



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

ניתן ביום 13 מאי 2020

המערער

שלמה דהוקי

-

המשיב

המוסד לביטוח לאומי

לפני: השופטת סיגל דוידוב מוטולה, השופט רועי פוליאק, השופט אילן סופר  
נציגת ציבור (עובדים) גב' שרה זילברשטיין היפש, נציג ציבור (מעסיקים) מר דן בן חיים

בשם המערער – עו"ד אהוד ברזילי  
בשם המשיב – עו"ד יוסף פולסקי; עו"ד ארז בוקאי

### פסק דין

#### השופט רועי פוליאק

ערעור על פסק דינו של בית הדין האזורי ירושלים (השופט דניאל גולדברג ונציגי הציבור מר אלי קדוש ומר נמרוד משאלי; ב"ל 13-11-19049), בו נקבע כי על המערער, "הנישום המייצג" בחברה משפחתית מפסידה, לשלם דמי ביטוח לאומי בגין הכנסתו כעובד עצמאי מדמי ניהול ששולמו לו על ידי החברה המשפחתית.

#### רקע

#### תמצית העובדות ומיקוד טענות הצדדים

1. המערער ורעייתו היו במועדים הרלוונטיים בעלי המניות, בחלקים שווים, בפנטהאוז חברה לבניין והשקעות בע"מ (להלן – החברה), אשר עיקר עיסוקה הוא ייזום השקעות ובנייה. החל משנת 1998 מסווגת החברה, לבקשתה, כ"חברה משפחתית" כמשמעה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – הפקודה) והמערער הינו ה"נישום המייצג" של החברה (סעיף 64א לפקודה מדבר ב"נישום", אך מונח מקובל בפסיקה ובספרות, אשר יוחד לחברה המשפחתית, הוא "הנישום המייצג" ובו נעשה שימוש בפסק דינו. ראו בין היתר: ע"א 4526/14 פקיד שומה ירושלים נ' רז. פסקה 7 (9.5.2016); להלן – עניין רז).



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

2. מבלי להיכנס, בשלב זה, לפרטי משטר המס החל על חברה משפחתית ותכליתו, נציין בתמצית כי "פועלו של סעיף 64א לפקודה הוא בייחוס הכנסתה החייבת או הפסדיה של החברה לאחד מבעלי המניות, הוא החבר הנישום. משמעות הדבר היא שמירה על יתרונות ההתאגדות כחברה ועקרון האישיות המשפטית הנפרדת, מחד גיסא, וזכייה ביתרונות המיסוי המיוחדים ליחיד, מאידך גיסא, שהרי היחיד נישום באורח פרוגרסיבי" (ע"א 306/88 פלזנשטיין נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד מה(3) 542 (1991)). עד לשנת 2003 היה המערער עובד שכיר בחברה. משנת 2004 המערער הוא עצמאי וככזה שילם למשיב מקדמות על חשבון דמי ביטוח לאומי (להלן – דמי ביטוח) בשיעור המרבי.

3. המחלוקת בין בעלי הדין סבה על חיוב המערער בתשלום דמי ביטוח בגין שנות המס 2006 – 2010 (להלן – השנים שבמחלוקת). בשנים אלה - בהן מצביעים הדוחות הכספיים של החברה, אשר תוכנם אינו שנוי במחלוקת, על הפסדים ניכרים של החברה – הכנסותיו היחידות של המערער כעצמאי היו מדמי ניהול ששולמו למערער על ידי החברה. בהתאם לקביעתו העובדתית של בית הדין האזורי, ובניגוד לגרסת המערער, לפחות חלק מדמי הניהול ששולמו למערער בפועל ולא רק נרשמו לזכותו בספרים.

4. שומת דמי ביטוח של עצמאי בגין הכנסתו בשנה שוטפת נקבעת בדיעבד על ידי המשיב, מכוח סעיף 345 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן – החוק), "על פי השומה הסופית של ההכנסה כאמור לאותה שנה לפני כל פטור, ניכויים וזיכויים לפי פקודת מס הכנסה", בהפחתת תשלומים הניתנים לניכוי לפי סעיף 345 לחוק. בהיותו של המערער "הנישום המייצג" של החברה המשפחתית, אשר הפסדיה הכבדים בשנים שבמחלוקת יוחסו למערער, דיווח מס הכנסה למשיב כי למערער הפסדים בשנים אלה ועל כן נשלחה למערער הודעה בדבר יתרת זכות המצויה בחשבונו בגין מקדמות דמי הביטוח ששולמו על ידו. עם זאת, בעקבות ביקורת שערך המשיב בחברה, הוצאו למערער שומות בגין דמי הניהול שנוקפו לזכותו על ידי החברה בשנים שבמחלוקת.

5. לצורך מיקוד הדיון נציג להלן, בתמצית ועל דרך ההפשטה, את המחלוקת, כאשר בהמשך הדברים נרחיב תוך הפניה לסעיפי החוק ולפסיקה. טענת המערער היא כי ככלל ההכנסה החייבת של הנישום המייצג לצורך מס הכנסה היא אותה הכנסה



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

חייבת לצורך הביטוח הלאומי. מאחר שהכנסת המערער מדמי ניהול "נבלעה" בהפסדי החברה המשפחתית, המיוחסים למערער כנישום המייצג של אותה חברה, לא חויב המערער בתשלום מס הכנסה בגין הכנסתו הכוללת השלילית (ולמעשה: ההפסד המיוחס לו בכל אחת משנות המס). באופן דומה, כך נטען על ידי המערער, אין לחייבו בתשלומי ביטוח לאומי.

לחלופין טוען המערער, כי דמי הניהול ששולמו לו על ידי החברה המשפחתית המפסידה אינם הכנסה בעלת ערך שיש לחייב בגינה בדמי ביטוח, בדיוק כפי שהיא אינה חייבת במס הכנסה. המערער גורס כי כנגדם של דמי הניהול נרשמה הוצאה בחברה, אשר הפסדיה מיוחסים למערער, כך שענייננו בפעולה רישומית המסתכמת באפס (0): הסכום שנזקף למערער כדמי ניהול בצד האחד, נזקף כהוצאת החברה המשפחתית המיוחסת למערער בצד האחר, באופן שהסכומים מקוזזים ומאפסים זה את זה. ההכנסה מדמי ניהול וההוצאה בשל תשלומם של דמי הניהול הם, לפיכך, "תאומים סיאמיים" שאינם ניתנים להפרדה זה מזה כעמדת המערער.

לעומת זאת טוען המשיב, בהסתמך בין היתר על פסקי דין של בית דין זה, אשר הצדדים חלוקים באשר לתקפותם לאור תיקון בחוק אשר יוצג להלן, כי מוסד החברה המשפחתית לא אומץ בשלמותו בחוק הביטוח הלאומי וכי יש להפריד בין הכנסות המערער שיש לחייבן בדמי ביטוח בכשירותו כעצמאי לבין הכנסות החברה המשפחתית, ככל שהיו קיימות, הנזקפות לזכותו כהכנסה שלא מעבודה ומחויבות בשיעור שונה של דמי ביטוח. בכל מקרה, הפסדי החברה המשפחתית, שהיקפם כלל אינו מדווח על ידי רשות המסים למשיב, ייחשבו כהכנסות בסכום של אפס וכפועל יוצא מכך לא יוסיפו על דמי הביטוח בהם מחויב המערער כעצמאי אך גם לא יגרעו מהם.

### פסק דינו של בית הדין האזורי

6. בית הדין האזורי דחה את תביעת המערער לביטול שומות דמי הביטוח שהוצאו לו על ידי המשיב בגין השנים שבמחלוקת. בפסק דינו ציין בית הדין האזורי כי יש לפרש את הוראות החוק באופן ש"ניתן יהיה לקיים את המטרה הסוציאלית של תשלום גמלאות הנדרשות לעת צרה, מצוקה ומחסור", וקבע בין היתר כך:



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

"דמי הניהול ששילמה החברה לתובע, או שרשמה חיוב שלה לתובע בגינם, אינם הוצאה של התובע הקשורה בהשגת ההכנסה, אלא הם הוצאה של החברה. טענת התובע בהליך זה לפיה מכוח סעיף 64א לפקודת מס הכנסה, יש להכיר בדמי הניהול ששילמה החברה לתובע (או שרשמה בספריה חיוב לשלמם) גם כהוצאה של התובע, אינה מעוגנת בסעיף 64א לפקודה. סעיף זה מאפשר ייחוס "הכנסה חייבת" ו"הפסד" של חברה משפחתית לנישום המייצג. לא נובע ממנה שכל הוצאה שמוכרת לחברה לצורך קביעת הכנסתה החייבת (ואשר מיוחסת ל"נישום המייצג" לצורך תשלום מס הכנסה), הינה מוכרת לאותו נישום המייצג כ"הוצאה הקשורה במישרין בהשגת ההכנסה", לעניין קביעת "הכנסתו השנתית" לצורך תשלום דמי ביטוח כ"עובד עצמאי" לפי סעיף 345 לחוק הביטוח הלאומי".

### המסגרת הנורמטיבית

7. טרם נפנה לטענות הצדדים בערעור ולהכרעתנו, נציג את המסגרת הנורמטיבית החלה בסוגיה.
8. ככלל ומבלי להיכנס לפרטי ההסדרים שאינם נדרשים למחלוקת שבפנינו, על מבוטחים לשלם דמי ביטוח משלושה סוגים של הכנסות. האחד, הכנסות של עובד שכיר לפי סעיף 2(2) לפקודה. אין חולק כי בשנים שבמחלוקת המערער לא היה עובד שכיר ואיננו נדרשים לאופן חישוב דמי הביטוח בגין הכנסתו של עובד שכיר. השני, הכנסות כעצמאי ("עובד עצמאי" כלשון החוק) הנובעות מהמקורות המפורטים בסעיפים 2(1) ו- 2(8) לפקודה (השתכרות או רווח מעסק או מכל משלח יד, לרבות עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי; השתכרות או רווח מחקלאות). השלישי, השתכרות מהמקורות הנוספים המפורטים בסעיף 2 לפקודה (סעיפים 2(3) עד 2(7) ו- 2(9) עד 2(10) לפקודה) כמי שאינו עובד ואינו עצמאי (השוו: עב"ל (ארצי) 519/06 מני – המוסד לביטוח לאומי. פסקה 3 (13.1.2009)). יצוין, כי לא קיימת חפיפה מלאה בין ענפי הביטוח בהם מבוטחים כל אחד מסוגי המבוטחים וכפועל יוצא מכך שיעורם של דמי הביטוח של כל אחד מסוגי המבוטחים שונה.
9. בסעיף 345 לחוק, המסדיר את מתכונת חישוב ההכנסה של עצמאי ושל מי שאינו עובד ואינו עצמאי, נקבע לאמור:





## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

"(א) עובד עצמאי יראו כהכנסתו השנתית את הכנסתו מהמקורות המפורטים בפסקאות (1) ו - (8) של סעיף 2 לפקודת מס הכנסה, ומי שאינו עובד ואינו עובד עצמאי יראו כהכנסתו מהמקורות המפורטים בסעיף 2 האמור, והכל – בשנת המס שבעדה משתלמים דמי הביטוח (להלן – השנה השוטפת), ולאחר שנוכו ההוצאות הקשורות במישרין בהשגת ההכנסה.

(ב) (1) ההכנסה בשנה השוטפת תיקבע על פי השומה הסופית של ההכנסה כאמור לאותה שנה לפני כל פטור, ניכויים וזיכויים לפי פקודת מס הכנסה (להלן – ההכנסה בשומה), בהפחתת סכומים אלה:

(א) סכומי דמי ביטוח ומס מקביל המותרים בניכוי מההכנסה בשומה לפי סעיף 47א לפקודת מס הכנסה;  
(ב) סכום שהותר בניכוי לפי סעיף 47(ב) לפקודת מס הכנסה...".

10. הנה כי כן, קיימת "זיקה ברורה" בין הפקודה לבין החוק בכל הקשור לחישוב הכנסתם של העובד העצמאי ושל מי שאינו עובד ואינו עצמאי, כך "שהמפתח לקביעת הסכום לתשלום דמי הביטוח הלאומי היא שומת מס הכנסה, על כל הקביעות העובדתיות העומדות בבסיסה" (עב"ל (ארצי) 82/09 מועלם – המוסד לביטוח לאומי. פסקה 13 לחוות דעת השופט ש' צור (24.1.2010)).

11. בסעיף 64א לפקודה, כנוסחו בשנים שבמחלוקת, נקבע כך:

"הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד) (1) רואים אותם כאדם אחד (להלן - חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו ... 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 בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה - הנישום) ...".

12. בסוגיה האם יש להתאים את הוראות החוק להכנסות חברה משפחתית והפסדיה וכיצד יש לעשות כן ככל שנדרשת ההתאמה, יש ליתן את הדעת למאפייני החברה המשפחתית ותכליתה. מוסד החברה המשפחתית נוצר "כדי לעודד נישומים לחזור לצורת ההתעסקות באמצעות חברה", בעקבות הכבדת נטל המס על חברות לעומת



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

הנישום היחיד בעטיו בחרו נישומים רבים שלא לנהל את עסקיהם באמצעות חברות (אהרון נמדר **מס הכנסה [יסודות ועיקרים]** 493 (מהדורה 4, 2013)). לפיכך, "יצר סעיף 64א לפקודה 'ייצור כלאיים'. 'החברה המשפחתית' היא כמובן בעלת אישיות משפטית נפרדת. עם זאת, הכנסותיה והפסדיה מיוחסים ל'נישום', כך שמסך ההתאגדות מוסר חלקית, באופן שדיני המס החלים על הכנסותיה והפסדיה של 'החברה המשפחתית' הם דיני המס החלים על 'יחיד'" (ע"א 3319/04 שקלרש נ' פקיד שומה רמלה. פסקה 7 (2.7.2006)). בהיותו של ההסדר "ייצור כלאיים לצרכי מס, המצוי בתפר שבין החברה ליחיד" הוא "אינו חף מקשיים, ואף נמתחה עליו ביקורת בפרט לגבי אופן צירוף הכנסת החברה להכנסת היחיד" (ע"א 1038/17 אור שרה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים. פסקה 5 וההפניות שם (6.5.2018); להלן – עניין אור שרה).

להשלמת התמונה נציין, כי בתיקון 132 לפקודה משנת 2002 בוטל מוסד החברה המשפחתית והומר במוסד "החברה השקופה", אך ההמרה הותנתה בהתקנת תקנות שטרם הותקנו למרות חלוף הזמן. עוד נציין כי בתיקון 197 לפקודה משנת 2013, תוקן סעיף 64א לפקודה באופן מהותי. דיוננו נערך, מטבע הדברים, בהתאם לדין שחל בגין השנים שבמחלוקת.

13. בתי הדין לעבודה נדרשו בעבר למחלוקות על מתכונת יישומו של סעיף 345 לחוק באשר לקביעת שיעורם של דמי הביטוח בגין נישום מייצג של חברה משפחתית (ראו בין היתר: דב"ע (ארצי) מט/98-0 המוסד לביטוח לאומי – וייס, פד"ע כג 320 (1991)). להלן – עניין וייס; עב"ל (ארצי) 53464-09-12 לובינסקי – המוסד לביטוח לאומי (26.2.2014). להלן – עניין לובינסקי) ושל "חברת בית" שעניינה מוסדר בסעיף 64 לפקודה ובגינה חלים אותם "כללי משחק" בהיבט המס (ע"ע (ארצי) 1117/01 ברק יוסף – המוסד לביטוח לאומי. פסקה 6 י. (3.2.2003). להלן – עניין ברק יוסף) ואף היא תומר, לפי תיקון 132 לפקודה, לחברה שקופה. עם זאת נקדים ונציין, כי ההליכים הקודמים בבתי הדין התמקדו בעיקרם בסוגית העיתוי שבו יש לייחס את הכנסות החברה המשפחתית לנישום המייצג, בנסיבות בהן לפי המצב המשפטי בתקופה הרלוונטית חויבו, במקרים מסוימים שאינם נדרשים לפסק דיננו, בעלי מניות בדמי ביטוח בגין דיבידנדים שנמשכו על ידם מהחברה המשפחתית.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

14. בעניין וייס, אשר המשיב משליך עליו את יהבו, נקבע, בניגוד לעמדת המשיב, כי הכנסה של חברה משפחתית תחשב כהכנסה בידי הנישום המייצג רק בעת שהחברה תחלק בפועל דיבידנד, ובגין הסכום שחולק, וכי דין ההכנסות מדיבידנד כדין הכנסת מבוטח שאינה הכנסת עובד ואינה הכנסת עובד עצמאי:

**"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. כמובן שבמקרה זה דין ההכנסות מדיבידנד כדין הכנסת מבוטח שאינה הכנסת עובד ואינה הכנסת עובד עצמאי".**

**(שם, בעמ' 329; לסיכום מפורט של הנפסק בעניין וייס, ראו בעניין לובינסקי, פסקה 6).**

15. יצוין, כי הקביעה דלעיל אינה עולה בקנה אחד עם חיובם לצרכי מס הכנסה של רווחים בלתי מחולקים של החברה כהכנסת הנישום המייצג, אך היא נסמכה על לשונו של סעיף 64א לפקודה ולמונח "ייחשבו" ממנו הסיק בית הדין כי "רק לצורך חישוב מס הכנסה יש לראות את הכנסת החברה המשפחתית כהכנסת החבר הנישום". בית הדין הוסיף והבהיר, כי אין להוסיף על חיובי המבוטח לתשלום דמי ביטוח מכוח מקורות שאינם מפורטים בסעיף 345 לחוק (עניין וייס, בפסקה 24; עניין ברק יוסף, בפסקה ט6; ב"ל (ת"א) 3595/07 בן בסט – המוסד לביטוח לאומי. פסקה 8.3 (1.1.2008)).

16. גם בפסק הדין בעניין ברק יוסף, אשר ניתן למעלה מעשר שנים לאחר פסק הדין בעניין וייס, חזר בית דין זה על הנפסק בעניין וייס וקבע כי כל עוד לא חולקו ריווחי החברה אין לראות בהם הכנסה של המבוטח החייבת בדמי ביטוח. כפועל יוצא מקביעות בית הדין בעניין וייס ובעניין ברק יוסף לא חויבו המבוטחים בהליכים אלה בדמי ביטוח בגין הכנסות החברה המשפחתית (חברת הבית בעניין ברק יוסף) שלא חולקו. עם זאת, במישור העקרוני הבהיר השופט [כתוארו אז] י' פליטמן בעניין ברק יוסף כי "יתכן, כי למבוטח החייב בתשלום דמי הביטוח יהא יותר מ'מעמד' אחד. אפשר למשל, שהוא יחשב ... לעובד בעל הכנסה על פי סעיף 2(2) לפקודה ובמקביל למי שאינו עובד ואינו עצמאי, בעל הכנסה, על פי סעיפי המשנה האחרים



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

של סעיף 2 לפקודה" (פסקה 6ה.). ואכן, בנסיבות אותו עניין, ראה בית הדין במבוטח כמי שהינו גם עובד עצמאי וגם מי שאינו עובד ואינו עצמאי.

17. בעקבות פסק הדין בעניין ברק יוסף, הוסף בתיקון 103 לחוק משנת 2008 סעיף 373א הקובע לאמור:

**"הפיקה חברה מהחברות המנויות בסעיפים 64 עד 1א64 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".**

נציין, כי המונח "הכנסה חייבת" מוגדר בפקודה כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין".

### הדיון בערעור וטענות הצדדים

18. בפני המותב התקיימו שני דיונים<sup>1</sup>. בתום הדיון הראשון ביקשה באת כוח המשיב כי יתאפשר למשיב להגיש סיכומים משלימים. לאחר שהמשיב הגיש סיכומים משלימים הגיש המערער תגובה לסיכומים אלה. המערער טען כבר בדיון הראשון בפני המותב להרחבת חזית על ידי המשיב. אכן, המשיב שינה בתשובתו לערעור ובסיכומים המשלימים את מיקוד טענותיו והדגש בטיעונים מטעמו שונה מהדגש בטיעונו בבית הדין האזורי. עם זאת, עיקר טענות המשיב הועלו כבר בבית הדין האזורי ומכל מקום הטענות בגינן נטען להרחבת חזית הן טענות משפטיות וניתנה למערער ההזדמנות הנאותה, הן בתגובתו לסיכומים המשלימים והן בדיונים בפני המותב, להשיב עליהן. בנסיבות אלה ולנוכח מהות המחלוקת שטרם נדונה בבית דין זה, נתייחס, אפוא, להלן לכלל טענות בעלי הדין בדיונים ובכתבי הטענות בערעור (השוו: דב"ע (ארצי) מט/0-28 המוסד לביטוח לאומי – גוטל. פסקה 6 (22.7.1990); להלן – עניין גוטל).

<sup>1</sup> בהסכמת הצדדים הוחלף בדיון השני נציג הציבור (מעסיקים) מר אהוד פלד שנמנה עם המותב בדיון הראשון בנציג הציבור מר דן בן חיים החתום על פסק הדין.







## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 17-10-10067

19. המערער טוען, בין היתר, כי השאלה הניצבת במוקד הערעור היא פשוטה. האם ככלל ההכנסה החייבת של הנישום המייצג לצורך מס הכנסה היא אותה הכנסה חייבת לצורך הביטוח הלאומי. עם זאת, המערער גורס כי בהליך בפנינו ניתן להכריע רק על בסיס טענת "התאומים הסיאמיים" בעקבות הפיצול שערך המשיב בין "רווח והפסד האוחזים זה בזה ואשר אחד יוצר את השני" ואין הכרח להידרש למצבים נוספים. לגישת המערער פסק דינו של בית הדין האזורי התעלם מהשאלה המהותית "האם ניתן להפריד את ההכנסה מדמי הניהול מההפסד בגין אותם דמי ניהול (הפרדת תאומים סיאמיים)" ומההרמוניה התחיקתית שבין החוק לבין הפקודה, כעולה מסעיף 373א לחוק, אשר נועד לתקן את העיוות המהותי-כלכלי שבעקבות אי ההתאמה בין דיני הביטוח הלאומי כפי שיושמו בפסקי הדין בעניין **וייס** ובעניין **ברק יוסף** לבין דיני המס.

פסק הדין סותר, לגישת המערער, את המהות הכלכלית העומדת בבסיס מוסד החברה המשפחתית ומעקר ומייתר את קביעת המחוקק בדבר היות החברה המשפחתית "חברה שקופה". אי התחשבות בהפסד שוטף שמקורו בחברה משפחתית הוא בניגוד לחקיקה כפי שפורשה על ידי בית המשפט העליון, תוך יצירת אבחנה מלאכותית חסרת כל בסיס, שאינה מתיישבת עם השכל הישר, המבחינה בין הכנסה חיובית של החברה המשפחתית שתיוחס לנישום המייצג ותחייב בתשלום דמי ביטוח לבין ההכנסה החייבת השלילית (הפסד) שאינה מיוחסת לנישום המייצג.

המערער מוסיף וטוען כי הותרת התוצאה על פיה, תותר פתח רחב של יצירת כיסוי ביטוחי יש מאין באמצעות חלוקה רישומית של דמי ניהול בחברות משפחתיות, באופן של יצירת הכנסה ברישום, שאינה חייבת במס הכנסה, אשר יש בה כדי להגדיל את הגמלאות הצפויות של המבוטח.

20. המשיב גורס כי ההלכות שנקבעו בעניין **וייס** ובעניין **ברק יוסף** עומדות בעיניו וכי סעיף 373א עוסק בסוגית עיתוי החיוב בלבד. לפי הנפסק בעניין **וייס** יש להבחין בין הכנסות התאגיד – החברה המשפחתית – להכנסות היחיד, בהיותם שתי ישויות משפטיות נפרדות, וכשם שנקבע כי לא ניתן לצרף כהכנסה ממשלח יד את הכנסות החברה המשפחתית, כך גם לא ניתן להפחית מהכנסה ממשלח יד הכנסה שלילית (הפסד) מחברה משפחתית. המדובר בשני מקורות הכנסה שונים שכל אחד מהם מחויב בנפרד ומשליך באופן שונה על זכויות מכוח החוק. המשיב מדגיש, בהקשר



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

זה, כי ההכנסה ממשלח יד היא ההכנסה הקובעת לגמלאות מחליפות שכר וכי משולמים בגינה דמי ביטוח שונים מהכנסות המתקבלות מחברה משפחתית.

לגישת המשיב, הנסמכת על פסק הדין בעניין **ברק יוסף**, ככל שלמבוטח שהוא נישום מייצג בחברה משפחתית הכנסה משני מקורות, יחויב המבוטח בנפרד בגין כל אחד ממקורות ההכנסה. בענייננו, מקור ההכנסה הראשון הוא הכנסות המערער ממשלח יד (דמי הניהול). הכנסות אלה תחויבנה בדמי ביטוח בכשירותו של המערער כעובד עצמאי לפי סעיף 345 לחוק. בנוסף, ייבחן מקור ההכנסה הנוסף – הכנסות המיוחסות למערער מהחברה המשפחתית. אם ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית חיובית (רווח), לאחר שנזקפו לזכות המבוטח הרווחים הבלתי מחולקים של החברה לאותה שנה לפי סעיף 373 לחוק, יחויב המבוטח בדמי ביטוח בגין חלקו ברווח בהתאם למעמדו כ"לא עובד ולא עצמאי" בגין אותם רווחים. אם ההכנסה החייבת שלילית (הפסד) דינה כדין הכנסה בסכום של 0 (אפס) והיא לא תחייב בדמי ביטוח אך גם לא תגרע מדמי הביטוח בגין המקור האחר. בהקשר זה נטען על ידי בא כוח המשיב בדיון, כי ניתן יהיה לייחס הפסדי עבר של החברה המשפחתית ולקזזם מהכנסה חיובית של החברה המשפחתית בשנים עוקבות והוא אישר כי המשמעות היא "שהרכבת של ביטוח לאומי והרכבת של מס הכנסה נפרדות זו מזו למרות שהרציונל של החוק הוא לכאורה הפוך ... [אך] כל דבר נבחן בצורה ספציפית. גם בנושא של מס הכנסה אין את אותה הרמוניה" שאינה מתחייבת מהחוק.

המשיב הוסיף וטען כי משמעות קבלת עמדת המערער היא כי מי שקיבל דמי ניהול גבוהים כלל אינו מבוטח בגין תשלומים אלה לעניין גמלאות מחליפות שכר המשולמות על ידי המוסד לביטוח לאומי, בניגוד ל"מטרת העל" של החוק ליצור מצב בו רוב האוכלוסייה מבוטח לפי החוק וזכאי לגמלה לפי הצורך.

21. בשולי הדברים נציין, כי בעלי הדין לא התייחסו בטיעוניהם לסוגיה האם יש לערוך חישוב שונה בגין שנות המס 2006 – 2007 שקדמו לחקיקת סעיף 373 לחוק.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 1067-17-10

### דיון והכרעה

#### תמצית המחלוקת וההכרעה

22. סעיף 345(א) לחוק, אשר צוטט בסעיף 9 לפסק דיננו, קובע כי הכנסתו השנתית של עובד עצמאי ממשלח יד (ובענייננו: מדמי הניהול), לצורך קביעתם של דמי הביטוח שעליו לשלם, תיקבע על פי השומה הסופית שתוצא לאותה שנה על ידי מס הכנסה, לפני כל פטור, ניכויים וזיכויים מכוח הפקודה, ומשומה זו ("ההכנסה בשומה" כהגדרתה בחוק) ינוכו חלק מדמי הביטוח הלאומי ומתשלומים לרכישת זכויות קצבה.

23. אין חולק כי "ההכנסה בשומה" של המערער לצרכי מס הכנסה, כנישום המייצג של החברה המשפחתית, היא שלילית נוכח הפסדי החברה המשפחתית. לגישת המערער, מוסד החברה המשפחתית אומץ בשלמותו בחוק הביטוח הלאומי, כעולה מסעיף 373א לחוק. לפיכך, מאחר שההכנסה בשומה היא שלילית לא מוטלת על המערער חובת תשלום דמי ביטוח לאומי בגין דמי הניהול. לחלופין נטען על ידי המערער, כי אפילו אם מוסד החברה המשפחתית לא אומץ בשלמותו בחוק הביטוח הלאומי, אין לחייב בדמי ביטוח את הכנסתו מדמי הניהול. לגישת המערער, אין לראות בדמי הניהול הכנסה של ממש ולא ניתן להפרידם מההוצאה בחברה המשפחתית, שבמהותה היא חברה שקופה, כך שהרווח (של המערער מדמי הניהול) וההפסד (של החברה השקופה המשלמת את אותם דמי ניהול) אוחזים זה בזה כתאומים סיאמיים שאין להפרידם.

24. לאחר שבחנו את טענות הצדדים בכתב ובעל פה ואת כלל חומר התיק, הגענו למסקנה כי דין הערעור להידחות. מוסד החברה המשפחתית לא אומץ בשלמותו על ידי חוק הביטוח הלאומי, אלא בחלקו בלבד (כפי שנפרט להלן), וטענת התאומים הסיאמיים אינה יכולה לעמוד, כך שאין מנוס מהפרדתם כמקובל ביחס לתאומים סיאמיים בתקופתנו.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

### הערה מקדימה

25. בפתח הדיון יובהר, במענה לטענה לפיה על המשיב לאמץ, מכוח סעיף 345 לחוק, את "השורה הסופית" של שומת מס הכנסה, כי אין כל מניעה "לפירוק שומת מס הכנסה למרכיביה" לצורך חישוב דמי הביטוח הלאומי (עניין **גוטל**, פסקה 13), בנסיבות בהן "פירוט השומה חיוני לקביעת דמי הביטוח, שכן ... עצם החיוב בדמי הביטוח ושיעורם מושפע מסיווג מקורות ההכנסה לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה" (עב"ל (ארצי) 4308-10-18 **גרין** – **המוסד לביטוח לאומי**, פסקה 5 (13.5.2019)). כך, במקרה הרגיל של נישום מייצג של חברה משפחתית רווחית שיש לו הכנסות נוספות ממשלח יד מעבר להכנסותיו מהחברה המשפחתית, ההכנסות הנוספות תחויבנה בדמי ביטוח לפי סוגן (ראו עניין **מני**, כמפורט בסעיף 8 לפסק דיננו) ואילו הכנסות החברה המשפחתית שתיוחסנה לנישום המייצג תחויבנה בדמי ביטוח כהכנסות של מבוטח שאינו עובד ואינו עצמאי (ראו: עניין **לובינסקי**, פסקה 6 [ג]; תקנות 14(א)(2) ו- 15(א)(1) לתקנות הביטוח הלאומי (הוראות מיוחדות בדבר תשלום דמי ביטוח), התשל"א-1971).

### היקף אימוץ מוסד החברה המשפחתית בחוק הביטוח הלאומי

#### הפסיקה שקדמה לתיקון 103 לחוק והצעת החוק בעקבותיה

26. בפסק הדין בעניין **וייס**, אשר ניתן טרם תיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי במסגרתו הוסף סעיף 373א לחוק, נפסק כי:

**"מעמדה המיוחד של החברה המשפחתית והוראות סעיף 64א לפקודה, מיוחדים לתחום דיני מס הכנסה. לא בכדי השתמש המחוקק במונח 'ייחשבו' בסעיף 64א לפקודה. ללמדך שרק לצורך חישוב מס הכנסה יש לראות את הכנסת החברה המשפחתית כהכנסות החבר הנישום. זאת ועוד, סעיף 164 לחוק הביטוח הלאומי [סעיף 345 בנוסח המשולב של החוק] קובע מפורשות מה יראו כהכנסתו השנתית של הנישום, והקביעה מפנה מפורשות למקורות שנקבעו בפקודה. ההכנסה מאותם מקורות, והיא בלבד, נקבעת על פי השומה**





## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 17-10-10067

הסופית, ואין להוסיף ללשון הכתוב דבר שאין בו" (שם. פסקה 24. ההדגשה הוספה).

בעניין ברק יוסף חזר בית הדין על קביעות אלה (פסקה 4ט). והוסיף וקבע כי "יחוס תיאורטי של הכנסת החברה לבעל מניותיה – אינו משקף נכוחה את הכנסתו במציאות; וכשם שזכאותו צריכה להיקבע על פי הכנסתו האמיתית כך גם דמי הביטוח שעליו לשלם" (שם. פסקה 4י).

27. בעקבות פסק הדין בעניין ברק יוסף, הוסף סעיף 373א לחוק. דברי ההסבר להצעת החוק, שנוסחה זהה במהותה לתיקון שאושר, היפנו לסעיפים 64 עד 1א64 לפקודה, אשר בהם מיוחסות הכנסות החברה במישרין לאחד או יותר מבעליה, וצוין בהם כד:

**"לפי הוראות הפקודה, מועד החיוב במס במקרים אלה** [הכנסות בלתי מחולקות – 7פ.] **הוא שנת המס שבה הפיקה החברה את ההכנסה החייבת. ברם, בית הדין הארצי לעבודה קבע ( ... ) כי הוראות הסעיפים האמורים אינם חלים לעניין החובה לשלם דמי ביטוח לאומי. בכך נדחה המועד לחיוב בתשלום 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"** [ההדגשות הוספו – 7פ.].

28. הנה כי כן, מטרת תיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי בו הוסף סעיף 373א, כעולה מדברי ההסבר להצעת החוק, היתה לשנות את עיתוי החיוב בדמי ביטוח לאומי בגין הכנסות בעל מניות בחברה משפחתית ולא לאמץ את מוסד החברה המשפחתית לצורך גביית דמי הביטוח הלאומי. נבהיר, בהקשר זה, כי ההנחה שעמדה בבסיס עמדת המשיב בהליכים המשפטיים שקדמו לשינוי החוק ובבסיס הצעת החוק, היא כי לבעלי המניות בחברה משפחתית שליטה מלאה על עיתוי משיכת ההכנסות מהחברה שבעלותם. העובדה שמטעמים כאלה ואחרים ההכנסות אינן נמשכות מהחברה, אינה פוגעת באפשרות ליחסן לבעל המניות לצורך חיובו בתשלום דמי ביטוח מהצד האחד והכללתן בחישוב ההשתכרות לצורך גמלה מחליפת שכר מהצד האחר.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 17-10-10067

### סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי

29. נשוב ונעיין בסעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי על מנת לבחון האמנם הושגה מטרת התיקון, ולצדו נוסיף את נוסחו של סעיף 64א לפקודת מס הכנסה, תוך שאנו מחלקים כל אחד מהסעיפים לשני חלקים ומדגישים את האבחנות ביניהם:

סעיף 64א לפקודה	סעיף 373א לחוק
<p>"<u>הכנסתה החייבת של חברה ... (להלן - חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו ... כהכנסתו או הפסדו של</u></p> <p><u>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 ... (בסעיף זה - הנישום) ..."</u></p>	<p>"הפיקה חברה מהחברות המנויות בסעיפים 64 עד 64א לפקודת מס הכנסה, לפי העניין, <u>הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, בשנת מס פלונית, יראו את ההכנסה האמורה כאילו חולקה בסוף אותה שנת מס</u></p> <p><u>לחברי החברה או לבעלי המניות בה, לפי העניין, והכל בהתאם לזכאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור."</u></p>

30. כפי שניתן להיווכח קיימים שני הבדלים מהותיים בין ההסדר בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה לבין ההסדר בסעיף 373א לחוק.

ה**הבדל האחד**, הוא בשקיפות המלאה שיוצרת הפקודה בין הנישום המייצג לבין החברה המשפחתית, באופן שההכנסה החייבת וההפסדים של החברה המשפחתית ייוחסו לנישום המייצג לפי הפקודה, ואילו החוק מייחס למבוטח רק את חלקו מתוך "ההכנסה החייבת" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, אך אינו מאפשר, לפי ניסוחו, זקיפתם של הפסדים.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

מכאן עולה כי סעיף 64א לפקודה מבחין בין "הכנסתה החייבת" של החברה המשפחתית לבין "הפסדיה", כך שההפסדים אינם חלק מ"ההכנסה החייבת". בעוד שהפקודה מייחסת לנישום המייצג את הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית ואת הפסדיה גם יחד, מייחס החוק למבוטח את חלקו (כפי שיבואר להלן) בהכנסה החייבת – אך לא בהפסדים – של החברה המשפחתית.

**ההבדל השני** הוא כי בניגוד גמור למודל המס בו יש לחברה משפחתית נישום מייצג, לו מיוחסים **כל** ההכנסות וההפסדים של החברה, הוראת סעיף 373א כלל אינה מתייחסת לנישום המייצג וזקיפת ההכנסות (אך לא ההפסדים כאמור לעיל) מתבצעת לכל אחד מבעלי המניות של החברה המשפחתית כפי חלקו במניות החברה. דהיינו: האבחנה בין החוק לבין הפקודה פועלת, לעניין זה, בשני מישורים. במישור הראשון, החוק זוקף את הכנסת החברה המשפחתית לא רק לנישום המייצג, אלא לכל בעלי המניות בחברה. במישור הנוסף, וכתמונת ראי, בניגוד לפקודה חיובו של הנישום המייצג בדמי ביטוח יצטמצם לחלקו היחסי בהון המניות ולא יחול על כלל הכנסות החברה המשפחתית. בענייננו, בעוד שמלוא הכנסות החברה והפסדיה מיוחסים למערער על פי פקודת מס הכנסה, רק מחצית מההכנסה החייבת של החברה מיוחסת למערער לצורך דמי ביטוח לאומי ומחציתה הנוספת של ההכנסה החייבת מיוחסת לרעייתו המחזיקה במחצית הון המניות של החברה (למורכבות בסוגית מיסוי בני זוג ראו בין היתר: תמיר שאנן "מיסוי משפחות בישראל המאה ה-21" ספר יורם דנציגר 713 (2019)).

31. נוסף ונציין כי סעיף 373א לחוק מבהיר, כי ייחוס ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית לבעלי מניותיה יתבצע "בהתאם לזנאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור". הקביעה דלעיל עולה בקנה אחד עם הצעת החוק לפיה המועד "שבו מחלקת החברה [המשפחתית – ר.פ.] את רווחיה בקרב חבריה" לצורך דמי הביטוח הלאומי יהיה "מועד החיוב במס" לפי סעיף 64א לפקודה. לית מאן דפליג, כי המונח "רווח" אינו מתייחס להכנסה שלילית (השוו: (עב"ל (ארצי) -12-34791-14 ברנס – המוסד לביטוח לאומי. פסקה 17 (21.8.2017)).

32. יתר על כן, בתיקון 103 תוקן גם סעיף 350א לחוק שכותרתו "הכנסות הפטורות מדמי ביטוח" ובס"ק (6) נקבע כי לא יראו כהכנסה לעניין תשלום דמי ביטוח



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

**"הכנסה החייבת במס לפי הוראות סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה, שאינה הכנסה לפי סעיף 373א...".** סעיף 125ב לפקודה קובע את שיעורי ההכנסה מדיבידנד. הכנסה לפי סעיף 373א היא אפוא הכנסה הנובעת במהותה מדיבידנד ולכן היה על המחוקק להחריגה מהוראת סעיף 350(א)(6) החלה על חלוקת דיבידנד. בהתאם לסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999, דיבידנד משולם מתוך רווחים בלבד (השוו לעניין היבטי המס של חלוקת דיבידנד בחברה משפחתית: עניין רז; ע"א 8847/13 שפירא נ' פקיד שומה גוש דן (5.9.2016)).

33. העולה מן המקובץ הוא, כי כל פועלו של סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי הוא הקדמת העיתוי של החיוב בדמי ביטוח הנובעים מחלקו של בעל מניות בחברה משפחתית ברווחי החברה, באופן שהתייחסות להכנסה חייבת שהופקה על ידי חברה משפחתית בשנת מס מסוימת, היא כאל הכנסה שחולקה בפועל כדיבידנד בין כל בעלי המניות של אותה חברה משפחתית, **כפי חלקם** במניות החברה, והטלת חיוב בדמי ביטוח על ההכנסה הרעיונית המיוחסת לכל אחד מבעלי המניות בגין הדיבידנד הרעיוני שנמשך על ידו.

34. קביעותינו לעיל אף עולות בקנה אחד עם תכליתו הסוציאלית של חוק הביטוח הלאומי, אשר חלק מהגמלאות המשולמות מכוחו הן גמלאות מחליפות שכר המחושבות בהתאם להשתכרותו של המבוטח. **"מטרת העל' של החוק היא ליצור מצב בו רוב האוכלוסיה מבוטח לפי החוק וזכאי לגמלה לפי הצורך"** (עניין לובינסקי. פסקה 21).

המקרה הרגיל, כפי שכבר ציינו לעיל, הוא מקרה בו החברה המשפחתית רווחית ולנישום המייצג הכנסות נוספות מעבודה או ממשלח יד. על כל אחד מסוגי הכנסות אלה ישולמו דמי ביטוח בהתאם לסוג ההכנסה (ראו: עניין ברק יוסף, לפיו, כמצוטט לעיל, **"יתכן, כי למבוטח החייב בתשלום דמי הביטוח יהא יותר מ'מעמד' אחד"**). מקרה נוסף, שאף הוא אינו המקרה שבפנינו, הוא המקרה בו לצד חברה משפחתית מפסידה, לנישום המייצג הכנסות כמבוטח עצמאי שאין להן כל קשר לפעילות החברה המשפחתית והן משקפות את כושר השתכרותו. לפי גישת המערער, הפסדי החברה המשפחתית יקוזזו מהכנסות המבוטח. התוצאה תהיה שהנישום כלל לא יהיה מבוטח בגין הכנסותיו ממשלח יד (אם הפסדי החברה המשפחתית עולים על







## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

הכנסותיו) או יבוטח באופן חלקי בלבד. אם חלילה יאבד הנישום את כושר עבודתו, הוא לא יהיה זכאי לגישת המערער לקצבת נפגעי עבודה בהתאם להשתכרותו ממשלח יד אלא לקצבה חלקית בלבד. יצוין, כי בהיבט העיוני עניינו של נישום מייצג שמקבל דמי ניהול מחברה משפחתית מפסידה, דומה לעניינו של נישום מייצג המקבל דמי ניהול מצד שלישי שאינו החברה המשפחתית כמפורט לעיל. הנחת המוצא היא כי דמי הניהול אינם אקט רישומי בלבד אלא משקפים שירותים לחברה. על ההכנסות מדמי הניהול יש אפוא לשלם דמי ביטוח ובעת התרחשות אירוע ביטוחי תשלום גמלה בהתאם.

35. הנה כי כן, סעיף 373א לחוק מחייב תשלום דמי ביטוח בגין חלקו של בעל מניות – בין אם הוא הנישום המייצג ובין אם לאו – בהכנסה החייבת של חברה משפחתית, אף אם רווחי החברה לא חולקו בפועל, בדרך של תשלום דיבידנד, בין בעלי המניות. שיעורם של דמי הביטוח הוא השיעור הקבוע בגין הכנסה של מבוטח שאינו עובד ואינו עצמאי. משמדובר בתשלום דמי ביטוח בגין "הכנסה חייבת", גם אם החברה המשפחתית הפסידה כספים בשנת המס, או הכנסתה שלילית כתוצאה מהעברת הפסדים משנת מס קודמת לפי סעיף 28(ב) לפקודה, אזי אין בהפסדים כדי לפגוע בחיובו של בעל המניות לשלם דמי ביטוח בגין הכנסותיו ממשלח יד, ולא יהיה בהפסדי החברה המשפחתית כדי לגרוע מחבות תשלום דמי הביטוח של המבוטח בגין ההכנסות הנוספות כאמור.

### תאומים סיאמיים האוחזים זה בזה

36. אין בידנו לקבל את הטענה החלופית שובת הלב שהעלה המערער, לפיה אף אם נפסוק כי מוסד החברה המשפחתית לא אומץ בשלמותו על ידי חוק הביטוח הלאומי, אין לחייבו בתשלום דמי ביטוח בגין דמי הניהול. לגישת המערער, בנסיבות בהן דמי הניהול שולמו על ידי החברה המשפחתית המפסידה, אשר הפסדיה מיוחסים למערער, ואינם אלא העברה רישומית בלבד, מעין העברה מכיס לכיס של אותו סכום, דין התקבול (בידי המערער) וההוצאה (שבוצעה על ידי החברה אך מיוחסת למערער נוכח השקיפות בין החברה המשפחתית למערער כנישום מייצג) כדין תאומים סיאמיים האוחזים זה בזה.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

37. בהיבט המשפטי הצר, טענת המערער נסמכת על ייחוס הפסדי החברה המשפחתית למערער בכשירותו כנישום מייצג. משנקבע לעיל כי לפי החוק לא מיוחסים הפסדי החברה המשפחתית לנישום המייצג – ואף ההכנסות מיוחסות לכלל בעלי המניות לפי חלקם – אין הטענה יכולה לעמוד.

38. בהיבט הרחב יותר, טענת המערער, בלשוננו, היא ל"צדק כלכלי". דיני המס מורכבים. לעיתים קרובות נדרש הנישום להוצאות בייצור הכנסה שאינן מקוזזות מההכנסה (ראו בסוגיה המוכרת של הוצאות טיפול בילדים על מנת לאפשר להורה להפיק הכנסות: ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי (30.4.2009) בעקבותיו תוקן סעיף 32(1) לפקודה ונקבע כי "הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות אש"ל, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו" לא תוכרנה כהוצאות בייצור הכנסה).

באופן דומה, ניתן למצוא הסדרי מסוי נוספים שאינם עולים בקנה אחד עם ההיגיון הכלכלי הצרוף כפי שהוא נתפס אינטואיטיבית בעיני המתבונן. כך, למשל, בעניין אור שרה בו נבחנה בשולי פסק הדין סוגיית חיובה במס של חברה מהכנסות מריבית בגין פיקדונות מטבע חוץ. לצד הריבית עליה הוטל המס, חלו לעיתים ירידות בשערי החליפין. התוצאה היתה כי בחלק מהמקרים, התשואה השקלית הכוללת של הפיקדון הייתה שלילית, מאחר שההפסד מירידת שער החליפין היה גבוה מתשלומי הריבית. החברה המשקיעה חויבה בתשלום מלוא המס בגין הריבית, תוך התעלמות מירידת שערי החליפין וההפסד שנגרם לחברה מאותו פיקדון ממש בגינו חויבה במס. כפועל יוצא מכך, למרות שהנכס שנרכש והוחזק על ידי הנישום היה הפסדי, חויב הנישום בתשלום מס בגין ריווחי הריבית ש"נבלעו" בהפסדי השער. יתכן כי התוצאה "אינה צודקת" בראיה צרה, אך היא נובעת ממשטר מס שונה על ריבית ועל שערי חליפין גם אם הם נובעים מאותו פיקדון, אשר תוצאתה, העשויה להיראות שגויה בהיבט הכלכלי, היא חיוב במס הכנסה על עסקה הפסדית.

39. נוסף ונציין, כי גישת המערער מעלה אף קושי מעשי בכל הקשור לקיזוז הפסדי החברה מדמי הניהול ששולמו למערער. כפי שהובהר לעיל על המערער לשלם דמי ביטוח מהכנסותיו לפי שיעורי דמי הביטוח המוטלים על מבוטח שהוא עובד עצמאי.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

לעומת זאת, הכנסות המערער מהחברה המשפחתית תחויבנה בידו, כמוסבר לעיל, בדמי ביטוח בשיעור – הנמוך יותר - המוטל על מי שאינו עובד ואינו עצמאי. לא עלה בידי המערער להצביע על הדרך לקזז, לצורך חישוב דמי הביטוח, הכנסה שלילית מהכנסה חיובית בנסיבות בהן כל אחד מסוגי ההכנסות כפוף למשטר שונה של דמי ביטוח.

40. למעלה מהדרוש נציין, כי המערער אינו חולק על כך כי לא היתה לו כל טענה אילו היה מסווג כ"עובד" החברה (כמצבו עד לשנת 2003) בתקופה בה היו לחברה הפסדים. בנסיבות אלה, אשר בהיבט המהותי אינן שונות מקבלת תמורה בגין שירותי ניהול, היה על החברה המשפחתית והמערער לשלם דמי ביטוח בגין המערער, המחושבים לפי הכנסתו מעבודה (כולל חלק המערער), תוך התעלמות מהפסדי החברה המשפחתית. אף בנסיבות אלה, השתכרות נישום מייצג מהחברה המשפחתית והוצאת החברה המשפחתית היו כתאומים הסיאמיים האוחזים זה בזה כגישת המערער, אך החבות בדמי ביטוח בגין הכנסות הנישום המייצג מעבודה נקבעת לפי סעיף 344 לחוק ואין חולק, כאמור לעיל, שלא מקוזזים ממנה הפסדי החברה המשפחתית.

41. נוכח התוצאה אליה הגענו איננו נדרשים לטענות המשיב באשר לעובדה לפיה המערער המשיך לשלם במשך מספר שנים דמי ביטוח בשיעור המרבי, חרף הפסדיה הניכרים של החברה לפי הדוחות הכספיים שהוגשו על ידי המערער, כך שאילו היה נקלע, חלילה, לאירוע ביטוחי, היה זכאי לגמלאות המחושבות בהתאם למקדמות ששולמו על ידו בהתאם לתקנה 11 לתקנות הביטוח הלאומי (מקדמות), התשמ"ד-1984. טענת המשיב לפיה לא ניתן לאפשר מצב של הפחתה בדיעבד של דמי הביטוח, שהיוו בסיס לתשלום גמלה אילו היה המבוטח נקלע לאירוע ביטוחי, בנסיבות בהן השתכרותם של בעלי המניות נקבעת על ידם, תיוותר, לפיכך, לעת מצוא (השוו: עב"ל (ארצי) 748/07 סגנון הכרך בע"מ – המוסד לביטוח לאומי (28.1.2009)).

42. הנה כי כן, נוכח קביעת המחוקק כי ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית תסווג כהכנסת בעלי מניותיה לצורך תשלום דמי ביטוח, אך הפסדיה לא ייוחסו לעניין זה לבעלי המניות, אין מנוס מדחיית טענת המערער.



## בית הדין הארצי לעבודה

עב"ל 10067-10-17

43. סוף דבר – הערעור נדחה. נוכח השינוי המסוים בחזית טיעוני המוסד, כמפורט לעיל, אשר גרם להתארכות ההליכים בערעור, אין צו להוצאות.

ניתן היום, י"ט אייר תש"פ (13 מאי 2020), בהעדר הצדדים וישלח אליהם.

אילן סופר,  
שופט

רועי פוליאק,  
שופט

סיגל דוידוב-מוטולה,  
שופטת, אב"ד

מר דן בן-חיים,  
נציג ציבור (מעסיקים)

גברת שרה זילברשטיין-היפש,  
נציגת ציבור (עובדים)