

## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6357/99

בפני: כבוד הנשיא א' ברק  
כבוד המשנה לנשיא ש' לוי  
כבוד השופטת ט' שטרסברג-כהן

המערער: פקיד שומה באר-שבע

נגד

המשיבים: 1. יוסף שלם  
2. אליהו שלם

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי  
בבאר שבע מיום 21.6.99 בעמ"ה 43/93 שניתן  
על ידי כבוד סגן הנשיא א' ריבלין

תאריך הישיבה: כ"ח שבט תשס"א (21.2.01)

בשם המערער: עו"ד עמנואל לינדר  
בשם המשיבים: עו"ד יעקב גולדמן, עו"ד גלעד ברון

### פסק דין

#### המשנה לנשיא ש' לוי:

1. המשיבים - שני אחים - הם בעלי הזכויות בבית הארחה באילת. עד לחודש יולי 1989 עסקו המשיבים בניהול בית הארחה במסגרת שותפות. בחודש אוגוסט 1989 נחתם הסכם בין המשיבים לבין חברת "שלם - מוטל השלום בע"מ" (להלן: החברה). בעלות מניותיה של החברה (בחלוקה שווה) הן נשותיהם של המשיבים, והן גם חתמו על ההסכם בשם החברה. על פי ההסכם השכירו המשיבים את בית הארחה לחברה תמורת 2,000 ש"ח לחודש. החברה, מצידה, קיבלה לידיה את הפעלת בית הארחה, והתחייבה להעסיק את המשיבים, כעובדיה, בניהולו של בית הארחה. ההסכם כלל, בין השאר, תניה המאפשרת למשיבים לפנות את החברה מבית הארחה בהודעה מוקדמת של 30 יום. עוד התחייבה החברה שמניותיה לא יועברו ללא ידיעתם המוקדמת של המשיבים והסכמתם. בנוסף לכך, ניתנה לכל אחד מהמשיבים לחוד זכות לחייב את החברה בחתימתו, בעוד שעל בנות זוגם היה לחתום יחד (האחת עם השניה) על מנת לחייב את החברה.

2. הערעור שלפנינו עניינו בשאלה האם זכאית החברה להטבת מס על פי סעיף 12 לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה1985- (להלן - החוק), בגין שכר עבודתם של המשיבים כמנהלי בית ההארכה. להלן נוסח הסעיף:

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.

(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.

אין מחלוקת שהחברה היא מעסיק תושב אילת, וכי היא משלמת למשיבים שכר עבודה בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת. המחלוקת התעוררה באשר להגדרת הדיבור "הכנסת עבודה" שבסעיף, וכפועל יוצא מכך באשר לשאלה האם יש לראות במשיבים "בעלי שליטה" בחברה, שאין מחלוקת שהיא חברת מעטים, "כאמור" בסעיף 18(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה).

סעיף 18(ב) לפקודה מפנה להגדרת בעל שליטה שבסעיף 32(9) לפקודה. ההגדרה בסעיף האחרון

היא כדלהלן:

" בעל שליטה" - מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו באחת מאלה:

- (א) ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח ההצבעה;
- (ב) בזכות להחזיק ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח ההצבעה או בזכות לרכשם;
- (ג) בזכות לקבל 10% לפחות מהרווחים;
- (ד) בזכות למנות מנהל."

בית המשפט המחוזי בבאר שבע (סגן הנשיא, כתוארו אז א' ריבלין) קבע שהדיבור "ביחד עם קרובו" ברישת סעיף 32(9) לפקודה אינו חד משמעי; יכול והוא יתפרש שנדרש מ"בעל שליטה" שגם לו תהיינה זכויות בגדר הסעיף ויכול והוא יתפרש שהוא יכול להיחשב כזה אף שלו עצמו אין זכויות. סגן הנשיא המלומד העדיף את הפרשנות הראשונה, גם משום שהיא מקלה על הנישום וגם משום ששלטונות המס עצמם בחרו בפרשנות זו, כאשר בקובץ הפרשנות לפקודה שהוציאו (להלן - החבק) הם קבעו - בדוגמה זוהי לנסיבות המקרה שלפנינו - שאין מדובר בבעל שליטה. לפי העובדות, כפי שהובאו לעיל, לא החזיקו המשיבים בכל חלק מהון המניות

המוצא בחברה; אשר על כן קיבל בית המשפט המחוזי את ערעורם וקבע כי החברה זכאית להטבה לפי סעיף 12 לחוק. פקיד השומה מערער לפנינו על פסק הדין.

3. שתיים הן השאלות המתעוררות בערעור שלפנינו: האחת - האם המשיבים מחזיקים במישרין לבדם או עם בני זוגם בהון המניות המוצא בחברה? לשון אחרת: האם צדק בית המשפט המחוזי בפרשנות הדיבור "בעל שליטה" בסעיף 9)32 לפקודה. שאלת משנה המסתעפת משאלה זו היא מה נפקותה, לענין פרשנות הסעיף האמור, של הדוגמה שהופיעה בחבק? האחרת - האם המשיבים מחזיקים בעקיפין לבדם או עם בני זוגם בזכויות בחברה המפורטות בסעיף 9)32 הנ"ל?

#### 4. החזקה במישרין

הלכה פסוקה היא שכללי הפרשנות החלים בדיני המסים אינם שונים מכללי הפרשנות בכל סוגיה אחרת, ואין קיימת חזקת פירוש "לטובת" הנישום כשם שאין קיימת חזקת פירוש "לרעתו": ע"א 165/82 פ"ד לט(2) 70. נמצא שלא היה מקום - א-פריורי - לאמץ דווקא פרשנות של הדיבור "בעל שליטה" המקלה עם המשיבים. כשלשון החוק - כמו במקרה שלפנינו - היא דו משמעית, יש לפרשו, ככל שהדבר ניתן, פרשנות תכליתית. תכליתו הכללית של החוק היא לעודד את התפתחותה הכלכלית של העיר אילת, שהיא בעלת פוטנציאל תיירותי רב ולעודד העסקת עובדים בתחומי התיירות: ע"א 7113/94 פ"ד נג(3) 792. תכליתו הפרטנית של החוק היא לתת הטבה למעסיק לשם הקטנת עלויות השכר. בדין טען לפנינו מר לינדר, בשם המערער, שתכלית החוק לא היתה לאפשר לחבר בחברת מעטים לתת מתנות לעצמו. נמצא - ובניגוד לקביעת בית המשפט המחוזי - שהיה מקום לאמץ את הפרשנות החלופית של "בעל שליטה". פרשנות זו נתמכת גם על ידי שני שיקולים נוספים אלה:

א. קשה להבחין באופן מהותי בין המקרה שלפנינו, שבו המשיבים אינם מחזיקים בהון המניות המוצא של החברה ונשותיהם מחזיקות, כל אחת, ב-50% בהון המניות; לבין מקרה היפותטי שבו כל אחד מהמשיבים היה מחזיק ב-0.1% ממניות החברה, וכל אחת מנשותיהם היתה מחזיקה ב-49.9% מהמניות בחברה; והרי אין מחלוקת שבמקרה השני היו המשיבים נחשבים כ"בעלי שליטה" בחברה. מה ההצדקה המהותית ליחס את חלקן של הנשים במניות החברה לבני זוגן במקרה השני, ולא לעשות כן במקרה הראשון? הרי הדיבור "ביחד עם בני זוגם" סובל את המשוואה שלמשיבים אפס אחוזים ולכל אחת מבנות הזוג עשרה אחוזים.

ב. הנוסח של סעיף 9)32 עבר כמה גלגולים, כשתיקונו האחרון היה בשנת 1978. מגמת המצעים היתה להבהיר (מה שלדעתנו היה ברור ממילא) שפלוני יחשב כ"בעל שליטה" גם אם המניות הן רק בידי בן זוגו

(ראה הח' 1337, תשל"ח); אך בנוסח הסופי (ס"ח תשל"ח 216), כנראה בטעות, לא תוקנה הגדרת "בעל שליטה" אלא תוקנה רק הגדרת "חבר", שכה נאמר בה:

"בעל שליטה שיש לו לבדו או יחד עם בן זוגו, או שיש לבן זוגו, במישרין או בעקיפין, לפחות 5% מהון המניות שהוצא..."

לפי הגדרת "חבר", רק מי שהוא "בעל שליטה" יכול להיות "חבר". אם מקבלים את פרשנות בית המשפט המחוזי יוצא שאדם שאין לו זכויות כלל בחברה, ולפיכך אינו יכול להיות "בעל שליטה", אינו יכול להיות "חבר" - דבר המייתר את התיקון הנ"ל.

5. בית המשפט המחוזי ביסס את מסקנתו הפרשנית גם על הדוגמה שהובאה בחבק. ברע"א 3527/96 פ"ד נב(5) 385 הסביר בית משפט זה כי בשאלת פרשנותו של דבר חקיקה אין בית המשפט קשור בפרשנותה של הרשות או בהנחיות המנהליות שניתנו על ידה, אם כי בנסיבות מסוימות הוא יכול לתת להן משקל; עם זאת, פרשנות זו אינה מחייבת ובית המשפט הוא שיכריע בענין הפרשנות הנכונה. השווה: בג"ץ 6395/98 תק-על 2000(1) 878. נראה לי כי גם במקרה שלפנינו אין לתת לפרשנות זו משקל מכריע, ומה גם שהוכח שהמשיבים לא הסתמכו עליה עת יסדו את החברה, שאז יכול והדין היה שונה.

#### **החזקה בעקיפין**

6. המערער טען לפנינו גם שהמשיבים שולטים בחברה בעקיפין, והוא - לאור תכנו של ההסכם שכבר הובא לעיל: בעלות המניות בחברה הן נשות המשיבים, שגם חתמו על ההסכם בשם החברה; השכרת בית ההארכה לחברה, כשהחברה מתחייבת להעסיק את המשיבים כעובדיה; זכות המשיבים לפנות את החברה מבית ההארכה בהודעה מוקדמת של 30 ימים; התחייבות החברה שמניותיה לא תועברנה ללא הסכמתם של המשיבים; הזכות של כל אחד מהמשיבים לחייב את החברה בחתימתו. כבר נאמר כי הדיבור "בעקיפין" בחקיקת מס הוא מושג תיאום, שנועד לגשר בין המהות הכלכלית של אירוע המס לבין תיאורו הפוזיטיבי: ד' גליקסברג - גבולות תכנון המס, תש"ן 1990-, עמ' 115; והנה, במקרה שלפנינו ברור בעליל - חרף נסיונות המשיבים וראיותיהם לסתור - שכל המבנה המורכב נשוא ההסכם לא נערך אלא כדי לנווט את ההטבה הכלולה בסעיף 2 למשיבים. הנה-כי כן, כשנשאל המשיב מס' 1 בחקירתו כיצד נולד הרעיון, הוא השיב, בין שאר דברים גם תשובה זו (בעמ' 42):

"אם גרים במקום שמחלקים סוכריות, אז מה אנחנו, נזרוק אותן לפח?"  
(סימני הפיסוק הוספו).

בדין הפנה אותנו מר לינדר לע"א 544/80 פד"א יב, חוברות 4-5, 74 שבו נקבע שרישום חברה שבעלי מניותיה היו קרובי משפחתו של הנישום, רק כדי להימנע מחיוב במס לו היה הנישום עצמו בעל המניות היא עסקה מלאכותית; הדברים יפים גם במקרה שלפנינו כדי לקבוע קיום החזקה בעקיפין של הון המניות של החברה כך שלא תשקף את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה. הדין עם המערער, איפוא, גם בענין זה.

לפיכך יש לדעתי לקבל את הערעור, לבטל את פסק דינו של בית המשפט המחוזי ולדחות את ערעורם של המשיבים בבית המשפט המחוזי.

לאור הבאת הדוגמה שבחבק, אף שהמשיבים לא הסתמכו עליה - לא הייתי עושה צו להוצאות.

### **המשנה לנשיא**

**הנשיא א' ברק:**

אני מסכים.

### **ה נ ש י א**

**השופטת ט' שטרסברג-כהן:**

אני מסכימה.

### **ש ו פ ט ת**

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה לנשיא ש' לוי.

ניתן היום, כ"ח ניסן תשס"ב (10.4.2002).

**ש ו פ ט ת**

**המשנה לנשיא**

**ה נ ש י א**

העתק מתאים למקור B03.99063570  
נוסח זה כפוף לשינויי עריכה וניסוח - רשם  
בבית המשפט העליון פועל מרכז מידע, טל" 02-6750444  
בית המשפט פתוח להערות והצעות: [pniot@supreme.court.gov.il](mailto:pniot@supreme.court.gov.il)  
לבתי המשפט אתר באינטרנט: [www.court.gov.il](http://www.court.gov.il)