

דמי ביטוח לאומי בגין הכנסות חברה משפחתית - בית הדין הארצי יושיענו?

מאת

רו"ח עופר מנירב

הקדמה

יעקב הינו אדם פרטי המחזיק במניות נסחרות בבורסה לניירות-ערך בתל-אביב. בנוסף, יעקב בעל מניות בחברה משפחתית לצורכי מס (דהיינו, חברה הכפופה להוראות סעיף 64א לפקודת מס הכנסה), שאף היא מחזיקה במניות נסחרות.

מכירת המניות הנסחרות על ידי יעקב, כמו גם על ידי החברה, תביא לכך שהרווח (רווח הון) שנצמח במהלך תקופת החזקת המניות יחויב במס רווחי הון בהתאם להוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה, דהיינו במס בשיעור 25%.

נשאלת השאלה, מה תהיה החבות בדמי ביטוח לאומי בגין רווח ההון הנ"ל.

כידוע, רווח הון אינו חייב בדמי ביטוח לאומי ולכן אין חולק כי יעקב אכן לא יחויב בהם בגין מכירת המניות הנסחרות. ואולם, לא כך הם פני הדברים באשר לרווח ההון ממכירת המניות הנסחרות בידי החברה המשפחתית של יעקב. שכן, לפי עמדת המוסד לביטוח לאומי (להלן: "המל"ל"), כפי שאושרה לאחרונה על-ידי בית הדין האזורי לעבודה בתל אביב בעניין **רפאל נחושתן ואח'**,¹ כל רווח והכנסה שמופקים על ידי חברה משפחתית חייבים בדמי ביטוח לאומי בשל הוראות סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי.

הוראות אלו, שיידונו בהמשך הדברים, קובעות כך: **"הפיקה חברה מהחברות המנויות בסעיפים 64 עד 64א לפקודת מס הכנסה, לפי העניין, הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, בשנת מס פלונית, יראו את ההכנסה האמורה כאילו חולקה בסוף אותה שנת מס לחברי החברה או לבעלי המניות בה, לפי העניין, והכל בהתאם לזכאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור."**

אדגיש כבר כעת, הדוגמה שהבאתי בראשית הדברים הינה אחת מני רבות; אין מדובר רק ברווח הון לסוגיו השונים (כלומר, גם רווח הון ממכירת מקרקעין החייב במס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין) אלא אף בהכנסות הפטורות במפורש מדמי ביטוח על-פי סעיף 350א) לחוק הביטוח הלאומי ובפרט על-פי פסקות (6) ו-(7) של אותו סעיף הקובעות כך:

1. ב"ל 64018-11-16 **רפאל נחושתן ו-49 אחרים נ' המוסד לביטוח לאומי**, "מיסים אונליין" (27.1.2020).

”(א) לעניין תשלום דמי ביטוח לא יראו כהכנסה -

...

(6) הכנסה החייבת במס לפי הוראות סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה, שאינה הכנסה לפי סעיף 373א, וכן הכנסה החייבת במס לפי הוראות סעיף 125ג(ב) או (ג) לפקודת מס הכנסה;

(7) הכנסה מדמי שכירות שחלות עליה הוראות סעיף 122 לפקודת מס הכנסה, הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל שחלות עליה הוראות סעיף 122א לפקודת מס הכנסה והכנסה שאינה הכנסה מעבודה כעובד או כעובד עצמאי, הפטורה ממס לפי כל דין, למעט הכנסה מפנסיה מוקדמת כהגדרתה בסעיף 345ב(א), ולמעט הכנסה שיקבע שר האוצר, בהסכמת שר הרווחה, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

”...

המדובר אפוא בהכנסות מריבית על פיקדונות בנקאיים ואיגרות חוב, שחייבת במס מוגבל בשיעור 15%/25%, ומדיבדנד החייב במס מוגבל בשיעור 25%/30%, בהכנסה מהשכרת דירה למגורים בישראל הפטורה ממס או החייבת במס בשיעור 10%, בהכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל החייבת במס בשיעור 15% ועוד.

גודל האבסורד ברור אפוא: רווחים והכנסות שאינם חייבים בדמי ביטוח יהפכו לכאלה רק בגלל שהופקו באמצעות חברה משפחתית, שהיא כידוע גוף שקוף לצורכי מס, וזאת בהתבסס לכאורה על הוראות סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי. “לכאורה” כתבתי, שכן כפי שנראה בהמשך הדברים, לשונו של אותו סעיף, ובעיקר תכליתו של תיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי, שבמסגרתו חוקק אותו סעיף, מחייבים את המסקנה ההפוכה.

בטרם אתייחס לפסק-הדין, אפרט את השתלשלות הדברים ואת התנהלותו המזגזגת של המל”ל, שכן זו לא צוינה, לפחות לא במלואה, בפסק הדין.

עמדתו המקורית של המוסד לביטוח לאומי

במהלך שנת 2013, בהיותי יו”ר ועדת המסים של לשכת רואי חשבון בישראל (להלן: “לשכת רו”ח” או “הלשכה”), נודע לי, בעקבות פניות של חברים ללשכה, כי המל”ל מפרש את תיקון 103 באופן שגוי, ככל שהדבר נוגע לסעיף 373א לחוק, שהוסף באותו תיקון, ומבקש לחייב בדמי ביטוח את ההכנסות של חברות משפחתיות באופן גורף.

לאור זאת, פניתי בכתב לרו”ח יגאל ברזני, סמנכ”ל ביטוח וגבייה במל”ל (להלן: “מר ברזני”) והדגשתי, כי מטרת תיקון 103 הייתה לשנות את המצב, טרום החקיקה, ולפיו הכנסות מדיבדנדים, שמקורן מחברות משפחתיות וחברות בית היו חייבות בדמי ביטוח רק עם חלוקתן בפועל, ולחייב את הכנסות אותן חברות בדמי ביטוח כבר בשנה בה הן הופקו, כפי שהן מחויבות במס הכנסה. במילים אחרות, מטרת אותו תיקון הייתה למנוע מצב שבו לצורכי מס, הכנסות אלו נחשבו כהכנסות עם הפקתן, בעוד שלצורכי הביטוח הלאומי הן לא היו מחויבות אלא במועד חלוקתן בפועל כדיבדנד.

באותה פנייה, הפניתי גם לדברי ההסבר לתיקון 103, המדברים בעד עצמם (ההדגשות לא במקור):

"סעיפים 64 עד 1א64 לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה), מסדירים את החיוב במס החל על בעליהן של חברות מיוחדות כגון חברות בית, חברות משפחתיות וחברות 'שקופות', אשר בהן מיוחסות הכנסות החברה במישרין לאחר או יותר מבעליה.

לפי הוראות הפקודה, מועד החיוב במס במקרים אלה הוא שנת המס שבה הפיקה החברה את הכנסה החייבת. ברם, בית הדין הארצי לעבודה קבע, בע"ע 1117/01 ברק יוסף נ' המוסד לביטוח לאומי (דינים ארצי, כרך לג(51), 36), כי הוראות הסעיפים האמורים אינם חלים לעניין החובה לשלם דמי ביטוח לאומי. בכך נדחה החיוב בתשלום דמי הביטוח הלאומי למועד בלתי ידוע, שבו מחלקת החברה את רווחיה בקרב חבריה.

לפיכך, מוצע לקבוע כי הוראות סעיפים 64 עד 1א64 לפקודה, לעניין מועד החיוב במס, יחולו גם לגבי מועד החיוב בתשלום דמי ביטוח לאומי."

בנוסף, ציינתי בפנייתי (ואשוב לכך בהמשך הדברים), כי דברים ברוח זו נאמרו על ידי נציגי המל"ל בדיונים בוועדת הכספים של הכנסת (בהם השתתפתי), טרם אישור התיקון במליאת הכנסת. בהתאם הדגשתי, כי פרשנות המל"ל סותרת את החוק ועומדת בניגוד גמור לרציונל שעומד מאחורי החקיקה, כמו גם להצגת הדברים כפי שהוצגו על ידי נציגי המל"ל עצמם.

בעקבות פנייתי האמורה, התקיימה במשרדי המל"ל פגישה בה נטלו חלק, מטעם המל"ל, מר ברזני ובכירים נוספים מהמל"ל, ומטעם לשכת רואי החשבון, ר"ח אורנה צח, ר"ח צבי פרידמן ואנוכי. בפגישה חזרנו על עמדתנו ואף הסברנו בהרחבה את הרציונל שעומד בבסיסה של החברה המשפחתית שלפי סעיף 64 לפקודת מס הכנסה.

לאחר שלא התקבלה התייחסות רשמית מהמל"ל, פניתי שוב למר ברזני, וזאת ביום 13.7.2014, כאשר בין לבין התקיימו שלוש פגישות נוספות בנושא, פגישות שבמהלכן נמסר לנו כי המל"ל החליט לקבל את עמדת הלשכה וכי המחלקה המשפטית של המל"ל תנסח את התשובה אשר תועבר בהקדם. משלא התקבלה התשובה בכתב, פניתי שוב למר ברזני, וזאת ביום 11.3.2015. בפנייתי זו, ביקשתי לקבל את אישור המל"ל בכתב לגבי החלטתם האמורה על-מנת שניתן יהיה להפיצה לכל חברי הלשכה.

ואכן, ביום 22.4.2015, נשלח אלי מכתבה של עו"ד כרמית נאור, סגנית היועץ המשפטי במל"ל (להלן: **"עו"ד נאור"**) שבו ציינה עו"ד נאור, כי **"אנו מסכימים לקבל את טענותיכם בדבר הפטור מתשלום דמי ביטוח לאומי לגבי הכנסות חברה משפחתית אשר הועברו ליחיד"**.

במכתב נוסף מיום 27.4.2015 הבהירה עו"ד נאור, כי מכתבה מיום 22.4.2015 מתייחס אך ורק למצב בו מדובר בהכנסה שאם הייתה מיוחסת ליחיד הייתה פטורה מתשלום דמי ביטוח לפי החוק, ולכן אותה הכנסה תהיה פטורה גם בחברה המשפחתית.

במכתבה מיום 22.4.2015 הוסיפה עו"ד נאור, כי "החלטתנו זו תהיה בתוקף לגבי שנת המס 2014 ואילך".

תוספת זו הייתה תמוהה בעיני ולפיכך פניתי לעו"ד נאור, ביום 10.5.2015, וצינתי כדלקמן:

"שמחתי לקבל, אם כי באיחור, את אישורך בדבר קבלת טענתנו בכל הנוגע לפטור מדמי ביטוח לאומי על הכנסות פטורות של חברה משפחתית שהועברו ליחיד.

יחד עם זאת, אינני מבין הכיצד זה שאת כותבת לי כי החלטתכם תהיה בתוקף לגבי שנת המס 2014 ואילך!!

כל הדיון בנושא התעורר בעקבות פניות של רו"ח מייצגים ללשכה וכאשר באחד המקרים אף אישרתם לפונה באופן מפורש, כי אם וככל ותתקבל עמדת לשכת רואי החשבון, הרי שתבטלו רטרואקטיבית את החיוב בו חויבו לקוחותיו של אותו מיצג והנה במכתבך, בניגוד למה שסוכם בפגישות ובדיונים שקיימנו, את מסייגת את החלטתכם וקובעת כי היא תהיה בתוקף לגבי שנת המס 2014 ואילך.

מעבר לכך שהמגבלה עומדת בניגוד מפורש לסיכומים אליהם הגענו, עת הודעתם לנו כי השתכנעתם כי אכן הפרשנות שלנו היא הנכונה, וכי לא היה מקום לחיוב בדמי ביטוח לאומי הכנסות פטורות בחברה משפחתית המיוחסות לנישום, הרי שגם עניינית היא תמוהה ביותר.

לא יעלה על הדעת שאישרתם מחד את עמדתנו ומנגד אתם מחילים את החלטתכם רק משנת 2014 ואילך שכן, אין מדובר בשינוי שחל בשנת 2014 אלא בשינוי חקיקה (תיקון 103...), שפשוט פורש על ידכם בצורה לא נכונה ואם וככל שגביתם דמי ביטוח על הכנסות מסוג זה, הרי שהגביה נעשתה בניגוד לחוק ומן הראוי היה, וכך אני מצפה שתנהגו, שתחזירו את דמי הביטוח שגביתם שלא כדין ולא תכתבו כאילו פרשנות זו בתוקף מ-2014 ואילך.

אך ברור כי הסייג שהוספת לא יעמוד במבחן משפטי, אך גם אם הוא היה עומד הרי שלא ראוי שכך תנהג רשות מכובדת כמוסד לביטוח לאומי.

אני מבקש שתשקלי שוב את עמדתך ומצפה שתבטלי את סעיף 3 למכתבך ובו ההתניה ולפיה החלטתכם תהיה בתוקף לגבי שנת המס 2014 ואילך."

בתשובתה מיום 22.7.2015 ציינה עו"ד נאור כדלקמן (ההדגשה לא במקור):

"כידוע לך, ... שררה מצדנו אי תמימות דעים באשר לעמדתכם כפי שזו הוצגה בישיבה. משכך, ולאור זאת שככלל על פי הפסיקה הנוהגת, החלטה של פרשנות משפטית חדשה בסוגיה השנויה במחלוקת, תעשה מהמועד בו ניתנה חוות הדעת המשפטית ואילך, הוחלט כאמור כי הפטור יינתן החל משנת 2014 ואילך.

וידגש, המדובר בשאלה משפטית פרשנית השנויה במחלוקת אשר אינה עולה באופן חד משמעי מלשון החוק כטענתכם, ועל כן נעשתה לגביה חשיבה מחודשת. לפיכך, אין בעצם שינוי החלטתנו שהתקבלה בעקבות כך כדי להעיד על כך שהגביה שנעשתה עובר לשנת 2014 נעשתה בניגוד לחוק.

...

לאור האמור לעיל, הננו חוזרים על עמדתנו לפיה הפטור יינתן החל משנת 2014 ואילך..."

כלומר, למרות שהמל"ל הסכים במפורש שאין מקום להשית דמי ביטוח לאומי על הכנסות שאינן חייבות מלכתחילה בדמי ביטוח, רק מהטעם שהכנסות אלו נצמחו בידי חברה משפחתית, המל"ל החליט ליישם את גישתו זו רק ביחס לשנת 2014 ואילך, וזאת מהטעם שמדובר בהחלטה של "פרשנות משפטית חדשה בסוגיה השנויה במחלוקת".

אלא מאי, מאז חקיקת תיקון 103 ועד היום, לא חל כל שינוי חקיקה ואף לא ניתן פסק דין כלשהו שהיה בהם כדי להצדיק את עמדתו המקורית של המל"ל. על כן, אני סבור שהמל"ל מנוע מלהטיל חיובי דמי ביטוח לאומי בגין שנים קודמות בשל פרשנות שונה מהפרשנות שבסופו של דבר אימץ.

השינוי בעמדתו של המוסד לביטוח לאומי

כפי שראינו, המל"ל הודיע כי הוא חוזר בו מעמדתו המקורית ולא יחייב משנת 2014 בדמי ביטוח הכנסות של חברות משפחתיות, וזאת בהסתמך על חוות דעת משפטית מטעמו.

והנה, למרבה התדהמה, המל"ל שינה את עמדתו ב-180 מעלות. במה דברים אמורים?

מפסק דין **נחושטן** עולה,² כי בעקבות החלטתו של בית הדין מיום 28.10.2018, נדרש המל"ל להגיש תעודת עובד ציבור שבה תינתן התייחסות לשתי סוגיות: האחת, כיצד בכוונת המל"ל לנהוג בהתייחס לחיוב בדמי ביטוח משנת 2014 ואילך, והאם המל"ל ממתין להכרעה בפסק הדין וככל שהתביעות יידחו, יגבה דמי ביטוח לשנים 2014 ואילך; והשנייה, התייחסות לחוות הדעת המצוינת במכתבה של עו"ד נאור ומסירת העתק ממנה.

עוד עולה מפסק הדין,³ כי המל"ל אכן הגיש תעודת עובד ציבור שבה נאמר כך:

"1. הואיל והמוסד הודיע בעבר כי משנת 2014 ניתן לייחס פטורים אישיים למייצג הנישום, אין בכוונת המוסד לחזור בו מהודעה זו, באופן רטרואקטיבי, אלא ממועד שנת המס 2018.

2. אין בידי המוסד לביטוח לאומי חוות דעת משפטית כתובה בנוגע לנישוא מכתבה של עו"ד כרמית נאור."

הווה אומר, לא רק שהמל"ל חזר בו מהודעתו המקורית (שהיא עצמה הייתה שינוי של עמדתו הקודמת) ושב לגבות דמי ביטוח בגין הכנסותיהן של חברות משפחתיות, אלא שהוא

2. ראו סעיף 8 לפסק הדין.

3. ראו סעיף 9 לפסק הדין.

אף מכחיש את דבר קיומה של חוות הדעת המשפטית שצוינה במפורש במכתבה של עו"ד נאור, או לכל הפחות טוען שזו הייתה בעל-פה ולא בכתב.

אך למרות חשיבות הדברים, קל וחומר לאור העובדה שמדובר ברשות שלטונית הכפופה לכללי המשפט המינהלי, בית הדין הנכבד לא התייחס לכך כלל בפסק דינו. על כך יש כמובן להצר וכולי תקווה שבית הדין הארצי ייתן את המשקל הראוי לכך בהכרעתו בערעור שהוגש על פסק הדין.

פרשנותו השגויה של בית הדין למילים "שאינה הכנסה לפי סעיף 373א"

כאמור, ביום 27.1.2020, ניתן פסק הדין של בית הדין האזורי לעבודה בתל אביב בעניין **נחשתן** ובו קיבל בית הדין, מפי הנשיאה ה' יהלום, את עמדת המל"ל (הנתבע) ודחה את התביעות (למעלה מ-50) שהוגשו בעניין זה.⁴

מקריאת פסק הדין עולה, כי בית הדין ביסס את פסק דינו על המילים "שאינה הכנסה לפי **סעיף 373א...**" שבסעיף 350(א)(6) לחוק הביטוח הלאומי. אזכיר את לשון אותו סעיף (ההדגשה לא במקור):

"(א) לעניין תשלום דמי ביטוח לא יראו כהכנסה -

...

(6) הכנסה החייבת במס לפי הוראות סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה, שאינה הכנסה לפי סעיף 373א, וכן הכנסה החייבת במס לפי הוראות סעיף 125ג(ב) או (ג) לפקודת מס הכנסה;"

על בסיס אותן מילים, קבע בית הדין,⁵ כי:

"המחוקק החריג מרשימת ההכנסות הפטורות, הכנסה לפי סעיף 373א, דהיינו - הכנסה המופקת בחברה משפחתית אשר רואים אותה כאילו חולקה לחברה. החרגה זו, המופיעה לאחר פירוט הפטור שניתן על הכנסה החייבת במס לפי הוראות סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה (העוסק בשיעור המס על דיבידנד), מלמדת כי המחוקק ראה בהכנסת חברה משפחתית אשר רואים אותה "כאילו חולקה" כדיבידנד החייב בדמי ביטוח לאומי."

עם כל הכבוד, קביעתו זו של בית הדין, לפחות לעניות דעתי, שגויה מיסודה. מדוע?

המילים **"שאינה הכנסה לפי סעיף 373א"** לא נועדו לקבוע חיוב חדש בדמי ביטוח, לבטל את המצב המשפטי הקיים לגבי רווחי הון (אי חיוב) או לבטל פטורים מדמי ביטוח (שמכוח

4. התביעות אוחדו בהתאם להחלטת בית הדין הארצי.

5. בפסקה 27 לפסק הדין.

סעיף 350(א) לחוק, ואף לא נועדו להפוך הכנסה שאינה חייבת מלכתחילה בדמי ביטוח לכזו החייבת בדמי ביטוח.

מטרתן ותכליתן היחידה של אותן מילים היא להביא להרמוניה בין סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי ובין סעיף 350(א)(6) לחוק, ולמנוע פרשנות של סעיף 350(א)(6) שתרוקן מתוכן את סעיף 373א.

אסביר: סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי קובע, כי ההכנסה החייבת שהפיקה חברה משפחתית תיראה "כאילו חולקה" לבעלי המניות. כלומר, מדובר בדיבידנד רעיוני לבעלי המניות. ואולם, סעיף 350(א)(6) לחוק פוטר מדמי ביטוח הכנסה מדיבידנד (וכלשונן - "הכנסה החייבת במס לפי הוראות סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה"). ללא המילים "שאינה הכנסה לפי סעיף 373א" (הבאות לאחר ההוראה באותו סעיף הפוטרת הכנסה מדיבידנד מדמי ביטוח) הייתה עשויה להישמע הטענה, כי גם הכנסה של חברה משפחתית שרואים אותה "כאילו חולקה" לפי סעיף 373א, תהווה הכנסה פטורה מדמי ביטוח. בכך כמובן הייתה מתרוקנת מתוכן ומתאיינת הוראת סעיף 373א לחוק. כדי למנוע זאת, ומסיבה זו בלבד, הוסיף המחוקק לסעיף 350(א)(6) לחוק, לאחר ההוראה הפוטרת דיבידנד מדמי ביטוח, את המילים "שאינה הכנסה לפי סעיף 373א".

מכאן גם עולה, כי המילים "שאינה הכנסה לפי סעיף 373א" לא נועדו להחריג כל הכנסה של חברה משפחתית, שמיוחסת לבעלי מניותיה מרשימת ההכנסות הפטורות מדמי ביטוח, כפי שבית הדין קבע שלא בצדק ובכך שינה סדרי עולם, למרות דבריו⁶ כי "... לא היתה כוונה לשנות סדרי עולם בנוגע לסוגי ההכנסות המחויבות בדמי ביטוח לאומי...".

תכלית החקיקה של תיקון 103

הבעתי כבר את דעתי, כי בית הדין שגה באופן בו פירש את לשון הוראות החוק הנוגעות בדבר, דהיינו הוראות סעיפים 373א ו-350(א)(6) לחוק הביטוח הלאומי. אלא שבית הדין שגה גם, בכל הכבוד, בפרשנות תכלית החקיקה של תיקון 103 בכלל ובניתוח הפרוטוקולים של דיוני ועדת הכספים שקדמו לקבלת הצעת החוק של אותו תיקון, בפרט.

ראשית, לגבי תכלית החקיקה.

דברי ההסבר לתיקון 103 מעידים כאלף עדים על תכלית זו. אשוב ואצטט:

"סעיפים 64 עד 1א64 לפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה), מסדירים את החיוב במס החל על בעליהן של חברות מיוחדות כגון חברות בית, חברות משפחתיות וחברות 'שקופות', אשר בהן מיוחסות הכנסות החברה במישרין לאחד או יותר מבעליה.

6. בפסקה 31 לפסק הדין.

לפי הוראות הפקודה, מועד החיוב במס במקרים אלה הוא שנת המס שבה הפיקה החברה את ההכנסה החייבת. ברם, בית הדין הארצי לעבודה קבע, בע"ע 1117/01 ברק יוסף נ' המוסד לביטוח לאומי (דינים ארצי, כרך לג(51), 36), כי הוראות הסעיפים האמורים אינם חלים לעניין החובה לשלם דמי ביטוח לאומי. בכך נדחה החיוב בתשלום דמי הביטוח הלאומי למועד בלתי ידוע, שבו מחלקת החברה את רווחיה בקרב חבריה.

לפיכך, מוצע לקבוע כי הוראות סעיפים 64 עד 1א64 לפקודה, לעניין מועד החיוב במס, יחולו גם לגבי מועד החיוב בתשלום דמי ביטוח לאומי.

הדברים מדברים בעד עצמם. סעיף 373א לחוק הביטוח לאומי נועד לקבוע, כי כשם שהכנסות החברה המשפחתית מיוחסות לנישום המייצג לעניין החבות במס הכנסה, ללא תלות במועד שבו החברה המשפחתית מחלקת את רווחיה לבעלי המניות, כך גם לעניין החבות בדמי ביטוח לאומי, ההכנסות ייוחסו במישרין לבעלי המניות, ללא תלות במועד שבו החברה החליטה על חלוקת הרווחים.

בכל הכבוד מפליא בעיני כיצד בית הדין הנכבד הגיע למסקנה אליה הגיע, למרות שגם הוא ציטט את אותם דברי הסבר⁷ ואף ציין, כאמור, כי מאותם דברי הסבר עולה כי אכן, כעמדת התובעים, לא הייתה כוונה לשנות סדרי עולם בנוגע לסוגי ההכנסות החייבות בדמי ביטוח "אלא ליצור הקבלה בין פקודת מס הכנסה לבין חוק הביטוח הלאומי, לעניין המועד בו יראו את הכנסת החברה המשפחתית כחייבת בדמי הביטוח הלאומי". שהרי, אין בדברי ההסבר כל בסיס לדעה כי סעיף 373א נועד לקבוע מקור הכנסה נוסף או חדש החייב בדמי ביטוח, לא כל שכן לבטל את ההלכה הקיימת לגבי רווחי הון (אי חיוב בדמי ביטוח) ואת הוראות הפטור המפורשות שבסעיף 350א לחוק.

זאת ועוד. את מסקנתו (המוטעית לטעמי) לגבי תכלית החקיקה של תיקון 103, ביסס בית הדין על הפרוטוקולים של דיוני ועדת הכספים, שקדמו לקבלת הצעת החוק של אותו תיקון. המדובר בדיונים מיום 29.11.2007 ומיום 11.12.2007 שבהם נטלתי חלק כנציג לשכת רואי החשבון וכיו"ר ועדת המסים בלשכה.

אלא שלא רק שבית הדין לא ציטט אמירות חשובות ביותר מאותם דיונים (ולכך אגיע מיד), אלא שהאמירות שבית הדין כן ציטט אינן מביאות כלל למסקנה אליה הוא הגיע.

וכך ציין בית הדין (בפסקה 33 לפסק הדין) (ההדגשות במקור):

"מפרוטוקול הדיונים שהתקיימו בוועדת הכספים של הכנסת [ב]יום 29.11.2007 וביום 11.12.2007 בתיקונים המוצעים לחוק הביטוח הלאומי במסגרת הצעת חוק ההסדרים, עולה כי על סדר יומה של וועדת הכספים הונחו מכלול של שינויים מוצעים בנושא גביית דמי ביטוח לאומי..."

בעניין חיוב הכנסות חברה משפחתית בדמי ביטוח, הבהיר נציג אגף התקציבים במשרד האוצר, מר משה בר-סימנטוב [הכוונה לדיון מיום 29.11.2007 - ע. מ.]:

"אני לא חושב שיש כאן פגיעה אלא יש כאן יצירת הרמוניה בבסיסי המס, שזאת המטרה הראשית. חייבנו בחברות משפחתיות, שם הלכנו על העיקרון של מס הכנסה ואף אחד כאן הוא לא מסכן. בחברה משפחתית מס הכנסה עובד לפי כלל בו מחייבים כל אחד על פי השכר ששולם לו. אם יש הכנסה לא מחולקת, רווחים לא מחולקים, מס הכנסה זוקף את זה לרשות הנישום המייצג, לרשום הנישום הראשי. אנחנו הלכנו כאן על פי הכלל הזה. כלומר, לחייב, כמו שמס הכנסה מחייב את אותה הכנסה, גם אם היא לא חולקה כמשכורת לחברים בחברה, אנחנו זוקפים אותה לבעלי המניות בחברה לפי השיעורים השוליים שלהם והם ישלמו על זה ביטוח לאומי, כאשר הרעיון הוא שאם אנחנו לא נעשה את זה, יהיה אפשר לקחת את אותן הכנסות, לא לחלק אותן, ולהיות פטורים מתשלום ביטוח לאומי."

ובדיון ההמשך בוועדת הכספים מיום 11.12.2007 אמר:

"הדבר האחרון שאמרנו הוא שבחברות משפחתיות נמסה את הדיבידנד בביטוח לאומי ששם יכולת המשחק בין דיבידנד לבין הכנסה שכירה לא קיימת. בכל מקרה לוקחים את הדיבידנד הזה וזוקפים אותו כהכנסה לטובת נישומים בחברה ומשלמים על זה מס לפי המס השולי. השארנו את אותו עיקרון גם בביטוח לאומי. בחברות משפחתיות יהיה צריך לשלם מס ביטוח לאומי גם על הדיבידנד. עוד אמרנו שאנחנו נותנים 5% על אותן הכנסות ועליהן לא ישלמו מס הכנסה. אנחנו מתחילים לשלם רק מעבר ל-5% מהשכר הממוצע על ההכנסות האלו."

ובהמשך הדברים:

"הכלל שקבענו הוא הרחבת בסיס הפטור מתשלום דמי ביטוח לאומי, למעט דיבידנדים בחברה משפחתית. אותן חייבנו. אנחנו הרחבנו את בסיס הפטור באופן גורף, למעט החיוב של דיבידנדים בחברות משפחיות שהיו חייבות קודם ובפועל לא שילמו. עכשיו הן יהיו חייבות לשלם."

לא קשה להבחין, כי שלושת הציטוטים האמורים אינם תומכים כלל בפרשנותו המוטעית של המל"ל אלא עולים בקנה אחד עם תכלית תיקון 103, כפי שבאה לידי ביטוי בדברי ההסבר שציינתי קודם לכן, דהיינו - הקבלת מועד החבות בדמי ביטוח לפי חוק הביטוח הלאומי למועד החבות במס לפי פקודת מס הכנסה.

יתרה מזאת, עיון מעמיק בפרוטוקולים, שהוזכרו על ידי בית הדין, מעלה, כי תכלית החקיקה של סעיף 373א לחוק הייתה למנוע את התחמקותם של בעלי המניות בחברה משפחתית מתשלום דמי ביטוח על הכנסות מעסק שחייבות במס מלא, ולא להטיל דמי ביטוח על הכנסות "מועדפות" שלגביהן נקבע מס מוגבל (כגון: רווחי הון ושבח מקרקעין, ריבית, דיבידנד, דמי שכירות מהשכרת דירה למגורים וכו').

כך, לדוגמה, מר סימנטוב מציין, במסגרת הדיון מיום 11.12.2007,⁸ כי "המצב החוקי היום פוטר הכנסות שהן הכנסות עסקיות בסכומים של מיליארדי שקלים" (ההדגשה שלי).

בנקודה זו אזכיר, כי במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה והתיקון לתיקון זה⁹ הוקטן שיעור המס המוטל על רווחי הון, ריבית ודיבידנד אצל נישומים יחידים, תוך שהיה ברור ששיעורי המס המוקטנים יהיו את שיעורי המס הסופיים, דהיינו לא יוטלו עליהם דמי ביטוח.

והדברים נאמרו במפורש על ידי יו"ר ועדת הכספים, הרב יעקב ליצמן, בדיון בוועדת הכספים, מיום 17.12.2002, במסגרת הקריאה השנייה והשלישית להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132) (תיקון), התשס"ג-2002:

"ועדת-רבינוביץ קבעה כי המס על ריבית יהיה 15% - או 10% כשמדובר במכשיר שאינו צמוד למדד - והמס יהיה מס סופי. כדי להגשים קביעה זו נקבע בתיקון שלפנינו, כי הריבית שחלים עליה שיעורי המס המיוחדים וכן דיווידנד שאינו בידי בעל שליטה שמשלמת חברה בשליטתו לא יהיו חייבים בדמי ביטוח לאומי..."

דברים דומים נאמרו על ידי מר סימנטוב בדיון בוועדת הכספים מיום 29.11.2007 (עמוד 3) (ההדגשות לא במקור):

"אני אציג הכל. כאשר אנחנו מסתכלים על מערכת המס, אנחנו כמובן רוצים שהיא תהיה הרמונית מבחינת בסיסי המס, שלא יהיו בסיסי מס עם חיובים שונים במס הכנסה ובסיסי מס שונים בביטוח הלאומי ורצינו ליצור האחדה של בסיסי המס... כל מה שהיה פטור ממס הכנסה, יהיה פטור מביטוח לאומי. כל מה שיש לו שיעור מס הכנסה קבוע - מה שנקרא מס בשיעור מוגבל כמו ריביות או דיבידנדים או דברים אחרים - יהיה פטור אף הוא מביטוח לאומי."

ובהמשך הדברים (עמוד 4) (ההדגשות שלי):

"... הרעיון הוא שכל מה שפטור ממס הכנסה, כל מה שלא משלמים עליו מס הכנסה או שהמס עליו במס הכנסה הוא בשיעור קבוע, כלומר, אתם, המחוקקים רציתם שיהיה עליו מס הכנסה בשיעור אחיד ושלא יהיה עליו שיעורי מסים דיפרנציאליים משתנים לפי גובה ההכנסה, על כל הדברים האלה אנחנו רוצים לשמור על העיקרון שאין עליהם מס או שיש עליהם מס בשיעור מוגבל, ולכן גם לא יהיה עליהם חיוב בביטוח לאומי..."

מצד שני אנחנו אומרים שכל מה שיש עליו מס דיפרנציאלי שתלוי בהכנסתו של האדם - כלומר, אתה משלם מס - לפי ההכנסה שלך, לפי שיעור המס השולי שלך, ישולם עליו ביטוח לאומי."

8. עמוד 4 לפרוטוקול.

9. חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132) (תיקון), התשס"ג-2002.

לבסוף, אביא מדבריו של מר ברזני במסגרת דיון ועדת-הכספים מיום 11.12.2007 (עמוד 4):
"אנחנו לא מכניסים הכנסה שלא הייתה חייבת בעבר"!!!

והנה מתברר, כי בין אמר לעשה יש ת"ק פרסה.

סיכום

פסק הדין של בית הדין הנכבד סוטה לדעתי באופן מהותי הן מלשון הוראות החוק והן מתכליתו, מסיג את גבולו של המחוקק ומביא לעיוות גדול, כלכלי ומשפטי כאחד.

למרבה הצער ובכל הכבוד, תחושתי למקרא פסק הדין הינה, כי קודם נעצו את החץ ורק לאחר מכן סימנו את המטרה.

יש לקוות אפוא, כי בית הדין הארצי יקבל את הערעור ויעמיד את פרשנותן של הוראות החוק על מכונן וכפי שהתכוון המחוקק.