

בבית-הדין הארצי לעבודה

דיון מס' מט/98-0
 דיון מס' מט/107-0

א

המערער המוסד לביטוח לאומי

המשיב מתתיהו וייס

המערער עדי גולן

ב

המשיב המוסד לביטוח לאומי

ג

לפני נשיא ביר-הדין (גולדברג), סגן נשיא בית-הדין (אדלר), השופט אליאסוף,
 נציג עובדים (אברהמוביץ) ונציגת מעבידים (פלומין)

גדרן :

ביטוח לאומי — דמי ביטוח — הכנסות חברה משפחתית — פקודת מס הכנסה — הכנסתו של הנישום.

ד

נפסק :

§761.1 העובדה שהכנסות החברה המשפחתית אינן מוכאות כשכרן לענין גמלה של חבר החברה המשתלמת על בסיס הכנסותיו, משמיטה את הקרקע מהטענה כי פירושם של סעיף 164(א) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968, ותקנה 15(א)(1) לתקנות הביטוח הלאומי הוראות מיוחדות בדבר תשלום דמי הביטוח, תשל"א-1971, צריך לכלול הכנסה זו לענין תשלום דמי הביטוח (ע' 328).

§761.1 מעמדה המיוחד של החברה המשפחתית והוראות סעיף 64 א לפקודה, מיוחדים לחחום דיני מס ההכנסה, ולא בכדי השתמש המחוקק במונח "יחשבו" בסעיף 64 א לפקודה. ללמדך, שרק לצורך חישוב מס הכנסה יש לראות את הכנסת החברה המשפחתית כהכנסות החבר הנישום (ע' 328).

§761.1 סעיף 164 לחוק הביטוח הלאומי קובע מפורשות מה יראו כהכנסתו השנתית של הנישום, והקביעה מפנה מפורשות למקורות שנקבעו בפקודה. ההכנסה מאותם מקורות, והיא בלבד, נקבעת על-פי השומה הסופית, ואילך להוסיף ללשון הכתוב דבר שאין בו (ע' 328).

§761.1 מן האמור בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה, המשקף את מדיניות אגף מס הכנסה עולה כי אם היינו רוצים לראות את ההכנסה מהחברה המשפחתית כהכנסה מדיבידנד, ניתן היה לעשות זאת, במקרה הטוב, אך ורק כאשר מתחלק דיבידנד בפועל, ובגין הסכום שכן חולק, ולא דווקא בגין ההכנסה המיוחסת לחבר הנישום. כמובן שבמקרה זה דין ההכנסות מדיבידנד כדין הכנסת מבוטח שאינה הכנסת עובד ואינה הכנסת עובר עצמאי (ע' 329).

פסקי-דין שאוזכרו:

- [1] דב"ע תשנ/22-0 המוסד לביטוח לאומי – גליק, פד"ע כב 161.
 [2] בג"צ 61/81 "מכחש" בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לו(1) 1, 2.
 ערעורים על פסקי-הדין של בית-הדין האזורי לעבודה בתל-אביב-יפו (השופטת ע. גבריאלי – דן יחיד; תב"ע מז/296-0); ועל פסקי-דין של בית-הדין האזורי לעבודה בבאר שבע (השופט הראשי ב. אזולאי – דן יחיד; תב"ע מח/221-0). הערעור בדב"ע מט/98-0 נדחה; והערעור בדב"ע מט/107-0 התקבל.

ר' רטוביץ – בשם המוסד לביטוח לאומי; ג' עמיר – בשם מתתיהו וייס;
 ד' פוטשבוצקי-שולימון – בשם עדי גולן

פסקי-דין

השופט אליאסוף:

1. לפנינו שני ערעורים על שני פסקי-דין של בתי-הדין האזוריים, שבהם נקבעו הלכות נוגדות בשאלת תשלום דמי ביטוח לאומי על הכנסות של בעל מניות בחברה משפחתית" כמשמעותה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה (להלן – חברה משפחתית).
 2. הערעור בדב"ע מט/98-0 הוגש ביום 26.2.1989, והערעור בדב"ע מט/107-0 הוגש ביום 19.3.1989. בדיון שהתקיים ביום 15.6.1989 החליט סגן נשיא בית-הדין דאז (השופט ש. קובוביץ) לאחד את הדיון בשני הערעורים, מאחר שבשניהם עולה אותה שאלה. באת-כוח המוסד לביטוח לאומי (להלן – המוסד) הודיעה באותו דיון כי בבית-הדין הארצי תלוי ועומד ערעור בדב"ע מט/28-0, והשאלה בו דומה לזו המתעוררת בערעורים אלה. לאור זאת החליט סגן הנשיא דאז כי לאחר שיינתן פסקי-הדין בדב"ע מט/28-0 יישלח העתק ממנו לצדדים וייקבע מועד לדיון.
 3. פסקי-הדין בדב"ע מט/28-0 המוסד לביטוח לאומי – גוטל (לא פורסם) ניתן ביום 22.7.1990. כמו כן ניתן ביום 19.8.1990 פסקי-דין שני בנושא דמי ביטוח לאומי – דב"ע תשנ/22-0 [1]. על-פי החלטת נשיא בית-הדין מיום 19.8.1990 נשלחו עותקים של שני פסקי-הדין הנ"ל לבאיי-כוח הצדדים, ונקבע מועד לדיון ביום 1.11.1990. על-פי בקשת באי-כוח אחד הצדדים נדחה הדיון ליום 6.12.1990 ולאחר מכן נדחה שנית ליום 3.1.1991.
 4. ביום 3.1.1991 ניתנה החלטה, על-פי בקשת באי-כוח המוסד, ומאחר שהנושא מתאים להגשת סיכומים בכתב, כי על צד יגיש את טענותיו בכתב. הצדדים הגישו סיכומים מפורטים בכתב והתייחסו בהם גם לפסקי-הדין הנ"ל בעניין גוטל וגליק [1]. פסקי-דין

א זה ניתן בידי המותב שקבע נשיא בית-הדין. למרבה הצער, לאור המפורט לעיל, השתהה הדיון בערעורים אלה.

העובדות וההליך שבערעור דב"ע מט/98-0

ב 5. המשיב מתתיהו וייס (להלן – וייס) הוא מנהל ועובד בחברת מתי וייס בע"מ, שהיא חברה משפחתית. תמורת עבודתו בחברה מקבל וייס משכורת, והחברה משלמת דמי ביטוח לאומי בגין הכנסת עבודתו. המוסד חייב בתשלום דמי ביטוח לאומי גם את הכנסותיה של החברה אשר נכללה בשומתו של וייס על-פי הוראות סעיף 64א לפקודת מס הכנסה.

ג על כך הגיש וייס תובענה בבית-הדין האזורי בתל-אביב. בתביעתו ביקש כי המוסד יסתפק בגביית דמי הביטוח מהכנסותיו ממשכורת, ויחדל מלדרוש דמי ביטוח מהכנסות החברה אשר נכללו בשומתו של וייס.

ד 6. בית-הדין קמא קיבל את תביעתו של וייס, ופסק כי הכנסות החברה המשפחתית אשר גבלו בשומתו של וייס אינן הופכות להיות הכנסותיו שלו, אלא לצורך השומה בלבד. לפיכך קבע בית-הדין כי המוסד "אינו נוהג כדין בגבותו דמי ביטוח לאומי מההכנסה שקיבל התובע מהחברה המשפחתית".

ה 7. על כך הגיש המוסד את הערעור שלפנינו בדב"ע מט/98-0.

העובדות וההליך שבערעור דב"ע מט/107-0

ו 8. המערער עדי גולן (להלן – גולן) הוא בעל מניות בחברת גולן ש.פ. בע"מ, שהיא חברה משפחתית. המוסד ראה בהכנסות החברה כאילו הן הכנסותיו של גולן כעצמאי, וחייב אותו בתשלום דמי ביטוח עליהן.

ז גולן הגיש תובענה בבית-הדין האזורי בבאר שבע, וביקש לקבוע כי "הכנסה מחברה משפחתית הינה הכנסה מהחברה ואין זו הכנסה החייבת בביטוח לאומי, ולפיכך אין המבקש חייב בתשלום דמי ביטוח לאומי בגינה".

ח 9. בית-הדין קמא דחה את תביעתו של גולן, ופסק כי יש לראות כהכנסה של עובד עצמאי כל הכנסה מהמקורות המפורטים בסעיפים 2(1) ו-2(8) לפקודת מס הכנסה, והכנסה זו תיחשב כהכנסה גם לעניין תשלום דמי ביטוח לאומי. לפיכך קבע בית-הדין "שבדין קבע המוסד שיש לראות את הכנסות החברה המשפחתית כהכנסות הנישום" (בית-הדין האזורי בבאר שבע חזר על הלכה זו בפסק-דין נוסף שנתן ביום 30.3.1989 (תב"ע. מח/4-0, מלין – המוסד לביטוח לאומי)).

ט 10. על פסק-הדין בתב"ע מח/221-0 הגיש גולן את הערעור שלפנינו בדב"ע מט/107-0.

- א 11. בטרם נביא את טענות הצדדים לפנינו, נפרט את הוראות החוק הנוגעות לנושא הערעורים שבדיון.
- ב 12. סעיף 157 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשכ"ח-1968 (להלן – חוק הביטוח הלאומי או החוק) קובע חובת השלום דמי ביטוח לאומי בעד מבוטחים בענפי הביטוח השונים. סעיף 161(ב) לחוק קובע כי המעביד חייב בתשלום דמי הביטוח בעד עובד, וסעיף 161(א) קובע כי מבוטח שהוא עובד עצמאי חייב בתשלום דמי הביטוח בעד עצמו.
- ג שיעור דמי הביטוח של עובד הוא באחוזים מ"הכנסתו החודשית" סעיף 159(א)(1) לחוק, ואילו שיעור דמי הביטוח של עובד עצמאי הוא באחוזים מ"הכנסתו השנתית כשהיא מחולקת לתקופות שנקבעו בתקנות לצורך תשלום מקדמות" (סעיף 159(א)(2) לחוק). "הכנסתו החודשית" של עובד לצורך תשלום דמי ביטוח היא "הכנסתו בעד החודש שקדם לאחד כחודש שבו חל מועד התשלום, מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]" (סעיף 163(א) לחוק).
- ד לגבי עובד עצמאי נקבע חישוב "הכנסתו השנתית" לענין תשלום דמי ביטוח, בסעיף 164(א) ר-1(ב)(1) לחוק, אשר נוסחו מובא להלן:
- ה "164. (א) עובד עצמאי יראו כהכנסתו השנתית את הכנסתו מהמקורות המפורטים בסעיפים 1(1) ו-2(8) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – הפקודה), ומי שאינו עובד ולא עובד עצמאי יראו כהכנסתו השנתית את הכנסתו מהמקורות המפורטים בסעיף 2 לפקודה האמורה, והכל – בשנת המס שבעדה משתלמים דמי הביטוח (להלן – השנה השוטפת), ולאחר שנוכו ההוצאות הקשורות במישרין בהשגת ההכנסה.
- ו (ב) (1) ההכנסה בשנה השוטפת תיקבע על פי השומה הסופית של ההכנסה כאמור לאותה שנה לפני כל פטור, ניכויים וזיכויים לפי הפקודה, בהפחתת סכומי דמי ביטוח ומס מקביל המותרים בניכוי לפי סעיף 47 לפקודה מההכנסה האמורה..."
- ז הכנסה מהמקורות המפורטים בסעיפים 1(1) ו-2(8) לפקודת מס הכנסה היא:
- ח "2) השתכרות או רווח מכל עסק או משלח יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי."
- ט "8) השתכרות או רווח שמקורם בחקלאות, בעבודת אדמה, בייעור או בגידולי קרקע, לרבות שווייה של תוצרת המתקבלת בשל השימוש בהון, בנכס, בזרעים או בחיות בית לצרכי מקורות ההכנסה האמורים בפסקה זו, ולרבות חלק ברווחים המתקבלים מן השימוש כאמור."
- י 13. סעיף 186 לחוק הביטוח הלאומי מסמיך את שר העבודה והרווחה לקבוע בתקנות הוראות מיוחדות בדבר תשלום דמי ביטוח של מבוטחים שונים, וביניהם "עובד שאינו עובד עצמאי ואין עיקר הכנסתו מעבודה שכירה". כוחן של התקנות לפי סעיף 186 לחוק "יפה על אף האמור בפרק זה" (פרק ח' לחוק, בו כלול אף סעיף 164 הנ"ל). במסגרת זו נקבע בתקנה 15 לתקנות הביטוח הלאומי (הוראות מיוחדות בדבר

- א תשלום דמי ביטוח, התשל"א-1971 (להלן - תקנות דמי הביטוח) כדלקמן:
 "עובד שאין עיקר הכנסתו משכר או שיש לו הכנסה מפנסיה
 15. (א)1 מבוטח שהוא עובד וטרם מלאו לו 65 שנה בגבר ו-60 שנה באשה,
 אך אינו באותו זמן עובד עצמאי ואין עיקר הכנסתו מהמקורות לפי סעיף
 2(2) לפקודה, ישתלמו דמי ביטוח בשיעור החל על עובד מהכנסתו
 מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודה ובשיעור החל על מי שאינו
 עובד ואינו עובד עצמאי מהכנסתו שאינה מהמקורות לפי סעיף 2(2)
 לפקודה למעט מהכנסתו מפנסיה, ובלבד שהכנסתו הכוללת עולה על
 מחצית השכר הממוצע כמשמעותו בחוק.
 (2) בתקנה משנה זו, 'ההכנסה הכוללת' - ההכנסה מהמקורות המפורטים
 בסעיף 2(2) לפקודה והכנסה אחרת לפי המקורות האמורים בסעיף 2
 לפקודה.
 ג (ב) דמי הביטוח לפי תקנת משנה (א) ישולמו על הפרש שבין הכנסת
 המבוטח מהמקורות לפי סעיף 2(2) לפקודה לבין המקסימום הנקוב בפרט
 4 של לוח י"א לחוק.
 (ג) מבוטח כאמור בתקנת משנה (א) שיש לו גם הכנסה מפנסיה, ישולמו
 בעדו דמי ביטוח מהכנסתו מהפנסיה, לאחר שהכנסותיו כאמור בתקנת
 משנה (א) הובאו בחשבון, ובלבד שלא תובא בחשבון לעניין זה הכנסה
 העולה על הפרש שבין הכנסתו לפי תקנת משנה (א) ו-(ב) לבין
 המקסימום הנקוב בפרט 1 בלוח י"א לחוק.
 (ד) הוראות תקנה 14(ד) עד (ז) יהולו על מבוטח כאמור בתקנת משנה
 (א)1(1) בשינויים המחוייבים".
14. בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה נקבע כדלקמן:
 ה "64א. (א) הכנסתה החייבת של חב"ה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף
 76(ד) (1) רואים אותם כאדם אחד (להלן - חברה משפחתית) והפסדיה
 ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה... כהכנסתו או הפסדו של
 החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של
 החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים
 השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו ככתב צורפה לבקשה
 (בסעיף זה - הנישום), ויהולו הוראות אלה..." (ההדגשה לא במקור).
 בני המשפחה החברים בחברה משפחתית, כאמור בסעיף 76(ד)1 לפקודה,
 הם: בן זוג, את, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בני זוג, ובן זוג
 של כל אחד מאלה.
 15. עיקר טענות בא-כוחו של מתתיהו וייס לפנינו הוא:
 א (א) החברה המשפחתית מוכרת רק לעניין דיני מס הכנסה, ואין לזהות אותה ואת
 הכנסותיה עם אישיותו המשפטית של אחד מחבריה (להלן - החבר הנישום)
 והכנסותיו. הוראותיו של סעיף 64א לפקודה הן עניין של חישוב המס בלבד;
 ב) סוגיית "הרמת המסך" של תאגיד אינה נוגעת לנושא שלפנינו, באשר לפי

- א סעיף 64 לפקודה, זכאית החברה המשפחתית לבקש – כאמצעי טכני – כי הכנסותיה והפסדיה ייוחסו לחבר הנישום, והיא זכאית לחזור בה מדרישתה; (ג) ייחוס הכנסות החברה המשפחתית לחבר הנישום הוא אריתמטי ונעשה רק לצורך חישוב מס הכנסה, אך לא נאמר בפקודה או בחוק הביטוח הלאומי כי הכנסה זו תיראה כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה או לצורך חוק הביטוח הלאומי;
- ב (ד) וייס הוא עובד שכיר של החברה המשפחתית ואינו עובד עצמאי, ולפיכך תקנה 15 לתקנות דמי הביטוח אינה חלה עליו. המונח "עובד עצמאי" מוגדר בסעיף 1 לחוק הביטוח הלאומי, ואין הכנסת החברה המשפחתית יכולה להיראות הכנסתו של וייס כ"עובד עצמאי"; (ה) אין לפרש את המונח "ייחשבו" שבסעיף 64 לפקודה כמובן של צירוף הכנסת החברה המשפחתית להכנסת החבר הנישום.
- ג 16. עיקר טענות בא-כוח גולן לפנינו הוא:
- א (א) הכנסות החברה המשפחתית מיוחסות לפי פיקציה משפטית להכנסת החבר הנישום, אך ורק לצורך חישוב מס הכנסה, ואין לכך השפעה לגבי תשלום דמי ביטוח לאומי;
- ב (ב) חוק הביטוח הלאומי מחייב תשלום דמי ביטוח על הכנסה בפועל של החבר הנישום, ואין בו הוראה מפורשת המחייבת תשלום דמי ביטוח לאומי על-ידי החבר הנישום אשר ההכנסה מיוחסת לו, כאילו הוא קיבל אותה;
- ד (ג) חברה משפחתית ממשיכה להתקיים כאישיות משפטית, למרות שהכנסותיה מיוחסות לחבר הנישום;
- ה (ד) אין הכנסתה של חברה משפחתית מהווה בסיס לתשלום גמלאות על-פי חוק הביטוח הלאומי, ולפיכך אין לחייבה בתשלום שאין כצידו תמורה;
- ה (ה) תקנה 15 לתקנות דמי הביטוח חלה על ההכנסה בפועל של החבר הנישום על פי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, ולא על הכנסה המיוחסת לו או שיש לראותה כאילו קיבל אותה לצורך זה או אחר.
- ד 17. עיקר טענות בא-כוח המוסד לביטוח לאומי לפנינו הוא:
- א (א) על-פי סעיף 164 לחוק, מבוטח שיש לו הכנסות מחברה משפחתית, והוא אינו עובד ואינו עובד עצמאי – חייב בתשלום דמי ביטוח לאומי על ההכנסות מהחברה המשפחתית;
- ב (ב) על-פי תקנה 15 לתקנות דמי הביטוח, מבוטח שיש לו הכנסות מחברה משפחתית, והוא עובד, אך עיקר הכנסותיו הוא שלא מעבודה, חייב בתשלום דמי ביטוח לאומי גם על ההכנסה מהחברה המשפחתית, בתנאי שהיא גדולה מהכנסת העבודה שלו וכן בתנאי שההכנסה משני המקורות עולה על מחצית השכר הממוצע במשק;
- ד (ג) המחוקק קבע בחוק הביטוח הלאומי עצמו את ההוראות בדבר תשלום דמי ביטוח לאומי לאדם שיש לו מעמד אחר: עובד, עובד עצמאי או מי שאינו

- א עובד ולא עובד עצמאי. לגבי מי שיש לו מעמד "מעורב" והכנסות ממקורות שונים, נקבעו הוראות מיוחדות בתקנות על פי סעיף 186 לחוק (תקנות 13, 14 ו-15 לתקנות דמי הביטוח);
- ד) כהתאם לעקרון הפרוגרסיביות, מבוטח שהוא עובד ויש לו הכנסה ממקור אחר האמור בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה, הפחותה מהכנסתו כעובד, פטור מתשלום דמי ביטוח לאומי על ההכנסה האחרת. עלתה ההכנסה האחרת על הכנסתו כשכיר, חייב הוא בתשלום דמי ביטוח לאומי גם על הכנסתו האחרת;
- ה) כשם שבענין גוטל (דב"ע מט/28-0) נפסק שרואים את תיסוף ההון "כאילו" היה הכנסה לפי הפקודה, כך גם לענייננו יש לראות בהכנסה של חברה משפחתית הכנסה החייבת במס לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה;
- ו) על-פי עקרון הביטוח ההדדי והפרוגרסיביות בתשלום דמי ביטוח לאומי עד לתקרה הקבועה בחוק – מי שאין לו כל הכנסה חייב בתשלום דמי ביטוח מהכנסת מינימום שלא הגיעה לידיו, ומי שיש לו הכנסה מעל המקסימום פטור מתשלום דמי ביטוח בעד הכנסה זו. לפי עיקרון זה ייתכן שאף הכנסות של חברה משפחתית שנוקפו לשמו של מבוטח, אף שלא חולקו כדיכידנד על-ידי החברה, ולא הגיעו לידיו כלל, ישמשו בסיס לחיוב בדמי ביטוח לאומי;
- ז) אם ההכנסה הנוספת משמשת גם בסיס לחישוב גמלה המבוססת על גובה ההכנסה, יש בכך צידוק סוציאלי למבוטח. גם אם אין ההכנסה הנוספת משמשת בסיס לחישוב גמלה, החיוב בדמי הביטוח עליה עולה ממטרת חוק הביטוח הלאומי;
- ח) אין כל נפקות משפטית לעובדה שהכנסת חברה משפחתית מיוחסת לחבר החברה מכוח פיקציה משפטית;
- ט) ייחוס הכנסתה של חברה משפחתית לחבר הנישום נעשה מרצון החברה והחבר הנישום על-פי שיקולים של תכנון מס, ויש להביא בחשבון אף את חיוב חבר החברה בדמי ביטוח על הכנסת החברה;
- י) על-פי סעיף 164(ב)(1) לחוק הביטוח הלאומי, יש לשלם דמי ביטוח על-פי השומה הסופית של ההכנסה, דהיינו – אותה הכנסה ששימשה לחיוב המבוטח במס הכנסה.

י

תשלום דמי ביטוח לאומי על הכנסה של חברה משפחתית

18. ככלל, המבוטחים על-פי חוק הביטוח הלאומי הם בני אדם, ולא תאגידים, למעט בענף ביטוח זכויות עובדים בפשיטת רגל ופירוק תאגיד שבו מבוטחת אף "קופת גמל" (סעיף 127ג לחוק). כפועל יוצא מכך, אין תאגידים משלמים דמי ביטוח לאומי בעד עצמם או על בסיס הכנסותיהם. חובתם של תאגידים לשלם דמי ביטוח לאומי נובעת מהיותם מעבידים החייבים בתשלום דמי ביטוח בעד עובדיהם (סעיף 161 (ב) לחוק).

ז

ואכן, בהליכים שלפנינו אין החברות המשפחתיות שבהן חברים וייס וגולן, נדרשות לשלם דמי ביטוח לאומי על הכנסותיהן, אלא וייס וגולן – כמבוטחים על-פי חוק הביטוח הלאומי – נדרשים לשלם דמי ביטוח לאומי על הכנסותיהם לפי

א שומותיהם האישיות, הכוללות את הכנסות החברות המשפחתיות שבהן הם חברים.

19. עם זאת, החברה המשפחתית אינה תאגיד מיוחד מבחינת דיני החברות. היא "חברה" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, אשר "כמו אחותה הבכירה-ממנה" חברה המעטים – יצירת סעיף 76 של אותה פקודה הרי החברה המשפחתית אינה ישות מוכרת בשטח המשפט מחוץ לתחום דיני מס ההכנסה" (בג"צ 61/81 [2], בע' 2).

20. הביטוח במסגרת חוק הביטוח הלאומי הוא באגות חובה שהיקפו ופרטיו נקבעו בחוק או על-פיו. אך דמי הביטוח הלאומי משולמים על-פי חובה שבחוק או על-פיו. דמי הביטוח מושתתים על בסיס הכנסתו של המבוטח, ולגבי מבוטח שאין לו הכנסה – על בסיס אחר שנקבע. בחוק הביטוח הלאומי או בתקנות על פיו נקבעו סוגי ההכנסה שעליה ישולמו דמי ביטוח לאומי, שיעורי דמי הביטוח הלאומי, חישובי מינימום ומקסימום, רכיבי ההכנסה שעליה ישולמו דמי ביטוח ועוד.

מכאן, שהנושא המרכזי העומד לדיון בהליכים שלפנינו הוא האם על-פי הוראות חוק הביטוח הלאומי והתקנות לפיו חייבים וייס וגולן לשלם דמי ביטוח אף על הכנסות החברות המשפחתיות שיוחסו להם.

21. בעניין גוטל (דב"ע מט/28-0) נפסק כי תיסוף הון של המבוטח עצמו לפי חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), התשמ"ב-1982, הוא בגדר הכנסה של המבוטח שיש לשלם עליו דמי ביטוח לאומי. הנימוקים העיקריים לכך היו, שהדבר עולה מהוראה מפורשת של החוק (פסקה 14(ג) לפסק-הדין), ומן הזיקה שבין הכנסת המבוטח, לרבות תיסוף ההון, לבין הגמלה שהוא עשוי להיות זכאי לה והמביאה בחשבון אף את תיסוף ההון שעליה הוא שילם דמי ביטוח (פיסקה 18(ד) של פסק-הדין).

בעניין גליק (דב"ע תשי"ן/22-0 [1]) נפסק כי הכנסה שאיננה של המבוטח עצמו ממשלח ידו, אלא שהיא הכנסה של בת זוגו, ואשר נישומה ביחד עם הכנסותיו שלו, אינה בגדר הכנסה שיש לשלם עליה דמי ביטוח לאומי.

המשותף לעניין גליק ולעניין שלפנינו הוא כי בשניהם מיוחסת למבוטח הכנסה של אחר: בעניין גליק – נדונו הכנסות בת זוגו, אשר בנוסח סעיף 65(א) לפקודה "יראו לעניין הפקודה, כהכנסתו" של המבוטח, ובעניין שלפנינו – נדונו הכנסות של חברה משפחתית, אשר בנוסח סעיף 64 לפקודה "ייחשבו... כהכנסתו" של המבוטח.

22. לפיכך, השאלה היא האם הכנסת החברה המשפחתית בעניין שלפנינו נחשבת לגבי החבר הנישום:

- א) אם הוא אינו עובד ואינו עובד עצמאי – כהכנסתו מהמקורות המפורטים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה, כאמור בסעיף 164(א) לחוק הביטוח הלאומי;
- ב) אם הוא עובד שאינו עובד עצמאי ואין עיקר עבודתו מעבודה שכירה – כהכנסתו שאינה מהמקורות לפי סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, כאמור בתקנה 15(א)(1) לתקנות דמי הביטוח.

- א 23. הנימוקים שניתנו בפסק־הדין בעניין גליק היו כי על־פי שמונה טעמים "אין לפרש את הדיבור מ'הכנסתו' שבתקנה 14 לתקנות דמי הביטוח ככולל את הכנסת בן הזוג" (שם [1], בע' 168). בין הטעמים שנימנו בעניין גליק [1] היה הטעם שהגמלאות המשתלמות על בסיס הכנסות המבוטח הלאומי ופקודת מס הכנסה.
- ב 24. מרבית הטעמים שנימנו כדעת הרוב בעניין גליק [1] יפים גם לענייננו, ואנו נטעים חלק מהם.
ראשית, בעניין גליק נאמר כי העובדה שהגמלאות המשתלמות למבוטח על בסיס הכנסותיו, אינן כוללות את הכנסות בן הזוג, משמיטה את הקרקע מהטענה כי פירושה של תקנה 14 לתקנות דמי הביטוח צריך לכלול את אותה הכנסה. כך גם בעניין שלפנינו. ניתן לאמר כי העובדה שהכנסות החברה המשפחתית אינן מובאות בחשבון לעניין גמלה של חבר החברה המשתלמת על בסיס הכנסותיו, משמיטה את הקרקע מהטענה כי פירושם של סעיף 164(א) לחוק הביטוח הלאומי וכן תקנה 15(א)(1) לתקנות דמי הביטוח צריך לכלול הכנסה זו לעניין חשלום דמי הביטוח.
שנית, כפי שכבר נאמר בבג"צ 61/81 [2] הנ"ל, מעמדה המיוחד של החברה המשפחתית והוראות סעיף 64 לפקודה, מיוחדים לתחום דיני מס ההכנסה. ולא בכדי השתמש החוקק במונח "ייחשבו" בסעיף 64 לפקודה. ללמדך, שרק לצורך חישוב מס הבנסה יש לראות את הכנסת החברה המשפחתית כהכנסות החבר הנישום.
זאת ועוד, סעיף 164 לחוק הביטוח הלאומי קובע מפורשות מה יראו כהכנסות השנתית של הנישום, והקביעה מפנה מפורשות למקורות שנקבעו בפקודה. ההכנסה מאותם מקורות, והיא בלבד, נקבעת על־פי השומה הסופית, ואין להוסיף ללשון הכתוב דבר שאין בו.
- ה 25. סיוע לאמור לעיל נמצא בהתייחסות של אגף מס הכנסה להכנסה מחברה משפחתית.
בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החכ"ק), המשקף את מדיניות אגף מס הכנסה, נאמר (בע' ד/29): —
"הכנסות החברה, המיוחסות לנישום אינן חלוקת רווחים ואינן דיבידנד. הן מיוחסות לו רק לצורך השומה וקביעת שיעור המס ואין פירוש הדבר שההכנסה המיוחסת לו הינה רווחים שחולקו לו".
"מאחר שבגין רווחים אלה כבר שולם המס המלא על־ידי ה'נישום', אשו לו נזקפה ההכנסה, נקבע בסעיף 64א', כי רווחים שחולקו מהכנסת החברה המשפחתית בתקופת ההטבה, יראו אותה כאילו לא חולקו, וזאת, אפילו חולקו לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית ואפילו התחלפו כניתיים כל בעלי מניותיה. חברה משפחתית, המחלקת דיבידנד (וגם בחברה משפחתית יש לעשות זאת בהליכים האמורים בחוק החברות,

א כלומר, להכריח על דיבידנד), חייבת איפוא לציין את התקופה שמהכנסותיה חולק הדיבידנד והדברים אמורים גם לאחר תום תקופת ההטבה".
 מכאן, שאם הינו רוצים לראות את ההכנסה מהחברה המשפחתית כהכנסה מדיבידנד, ניתן במקרה הטוב לעשות זאת אך ורק כאשר מתחלק דיבידנד בפועל, ובגין הסכום שכך חולק, ולא דווקא בגין ההכנסה המיוחסת לחבר הנישום. כמוכן שבמקרה זה דין ההכנסות מדיבידנד כדין הכנסת מבוטח שאינה הכנסת עובד ואינה הכנסת עובד עצמאי. ב

26. מטעמים אלה אנו מחליטים לדחות את הערעור בדכ"ע מט/98-0 ולקבל את הערעור בדכ"ע מט/107-0.

סיכום

ג 27. לאור כל האמור לעיל –
 א) הערעור בדכ"ע מט/98-0, נדחה.
 ב) הערעור בדכ"ע מט/107-0, נתקבל.

ד 28. המוסד לביטוח לאומי ישלם לוייס ולגולן, לכל אחד מהם, 2,500 ש"ח הוצאות בצירוף מע"מ.

ניתן היום, ד' בתשרי תשנ"ב (12.9.1991).

ה

ו

ז