

מיסים כד/2 (אפריל 2010) ה-27

ע"מ 550/06

קבוצת ממן אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת

מחוזי

אזרחי

מס הכנסה

בבית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 550/06

בפני:

כב' השופט י. אלון - נשיא

המערערת:

**קבוצת ממן אילת בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ה. תירוש**

נגד

המשיב:

**פקיד שומה אילת
ע"י ב"כ עו"ד י. אמיר**

פסק דין

הערעור

1. המערערת הינה חברה שעיסוקה בענף המזון באילת ובבעלותה חנויות סופרמרקט, בתי מאפה ודוכני ירקות.

בעלי המניות במערערת הם בני הזוג יוחנן ושושנה ממן - תושבי העיר אילת. המערערת הינה "תושב אילת" כהגדרתו בחוק אזור סחר חופשי אילת (פטורים והנחות ממס), התשמ"ה-1985 (להלן - חוק אילת).

בשנות המס 2003-2004, נשוא ערעור זה, הועסקו על ידי המערערים כשמונים עובדים - וביניהם (בתפקידי ניהול שונים) שבעה קרובי משפחה של בעלי מניות החברה: ארבעת ילדיהם, שני חתנים שלהם ואחיו של יוחנן ממן.

בדו"חות המערערת לשנות המס דנן תבעה המערערת את מלוא הניכוי המותר בגין תשלומי השכר לכל שמונים עובדיה - ובהם שבעת הקרובים - בהתאם לסעיף 12 ל"חוק אילת" ולפיו (כנוסחו התקף בשנות המס דנן):

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 העבודה.

בסעיף זה -

"הכנסת עבודה" - למעט תשלומים כמפורט להלן:

- (1) תשלומים לקרוב;
- (2) תשלומים כאמור בסעיף 18(ב) לפקודת המשתלמים לבעל שליטה או לקרובו;
- "קרוב" - כהגדרתו בסעיף 105 לפקודה.
- "בעל שליטה" - כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה.

(ב) הזכאי להטבה על פי סעיף קטן (א), יקבל אותה על ידי הפחתת סכום ההטבה מהסכום שהוא חייב לנכות במקור על פי סעיף 164 לפקודה.

2. בביקורת השומות (שנערכה ב-2006) התברר למשיב כי בדוחות האמורים (לשנים 2003 ו-2004) תבעה המערערת ואף הפחיתה מניכוי המס במקור, את הטבות המס האמורות גם ביחס לשכר העבודה ששולם על ידה לשבעת הקרובים הנ"ל. זאת בניגוד להוראת הסעיף בדבר החרגת "קרוב" מאותה הטבת מס.

בעקבות כך הוצאה למערערת שומת ניכויים ובה ביטל המשיב את הניכויים שניכתה המערערת ביחס לשכר העבודה ששולם על ידה לשבעת הקרובים.

בתגובה, פנתה המערערת אל המשיב באוקטובר 2006 וביקשה לתקן רטרואקטיבית את דוחות הניכויים שהגישה ביחס לעובדים הקרובים לשנים 2003-2004, באופן בו בדוחות "המתקנים" נרשם כאילו שבעת הקרובים קיבלו שכר עבודה בסכומים נמוכים בהרבה מסכומי שכר העבודה ששולמו להם בפועל באותן השנים, כמדווח בדוחות המקוריים שהוגשו ב"זמן אמת".

המשיב סירב לבצע את התיקונים הרטרואקטיביים שביקשה המערערת.

השגות המערערת נדחו - ומכאן ערעור זה שבפני.

3. בערעור מעלה המערערת שתי טענות חלופיות.

טענתה הראשונה והעיקרית הינה כי אמנם עפ"י לשון סעיף 12(א) לחוק לא זכאי מעביד להטבות בגין שכר עבודה המשולם ל"קרובים". אולם, כך הטענה, הוראת חוק זו "מגיעה לכדי פגיעה של ממש בזכויות יסוד חוקתיות ובסיסיות וסותרת את חוק יסוד חופש העיסוק וחוק יסוד כבוד האדם וחירותו".

על כן - כך הטענה - "יש להורות על ביטול ההגבלה בסעיף 12 לחוק השוללת מתן הטבות להעסקת קרובים".

הטענה החלופית הינה כי גם אם תדחה טענת העדר חוקתיותו של סעיף 12(א) לחוק - הרי שדין היה שהמשיב יקבל את התיקון הרטרואקטיבי של דוחות השכר והניכויים שהגישה המערערת בשנת 2006 על דרך השינוי והצמצום הרטרואקטיביים בשכר העבודה לכל אחד משבעת הקרובים עבור עבודתו בשנים 2003-2004. בין לבין מועלות טענות נוספות - שאליהן נתייחס בשולי פסק הדין.

בחינת חוקתיותו של סעיף 12(א) לחוק אסח"א

4. את טענותיה החוקתיות נגד הוראת סעיף 12(א) העלתה המערערת בראשונה בהליך נפרד, ומקביל לערעור זה, של עתירה לבג"ץ שהוגשה על ידה לביהמ"ש העליון ביום 4.2.07 (בג"ץ 1076/07). יצוין כי עתירה זו נדחתה בבג"ץ ביום 19.1.09 תוך הפניית המערערת (העותרת) להעלאת טענותיה בגדרו של ערעור זה שבפני.

בכתב העתירה לבג"ץ (שצורף לתצהירי העדות הראשית בתיק זה) נטען לעניין זה על ידי המערערת כי החרגת עובדים קרובים מההטבות הקבועות בסעיף 12(א) לחוק - מנוגדת לתכלית החוק וההטבות הקבועות בו, תוך אפליה של עובד שהינו קרוב על פני עובד אחר. אפליה זו מתבטאת בכך שנשלל התמריץ ממעסיק "תושב אילת" להעסיק קרוב משפחתו - שכן הוא לא יזכה להטבות להן הוא זכאי אם יעסיק תחתיו אדם שאינו קרוב. אפליה זו פוגעת בחופש העיסוק של המעסיק ובד בבד פוגעת בשוויון ההזדמנויות שזכאי לו הקרוב ביחס לכל אדם אחר.

עוד נטען על ידי המערערת כי החרגת הקרובים מההטבה פוגעת גם במרקם המשפחתי של משפחת המעסיק.

הוראה זו פוגעת איפוא לטענת המערערת בזכויות היסוד של המעסיק ושל הקרוב. הפגיעה איננה כדין וגם אם עונה היא על פיסקאות ההגבלה של חוקי היסוד - אין היא פגיעה מידתית.

5. לאחר בחינת טענות המערערת - הן אלה שפורטו בעתירתה הנ"ל לבג"ץ והן בתוספת טענותיה בהליכי ערעור זה - אינני מוצא כי סעיף 12(א) לחוק אסח"א לוקה בפגם חוקתי.

תכליתו של חוק אסח"א הינה בעידוד השקעות באזור אילת, משיכת משקיעים ועובדים לתחומיה ועידוד תיירות אליה. להשגת תכלית זו נקבעו ההטבות השונות שבחוק ובהן ההטבה למעסיקים תושבי אילת הקבועה בסעיף 12.

בד בבד, וכפי שהדבר בא לידי ביטוי בחיקוקי מס שונים, קבע המחוקק סייגים שונים להטבות הנועדים למנוע ניצול אותן ההטבות אם לצרכיו האישיים של הנישום (ר' למשל ע"א 6357/99 פ"ש באר שבע נ' שלם פד"י נו(4) 66, 71) ואם לצרכי קרוביו מהדרגה הראשונה.

החרגה שכזו להטבות מס הנקבעת על ידי המחוקק הינה לגיטימית וסבירה - ודאי שאיננה עולה כדי פגיעה בזכויות חוקתיות של הנישום או של קרובו.

בחינת טענות המערערת מעלה כי היא אינה חולקת למעשה על עצם ההצדקה שבהחרגת הטבות מס למעסיקים כאשר הדברים אמורים בעוסקים שהינם המעסיק עצמו או קרובו.

אולם טענתם היא כי החרגה זו היא לגיטימית רק כל עוד קיים החשש למניפולציה וניצול של ההטבה שבחוק לגבי מועסק פיקטיבי בצורה זו או אחרת.

ברם - שעה שההעסקה של הקרוב הינה העסקת אמת - הרי שהחרגתה מהזכאות להטבה היא זו העולה כדי פגיעה בזכויות היסוד החוקתיות של המעביד ועובדו - קרובו.

טענה זו הינה מרחיקת לכת ואין בידי לקבלה.

החרגת הטבות מס, כאלה ואחרות, מקרובי הנישום בדרגה ראשונה (הוא עצמו, בן זוגו, ילדיו או אחיו) - מבטאת סייג לגיטימי במכלול שיקולי מדיניות החקיקה בתחומי המיסוי השונים.

אכן - החרגה זו פוגעת בהכרח באינטרסים כלכליים של הנישום ושל קרובו - ברם פגיעה זו הינה מידתית בנסיבות העניין.

היא איננה שוללת את אפשרותו של הנישום או של קרובו, לממש את ההטבה בדרך של העסקת עובד שאיננו קרוב או עבודתו של הקרוב אצל נישום שאיננו קרובו.

במכלול הדברים ובפרופורציות הראויות אין המדובר, לגופם של דברים, בהוראת חוק הפוגעת בזכויות יסוד חוקתיות בדרגה המחייבת שלילת תוקפה של הוראת חוק.

ראויים לעניין זה ובשינויים המחויבים הדברים שנפסקו בע"א 2622/01 מנהל מס שבח נ' עליזה לבנון פד"י נז(5) 304, 321 :

"מדובר בחוק מס המטיל מס על הציבור כולו בעת מכירת נכס מקרקעין ופוטרי קבוצות מסוימות או סוג מסויים של נישומים מתשלומם באופן מלא או חלקי. מדובר איפוא בהקלות ממס הניתנות לאחד ולא לאחר. יש בכך העדפה של אחד על פני אחר, אלא שלא תמיד העדפה בחוק של קבוצת נישומים על פני אחרת מהווה אפליה פסולה.

יש להבדיל בין אפליה בלתי מוצדקת לבין העדפה לגיטימית על בסיס קריטריון סביר ואובייקטיבי שנועדה להגשמת המטרה הראויה של המחוקק."

6. זאת ועוד. המערערת מעסיקה כ-80 עובדים. בגין רובם המכריע של עובדיה נהנית היא הנאה מלאה מהטבת המס שבסעיף 12 לחוק.

החרגת ההטבה מתייחסת לשבעה מבין שמונת עובדיה. שבעה אלו הינם הבנים, הבנות והאח של בעלי השליטה במערערת.

קבוצת השוואה זו - איננה בנסיבות העניין בבחינת קבוצת השוואה מופלית עפ"י המבחנים השונים שנקבעו לעניין זה בפסיקה.

הטענה כי תכלית העידוד של עסקים באילת - העומדת ביסוד החוק - אמורה להשתרע גם על העסקת בנים, אחים ובני זוג, הינה מסוג השיקולים שבקביעת מדיניות המחוקק אפשר ויש לה פנים לכאן ולכאן. אולם, ובאותה המידה, נכונים הדברים גם לעניין החרגת "קרובים" מאותה ההטבה.

ראשית, משמדובר בבן, בבן זוג או באחיו של נישום תושב אילת, נחלש באופן ניכר השיקול של "משכית" תושבים מחוץ לאילת להתגורר בה. זאת הואיל והמדובר יהיה בדרך כלל ב"קרובים" שהם בלאו הכי תושבי אילת.

שנית, האפשרות כי מניעיו של עוסק תושב אילת לזכות בהטבת המס במקרה שכזה - שלא לצורך ולתכלית לשמם נועדה ההטבה - הינה סבירה, ומהווה שיקול סביר להחרגת ההטבה ביחס לשכר עובדים שהינם קרובי משפחה בדרגה ראשונה.

קביעת הסדר ההטבה הינה עניין מובהק למחוקק לענות בו. הביקורת השיפוטית החוקתית לא תופעל בהסדר בו בחר המחוקק אלא במקרים קיצוניים ונדירים ביותר, שבהם הפגיעה שפוגע החוק בזכויות היסוד הינה חד משמעית במהותה ובעוצמתה. על פני הדברים, לא זהו המקרה דנן.

החרגת הקרובים ממעגל המועסקים המזכים בהטבות אינה עולה כאמור כדי אפליה כמובנה וכמשמעותה החוקתית.

7. לצד הטענה החוקתית מוסיפה המערערת וטוענת כי החרגת הקרובים בסעיף 12 נתרונה למעשה מתוכנה - שכן הגדרת "קרוב" בסעיף זה הינה:

"קרוב - כהגדרתו בסעיף 105א לפקודה."

אולם, בתיקון מס' 147 לפקודה (בתוקף מ-1.1.2006) בוטל סעיף 105א - והתוצאה על פי הטענה הינה "בטלותו של המונח ("קרוב") ו/או ריקונו מתוכן - ולאור זאת יש לבטל את הסיפא לסעיף 12 לחוק כאמור" (סעי' 6 לעתירה לבג"ץ).

אין כל ממש בטענה זו.

ראשית - השומות דנן הינן לשנים 2003-2004 וביטולו של סעיף 105א (כהגדרת תיקון 147) הינו מיום 1.12.06.

שנית, על פי סעיף 25 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981:

"איזכור של חיקוק בחיקוק אחר - כוונתו לחיקוק המאוזכר כנוסחו בשעה שנזקקים לו, לרבות הוראות שנוספו בו והוראות שבאו במקומו בחיקוק אחר."

ה"חיקוק האחר" לענייננו שבא בעקבות תיקון 147 הינו הגדרת ה"קרוב" שבסעיף 88 לפקודה - הגדרה החופפת כמעט מילולית לזו שהיתה בסעיף 105א.

הדוחות המתקנים

8. כאמור בפתח הדברים, לאחר ביקורת השומות של 2004/2003 והוצאת שומת הניכויים דנן - ביקשה המערערת להגיש "דוחות מתקנים" לעניין שכר העבודה של שבעת הקרובים - רטרואקטיבית לשנים 2004/2003.

בדוחות אלה ביקשה המערערת את המשיב ל"שנות" רטרואקטיבית את סכומי השכר של הקרובים (ב-2004/2003) במאות אחוזים.

לגבי אחד הקרובים, הבן אודי, התיקון המבוקש הינו להפחית את שכרו שקיבל ב-2004/2003 מסכום של כ-390,000 ש"ח לעשירית מסכום זה - 34,000 ש"ח.

גם לגבי כל ששת הקרובים הנוספים מדובר בשינוי מופלג ביותר.

דא עקא, שאין חולק כי תיקון רטרואקטיבי זה לא בא לידי ביטוי כלשהו הלכה למעשה.

איש מהקרובים לא החזיר את הפרשי השכר למערערת, כולם קיבלו ב"זמן אמת" (2004/2003) את סכומי השכר שבדוחות המקוריים, ופרט לעצם הגשת "הדו"ח המתקן" - לא נעשה שינוי או תיקון כלשהו בעובדות ובנתונים המקוריים לעניין שיעורי השכר.

די לעניין זה בדברי בעלת השליטה בחברה, גב' שושנה ממך, בחקירתה החוזרת (עמ' 8 לפרוט'): :

"כשאנחנו הגשנו את הדוחות המתקנים ב-2006 והפחתנו בצורה משמעותית רטרואקטיבית את המשכורות של הילדים, אני מבקשת לומר שהמספרים שנקבנו בדוחות המתקנים זה לא הסכומים האמיתיים שהם קיבלו. הסכומים שהם קיבלו ב-2003 ו-2004 היו הסכומים שדיווחנו עליהם בדוחות המקוריים, אבל החל מהתיקון (דהיינו - החל מ-2006 - י.א.) החברה התחילה לשלם להם את הסכומים הנמוכים. אני ובעלי השלמנו את הסכומים מכספנו הפרטי ולא כמשכורות של החברה..."

9. לאור זאת - לא ברורה כלל טענת המערערת כי על המשיב ל"תקן" רטרואקטיבית את דוחות 2004/2003 - הכוללים את נתוני האמת לעניין שכר הקרובים - לסכומים הפיקטיביים שב"דוח המתקן" - סכומים שאין בינם לבין שכר הקרובים כפי ששולם להם בשנים הרלבנטיות (2004/2003) - ולא כלום.

הערה לסדר

10. ערעור זה הוגש עוד בנובמבר 2006. לבקשת המערערת עיכב המותב שדן בו בראשונה את בירור הערעור עד למתן החלטת בג"ץ בעתירתה הנ"ל של המערערת. לאחר שניתן פסה"ד בבג"ץ (בינואר 2009) נותב שמיעת הערעור למותבי במרץ 2009. עיכוב נוסף נגרם בעטייה של הדחיה הממושכת בהגשת סיכומי המשיב. המדובר בשרשרת עיכובים מצערת אשר טוב היה בלעדיה.

סיכום

11. לאור כל המפורט לעיל אני דוחה את ערעור המערערת - על כל טענותיו. המערערת תשלם למשיב הוצאות ערעור זה - כולל שכ"ט עו"ד בסכום של 5,000 ש"ח. לעניין זה הבאתי בחשבון את השתהותו הממושכת של המשיב בהגשת סיכומיו. ניתן היום, י"ז באדר תש"ע (3 במרץ 2010), בהעדר הצדדים.

(-) נשיא