסיסי בין העניין שלפנינו ובין עניין ממון נעוץ בדבר החקיקה שעמד על הפרק, בנוסח הוראותיו ובתכליתו. לא הרי הקלת מס מכוח חוק המע"מ כהרי הקלת מס מכוח חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה – 1985 (להלן: "חוק אזור סחר חופשי אילת") והתקנות שהותקנו מכוחו. תכלית קביעת מס בשיעור אפס לפי סעיף 30 לחוק המע"מ הינה, בין השאר, עידוד התיירות על ידי קביעת שיעור מס אפס לפי סוג העסק וטיבו ללא תלות במיקום העסק ובמיהות העוסק. על כן, הקלות המס מכוח סעיף 30 ניתנות לכל עוסק הנופל בגדרי סוגי העסק המנויים בסעיף. לעומת זאת, תכליתם של תקנה 20ב ושל חוק אזור סחר

חופשי אילת, שמכוחו חוקקה התקנה, הינה, עידוד התיירות והמסחר באילת על ידי הענקת הקלות במס לעוסקים תושבי אילת או לעוסקים שאינם תושבי אילת ועיסוקם הוא להוביל אנשים מחוץ לאילת לתוכה וממנה אל מחוץ לעיר. אבהיר דבריי.

4. חוק אזור סחר חופשי אילת מעניק, ככלל, הקלות במס לתושבי העיר ולעוסקים הרשומים בה. חריג לכלל זה קבוע בפרק ד' 1 לתקנות, המרחיב תחולת ההקלה על ידי קביעת המס בשיעור אפס, על עוסקים שאינם תושבי אילת. על פי חריג זה, שיעור מס אפס יחול גם על עוסקים שאינם תושבי אילת, בגין שירותים הניתנים על ידם לעוסקים תושבי אזור אילת, לצורך עסקיהם באילת (תקנה 20א לתקנות) וכן "על הסעת נוסעים, בכל דרך שהיא, לאזור אילת וממנו" (תקנה 20ב לתקנות) שהיא נשוא דיון זה. מכאן, שתחולת ההקלה במס הורחבה לעוסקים שאינם תושבי אילת רק במידה שהם מסייעים בשירותיהם לעוסקים תושבי אזור אילת או מקדמים את נגישות התיירים והמבקרים לאילת. עיסוקו של המערער – הטסת אנשים בשמי העיר אילת – אינו נופל לגדר אף אחד מאלה. המדובר בעסק המספק בילוי והנאה, בדומה להשטת תיירים באמצעות יאכטה במימי ים סוף או באמצעות צוללת במעמקיו, ולמעשה בדומה לכל עסק אחר שעניינו מתן שירותים לתיירים. בתור שכזה ובאין הוא ניתן על ידי מי שהוא תושב אילת, אין הוא זכאי לפטור מכוח החוק, לא כל שכן לשיעור מס אפס.

5. לבסוף מוצאת אני להעיר, כי ניתן היה לסבור שה"ישועה" תבוא למערערים מכיוון אחר, שכן נראה כי עסקו של המערער הוא "הסעת סיור" כמשמעותה בסעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק המע"מ. אלא שתחולתו של הסעיף האמור מוגבלת להסעה "ברכב מנועי פרטי או באוטובוס" ונראה כי אינו כולל מטוס. שיעור מס אפס לעניין הולכה בכלי טיס קבוע בסעיף 30(א)(8)(ה) לחוק המע"מ הקובע מפורשות כי הקלה זו מוגבלת ל"הולכת תייר בכלי טיס ממקום בישראל למקום אחר בישראל" (ההדגשה שלי – ט.ש.כ.). אינני נדרשת להכריע בשאלות אלה, אם כי נראה לי כי עסקו של המערער איננו נופל לגדר הוראות אלה.

6. נראה לי, כי ראוי שהמתחוקק ייתן דעתו לדקויות שבהבדלים בין מקרים שונים ובין הסדרים שונים, במקרים דומים במהותם וייצור הומוגניות בין הוראות דברי החקיקה לעניין הקלות בשיעורי מס, לפי דברי החקיקה הנזכרים לעיל.

7. אשר על כן, דין הערעור להידחות.

ש ו פ ט ת

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ד' ביניש.

ניתן היום, כ"ד באייר התשס"ג (26.5.2003).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 01034230_N04.doc / צש
מרכז מידע, טל' 02-6750444 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il