

ד' טבת תשס"ג
09 דצמבר 2002

מספרנו : 4914/02

אל
תפוצה : א', נצ' (1), ב' (3), ג' (1), ד' (2), ו'

חוזר מס-הכנסה מס' / 14 2002 - משפטית

**הנדון : ע"א 6357/90 – פ"ש באר-שבע נגד האחים שלם
"בעל שליטה" על פי סעיף 32(9)**

א. מ ב ו א :

בפסק דין עקרוני שניתן על ידי שלושה שופטי בית המשפט העליון פה אחד, פירש ביהמ"ש את המונח בעל שליטה בסעיף 32(9) לפקודה, ככולל גם מי שבן זוגו מחזיק במישרין או בעקיפין זכויות בשיעור הקבוע בסעיף, וזאת אף שהוא עצמו אינו מחזיק כלל בזכויות.

בכך אימץ ביהמ"ש העליון את עמדת המדינה בתיק עמ"ה 43/93 והפך על פיה החלטה מיום 2.6.99 של ביהמ"ש המחוזי בבאר-שבע.

פסק הדין ניתן אמנם בסוגיה שעניינה סעיף 12 לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממיסים) התשמ"ה – 1985 (להלן – חוק אס"ח), אולם הוא מהווה בסיס לפירוש המונח "בעל שליטה" בכל מקום בו החוק מפנה ל"בעל שליטה" כמשמעותו בסעיף 32(9) לפקודה.

ב. נסיבות הערעור :

האחים יוסף ואליהו שלם (להלן – המשיבים) ניהלו בשותפות בית הארחה במבנה שבבעלותם בעיר אילת.

בשנת 1989 חתמו המשיבים הסכם עם "שלם – מוטל השלום בע"מ" – חברה שמנייתה רשומות (בחלוקה שווה) על שם נשותיהן (להלן – החברה).

על פי ההסכם השכירו המשיבים לחברה את מבנה בית הארחה והציוד, והחברה התחייבה להפעיל את העסק ולהעסיקם בו כמנהלים בשכר.

החברה תבעה בגין שכרם של המשיבים הטבת מס על פי סעיף 12 לחוק אס"ח הקובע :

"12 (א) מעסיק תושב תחום העיר אילת המשלם הכנסת עבודה 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 במקור באותה הכנסת עבודה. לענין זה "הכנסת עבודה" – למעט תשלום לבעל שליטה בחברת מעטים, כאמור בסעיף 18(ב) לפקודה, ולמעט תשלום מאדם לקרובו כמשמעותו בסעיף 76(ד) לפקודה.

פקיד השומה סירב להעניק ההטבה – בין היתר – בטענה כי המשיבים הם בעלי שליטה בחברת מעטים, שעל כן שכרם איננו בגדר "הכנסת עבודה" המזכה בהטבה.

ביהמ"ש המחוזי בבאר-שבע קבע כי המונח "בעל שליטה" כמשמעותו בסעיף 32(9) "אינו כולל מי שלו עצמו אין זכויות. הוא פירש כך משני טעמים :

(1) יש לאמץ פרשנות המקילה עם הנישום.

(2) התבססות על דוגמא המובאת בקובץ הפרשנות של אגף מ"ה (החב"ק).

על החלטה זו נסוב הערעור שבנדון.

ג. הלכת ביהמ"ש העליון :

(1) הלכה פסוקה היא שכללי הפרשנות החלים בדיני המיסים אינם שונים מכללי הפרשנות בכל סוגיה אחרת, ואין קיימת חזקת פירוש "לטובת" הנישום כשם שאין קיימת חזקת פירוש לרעתו. כאשר לשון החוק היא דו משמעית, יש לפרש פרשנות תכליתית.

(2) תכליתו הכללית של חוק אס"ח היא לעודד התפתחותה הכלכלית של העיר אילת שהיא בעלת פוטנציאל תיירות רב ולעודד העסקת עובדים בתחומי התיירות. תכלית החוק לא הייתה לאפשר לחבר בחברת מעטים לתת מתנות לעצמו.

(3) המשיבים הינם בעלי שליטה בחברה הן במישרין והן בעקיפין.

(4) הדיבור "ביחד עם בני זוגם" בהגדרת "בעל שליטה" בסעיף 32(9) לפקודה סובל גם את המשוואה שלמשיבים אפס אחוזים ולכל אחת מבנות הזוג 10%.

בית המשפט אינו מתרשם מהשוני בין הגדרת המונח "בעל שליטה" בסעיף 32(9) לבין הגדרת המונח "חבר", כפי שתוקנה בשנת 1978, הכולל גם מי שאין לו כלל זכויות ובלבד שיש לקרובו. לדעת ביהמ"ש הרחבת המונח "חבר" בתיקון הנ"ל הייתה מיותרת, ומכל מקום ברור שהמחוקק לא נתכוון להבחין בין "האוכלוסייה" הכלולה במונח "חבר" לבין זו שב"בעל שליטה" ואך בטעות לא תוקנה אז גם הגדרת "בעל שליטה".

בית המשפט מבהיר כי לו נתקבלה פרשנות ביהמ"ש המחוזי, לפיה אדם שאין לו כלל זכויות בחברה, אינו יכול להיות בעל שליטה, כי אז הוא גם לא יוכל להיות לעולם חבר, ואין להניח כי המחוקק נתכוון לתיקון שאין לו כל קיום.

- (5) לעניין ההסתמכות על הדוגמא שהובאה בחב"ק : ביהמ"ש אינו קשור בפרשנותה של הרשות או בהנחיות מנהליות שניתנו על ידה. בנסיבות מסוימות יכול היה ביהמ"ש לתת משקל להנחיות, מה שאין כן במקרה שלפנינו בו לא פעלו המשיבים תוך הסתמכות על הנחיות האגף.
- (6) לנוכח תוכנו של ההסכם, ברור בעליל שכל המבנה המורכב נשוא ההסכם, וההחזקה בעקיפין של הון המניות בחברה, לא נועדו אלא להסוות את המהות הכלכלית האמיתית, ולזכות בהטבת מס בלתי ראויה.

ד. הוראות לפעולה :

- (1) כאמור, אף שפסק הדין ניתן בהקשר לחוק אס"ח, הוא מפרש למעשה את המונח בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 32(9) לפקודה.
- לפיכך, בכל מקום בו ישנה נפקות להיותו של אדם "בעל שליטה" על פי הסעיף האמור, ותכלית החקיקה מצביעה על כך, ניתן להביא במניין "בעלי השליטה" גם בן זוג של המחזיק בזכויות, וזאת אף שהוא עצמו אינו מחזיק בזכויות במישרין.
- (2) באחריות פקידי השומה לבחון תיקים בהם נתעוררה סוגיית "בעל שליטה" ועדיין לא נעשתה בהם שומה סופית.

ב ב ר כ ה ,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין