



הכנסות/תאגידים - דיווח לצרכי מס על בסיס מצטבר או מזומן?

חברים נכבדים אנו
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 956

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

הכנסות/תאגידים - דיווח
לצרכי מס על בסיס מצטבר
או מזומן?

מיסוי בינלאומי

דיבידנד רעיוני בחברת
משלח יד זרה - הגבלת
זיכוי מס זר

ביטוח לאומי

אביו של בעל שליטה, אינו
בהכרח בעל שליטה, לעניין
זכויות בהליכי חדלות
פירעון

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

ההתאמה תוך מעבר מבסיס מצטבר לבסיס מזומן, וזאת עפ"י ההודעה לעיתונות של רשות המיסים מיום 9.3.2005 אשר התירה בפרקטיקה לנהוג בשיטת דיווח כאמור.

נציין כי בדוחות הכספיים על בסיס מצטבר מיקוד מציגה עודפים חיוביים מצטברים בכל השנים המגיעים בתום שנת 2017 לסכום עודפים מצטבר של כ- 38 מיליון ₪, ואילו בדוחות הכספיים על בסיס מזומן מוצגים עודפים שליליים (במצטבר) בכל השנים וסך הגרעון לתום שנת 2017 הינו כ- 27 מיליון ₪. לאור האמור, פ"ש דחה את דיווחי מיקוד והוציא שומות בגין הכנסות על בסיס מצטבר לרבות הטלת קנס גרעון לפי סעיף 191 לפקודה.

עיקרי פסק הדין

ראשית, ביהמ"ש קובע כי יש לבחון מהו בסיס הדיווח הראוי לאופי עסקיה והכנסותיה של חברת מיקוד והאם ניתן לדווח לצרכי מס על בסיס מזומן. במידה והתשובה תהיה חיובית, אזי ורק אז יש מקום להמשיך ולבחון את התנאי הנוסף – האם החברה מתנהלת הלכה למעשה עפ"י שיטת המזומנים והיא אכן השיטה המשקפת נכונה את ההכנסות האמיתיות של החברה.

לעניין בסיס הדיווח הראוי, קובע ביהמ"ש כי "מסקנה הברורה שעולה היא, כי המצב החוקי הנוכחי מאפשר לחברות מסוימות לדווח למשיב על בסיס מזומן, וזאת כאשר הדיווח מתאים לאופי העסק והחברה מתנהלת בפועל ובאופן קבוע על בסיס זה".

ביהמ"ש מגיע למסקנה זו מתוך דיני המס הנתמכת בכללי החשבונאות המקובלים בישראל (כגון, תקן מס' 34 – הצגה של דוחות כספיים. מינואר 2014), ותוך הישענות על הלכת קבוצת השומרים הידועה שעדיין שרירה וקיימת - בה נקבע במפורש כי חברות למתן שרותי שמירה וניקיון (כמו מיקוד) רשאיות לדווח לצרכי מס על בסיס מזומנים, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים. ואף ביהמ"ש התרשם כי דיווח על בסיס מזומן הוא פרקטיקה מקובלת בתחום עיסוקה של מיקוד.

לאחר כעשור, מאז שינתה רשות המיסים את עמדתה כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת הביצוע מס הכנסה מס' 8/2012 (להלן - ה"ב 8/12) בה נקבע כי לא ניתן לעבור מבסיס דיווח חשבונאי על ההכנסות לפי בסיס צבירה, לבסיס דיווח על בסיס מזומן, במסגרת דו"ח ההתאמה לצרכי מס, ניתן ביום 5.2.2023 פס"ד בביהמ"ש המחוזי בעניין חברת מיקוד (ע"מ-63590-20-02) (להלן - מיקוד או החברה), בו נקבע כי ככל שאין חובה עפ"י חוק לדווח בשיטה אחרת, הרי שחברה תוכל לדווח על בסיס מזומן אם הינה פועלת בתחום המאפשר דיווח על בסיס מזומן (למשל, מתן שירותים ללא מלאי, מקצועות חופשיים וכיו"ב), וכן ששיטת המזומנים בה היא מתנהלת אכן משקפת את הכנסותיה האמיתיות.

אמנם בפס"ד מיקוד דחה ביהמ"ש את הערעור, אך זאת בנסיבות המיוחדות של המקרה בו שיטת המזומנים לא שיקפה כהלכה את הכנסותיה ורווחיה מהעסק לשנים 2013-2017, במיוחד כאשר בדיווחיה לצדדים אחרים, לרבות בנקים, הוכנו והוצגו דוחות כספיים על בסיס צבירה, ולכן נפסק בפס"ד זה, כי הכנסותיה החייבות במס יחוייבו על בסיס מצטבר.

הרקע בתמצית

מיקוד עוסקת במתן שרותי שמירה וניקיון בכל רחבי בארץ, בעיקר למוסדות גדולים. למיקוד אין מלאי ואיננה עוסקת בייצור או מסחר. הוצאותיה העיקריות הינן שכ"ע והוצ' נלוות, המשולמות חודש בחודשו. מצד שני, הכנסותיה מהלקוחות מתקבלות באיחור של 60 ימים במוצע (קרי, שוטף+60 יום).

בשנות המס הרלוונטיות הכינה מיקוד שני "סטטים" של דיווחים חשבונאיים. האחד, דו"ח חשבונאי על בסיס מצטבר/מסחרי אשר שימש לצרכיה לרבות הצגתו לבנקים (לשם קבלת אשראי) ועל בסיסו חולקו דיבידנדים מעת לעת. השני, דו"ח כספי חשבונאי הערוך על בסיס מזומנים אשר שימש את מיקוד אך ורק בדיווחיה לפקיד השומה לצורך תשלום מס החברות.

צוין, כי בשנות המס שקדמו לשנות המס שבערעור דיווחה חברת מיקוד על הכנסותיה החייבות בדוח



ולא הוכח כי קיימת מטרה מסחרית אחרת, הרי שמדובר אף בעסקה מלאכותית כהגדרתה בסעיף 86 לפקודה. ביהמ"ש קובע: "על הדיווח לרשות הימסים להיות תואם לדרך התנהלותה הכלכלית בפועל של החברה. הא ותו לא".

ביהמ"ש מתרשם מנוסח עמדת הרשות בהו"ב 8/12 כי לא ניתן לעבור מבסיס מצטבר לבסיס מזומן במסגרת דוח ההתאמה, אולם היא לא אוסרת מבחינה לשונית ובאופן מפורש את הפרקטיקה של הגשת שני "סטים" של דוחות כאשר הדיווח לצרכי מס יקבע לפי הדוח הערוך על בסיס מזומן. דרכים שונות – תוצאה זהה.

ביהמ"ש ער לפרקטיקה (מעבר לבסיס מזומן במסגרת דוח ההתאמה) שהייתה נהוגה טרם ההנחיה בהו"ב 8/12 ואף לנוסח שלה שלא אוסר באופן חד משמעי את הדיווח לצרכי מס על בסיס מזומן (אלא רק אוסר לעשות שינוי של בסיס הדיווח במסגרת דוח ההתאמה).

למרות שחברת מיקוד פעלה בניגוד לעמדת הרשות הרי שהיה לה על מה להתבסס כיוון שמעולם לא נאסרה במפורש (ולכן, אגב, ביהמ"ש ביטל את קנס הגרעון). ביהמ"ש קובע כי מותר לרשות המיסים (כמו כל רשות מנהלית אחרת) לשנות ולתקן עמדות או החלטות קודמות תוך איזון נכון בין האינטרס הציבורי (לגביית מס אמת) לבין האינטרס הפרטי (ההסתמכות). לאור כל האמור והשינויים בפרקטיקה הנהוגה בסוגייה זו בשני העשורים האחרונים, ביהמ"ש "מרים" דגל וקורא למחוקק:

"...ראוי כי המחוקק יקבע מפורשות במסגרת החוק מהו בסיס הדיווח הראוי ותחת אלו תנאים (בדומה לאשר נעשה בחוק מע"מ) ואני קוראת לו לעשות כן בהקדם. במסגרת זו, ראוי כי המחוקק גם ייתן דעתו לחוסר הסימטריה שבין כללי החשבונאות וכללי המס לעניין הכרה בהוצאות שונות ורישומן".

לעמדתנו, וכפי שעולה מפס"ד, ביהמ"ש נותן משקל כבד, ושמא בלעדי, לנושא חלוקת הדיבידנדים (עפ"י "מבחן הרווח") המתאפשרים אך ורק מרווחים המוצגים בדוחות הכספיים הערוכים ע"ב מצטבר. כדברי ביהמ"ש: "אם עוד ניתן לקבל את הכנת הדוחות לבנקים ואת דיווח המחזור למכרזים כפעולות שאינן שוללות את בסיס הדיווח במזומן, הרי שחלוקת הדיבידנד מלמדת באופן ברור מהן הכנסותיה

במקרה דלעיל, קובע ביהמ"ש כי חברת מיקוד הציגה שני "סטים" של דוחות כספיים - מצטבר ומזומן - לעניין מדידת הכנסותיה ורווחיה לצרכי מס. ולכן כעת השאלה שיש לבחון - מבין השניים, מהי שיטת הדיווח המשקפת את המהות הכלכלית האמיתית של עסקיה?

ביהמ"ש מגיע למסקנה כי למרות שמיקוד הינה חברה שנותנת שירותים ולא מחזיקה במלאי, ואכן מתאימה לפרופיל החברות שבאפשרותן לדווח על בסיס מזומן (בהתאם להלכת קבוצת השומרים), אולם הלכה למעשה מיקוד מתנהלת על בסיס מצטבר תוך שהיא עצמה התייחסה לשיטה המצטברת כשיטה המשקפת נכונה את הכנסותיה האמיתיות. דבר זה לומד ביהמ"ש משלל ראיות ונסיבות אשר העיקרית שבהם - העובדה שמיקוד חילקה דיבידנד לחברת האם שלה (אשר לא חייב המס) שנמדד וניתן לחלוקה באופן חוקי (עפ"י "מבחן הרווח" שבסעיף 302 לחוק החברות) מהעודפים המדווחים בדוחות הכספיים הערוכים אך ורק על בסיס מצטבר. על כך קבע ביהמ"ש: "המחשבה כי המעוררת מחלקת דיבידנד על בסיס שיטה חשבונאית אחת, (ולא) משלמת מס על פי שיטה חשבונאית אחרת, כאשר מדובר באותן ההכנסות, מעוררת קושי של ממש...".

בנוסף לאמור ביהמ"ש מונה מספר ראיות נוספות לעניין ההתנהלות של החברה המעידה כי השיטה המצטברת היא המשקפת את הכנסותיה האמיתיות, כגון: הדיווח לבנקים לצורך קבלת אשראי נשענו על הדוחות הכספיים על בסיס מצטבר, המחזור למע"מ (המדווח על בסיס מצטבר) היווה בסיס לשם התמודדות במכרזים, בדיקת רווחיה לצורך קבלת החלטות ניהוליות נסמך על בסיס המצטבר, החברה הקדימה תשלום הוצאות לפני תום שנה בניגוד לשיטת הרישום המצטבר שלה, הדוחות על בסיס מצטבר כונו ע"י רו"ח של החברה כ"דוחות הראשיים" של החברה.

לביסוס מציין ביהמ"ש כי מלבד השימוש של מיקוד בדוחות על בסיס מזומן לצורך הגשה ודיווח לתשלום המס, מיקוד לא עשתה בו כל שימוש אחר. לפיכך, ביהמ"ש קובע, כי ברגע שהגשת הדוח הכספי הערוך על בסיס מזומן מוגש אך ורק לפקיד השומה לצורך חישוב הכנסתה החייבת לצרכי מס וגורם לדחיית תשלום המס לשנים הבאות (SHIFTING),

המחזור למע"מ (המדווח על בסיס מצטבר) היווה בסיס לשם התמודדות במכרזים, בדיקת רווחיה לצורך קבלת החלטות ניהוליות נסמך על בסיס המצטבר, החברה הקדימה תשלום הוצאות לפני תום שנה בניגוד לשיטת הרישום המצטבר שלה, הדוחות על בסיס מצטבר כונו ע"י רו"ח של החברה כ"דוחות הראשיים" של החברה.

לביסוס מציין ביהמ"ש כי מלבד השימוש של מיקוד בדוחות על בסיס מזומן לצורך הגשה ודיווח לתשלום המס, מיקוד לא עשתה בו כל שימוש אחר. לפיכך, ביהמ"ש קובע, כי ברגע שהגשת הדוח הכספי הערוך על בסיס מזומן מוגש אך ורק לפקיד השומה לצורך חישוב הכנסתה החייבת לצרכי מס וגורם לדחיית תשלום המס לשנים הבאות (SHIFTING),

המחזור למע"מ (המדווח על בסיס מצטבר) היווה בסיס לשם התמודדות במכרזים, בדיקת רווחיה לצורך קבלת החלטות ניהוליות נסמך על בסיס המצטבר, החברה הקדימה תשלום הוצאות לפני תום שנה בניגוד לשיטת הרישום המצטבר שלה, הדוחות על בסיס מצטבר כונו ע"י רו"ח של החברה כ"דוחות הראשיים" של החברה.

לביסוס מציין ביהמ"ש כי מלבד השימוש של מיקוד בדוחות על בסיס מזומן לצורך הגשה ודיווח לתשלום המס, מיקוד לא עשתה בו כל שימוש אחר. לפיכך, ביהמ"ש קובע, כי ברגע שהגשת הדוח הכספי הערוך על בסיס מזומן מוגש אך ורק לפקיד השומה לצורך חישוב הכנסתה החייבת לצרכי מס וגורם לדחיית תשלום המס לשנים הבאות (SHIFTING),

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



המזומנים היא השיטה אשר משקפת נכונה את הכנסותיה ורווחיה האמיתיים והכלכליים של החברה - רשאיות לדווח על הכנסותיהן לצרכי מס על בסיס מזומן עפ"י פס"ד קבוצת השומרים.

לאור פס"ד זה על כל חברה המדווחת לצרכי מס על בסיס מזומן או לחילופין ברצונה לבחון את המעבר לדיווח על בסיס מזומן, לבחון את השלכות והניתוח שעושה ביהמ"ש במקרה דנן על ה"אקלים" העובדתי/הכלכלי/המשפטי בה הן פועלות.

פרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

מיסוי בינלאומי - דיבידנד רעיוני בחברת משלח יד זרה - הגבלת זיכוי מס זר

אמנת המס בדבר מיסוי הכנסות שהופקו בחו"ל על ידי חברה זרה תושבת מדינת אמנה ללא מוסד קבע בישראל, וראו לעניין זה את דברי ההסבר לתיקון 198 לפקודה: "ההסדר המתואר לעיל קובע שישראל ממסה הכנסות של חברה זרה שהופקו בחוץ לארץ. במקרה שהחברה הזרה התאגדה במדינה החתומה עם ישראל על אמנת מס נוצרת סתירה בין מנגנון החמיי"ז לבין המנגנון שבאמנות המס".

על מנת להתגבר על הקושי שתואר, קבע המחוקק מנגנון מיסוי הדומה לזה החל בחני"ז שלפיו בעל המניות בחמיי"ז ימוסה על הכנסות ממשלח היד המיוחד (ולא החברה עצמה) וזאת בדרך של קביעת ההכנסה בחברה כדיבידנד רעיוני מחמיי"ז בידי בעל המניות, החייב בשיעור מס החברות (ובעת חלוקה בפועל, יחוייב שוב היחיד במס דיבידנדים).

שלילת אפשרות של זיכוי מס חוץ ששולמו בשל דיבידנד אחר מחו"ל, ככל שיש כאלו לבעל המניות, כנגד הכנסות דיבידנד רעיוני מחמיי"ז כאמור, הופכת את הדיבידנד הרעיוני למעשה למקור הכנסה עצמאי, ושלילת זיכוי מס זר מדיבידנד אחר מחו"ל (שוטף או מועבר) עשויה להוות סממן למיסוי הכנסות החמיי"ז עצמה ולא למיסוי בעל המניות בדרך של דיבידנד רעיוני.

ניכר כי רשות המסים מקדימה בפרשנותה את המלצות דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי

"האמיתיות" של המעוררות. בעצם חלוקת דיבידנד העידה המעוררת על עצמה, כי הן מבחינה כלכלית-מהותית והן לצרכי החוק, היא מתנהלת על בסיס מצטבר". (הדגשה לא במקור).

דהיינו, ביהמ"ש מקבל בסבלנות רבה את נושא השימוש בדוחות המצטברים לצורך קבלת אשראי מהבנק, הצגת המחזור למע"מ במכרזים ועוד סממנים כאלו ואחרים, אולם שימוש בדוחות אלו לצורך חלוקת דיבידנד (אשר רק על בסיסם ניתן לחלק דיבידנד) – מלמד באופן ברור כי השיטה המצטברת היא זו המשקפת את הכנסותיה האמיתיות של החברה.

לסיכום, חברות הפועלות בתחומים והענפים המאפשרים דיווח על בסיס מזומן, ואשר שיטת

במסגרת עמדות חייבות לדיווח שהתווספו לרשימת העמדות הארוכה (!!!), ובהמשך לשני מבזקינו הקודמים (מס' 955 ו-954), התווספה בשנת 2022 גם עמדה מספר 112, לפיה מהמס החל על דיבידנד רעיוני מחמיי"ז לא ניתן להפחית "מסי חוץ" ששולמו על ידי תושב ישראל המחזיק בחמיי"ז, זאת למעט האמור בסעיף 175(ה) לפקודה (קרי מס חברות ששילמה החמיי"ז בשל הרווחים שמקורם ממשלח יד מיוחד).

ניכר שלגישת רשות המסים, הוראות סעיף 175(ה) לפקודה הינן ייחודיות, ועל כן הן ורק הן, יחולו על הכנסות דיבידנד רעיוני מחמיי"ז.

לטעמנו, יש להתייחס לדיבידנד רעיוני כדיבידנד לכל דבר ועניין, ולאפשר לנישום לקזז כנגדו מסי חוץ שוטפים או מועברים שהוא שילם בחו"ל בשל הכנסות דיבידנד אחרות, וזאת מהטעם שהוראות סעיף 175(ה) לפקודה אינן קובעות במפורש שיחולו הוראותיהן בלבד ולא יחול פרק שלישי לפקודה בנושא הקלה ממסי כפל. על כן, יש לפרש הוראות אלה כהרחבה להוראות שנקבעו בפרק שלישי לפקודה לעניין הקלה ממסי כפל.

הוראת החמיי"ז טרם תיקון 198 (שבסעיף 55) לפקודה כנוסחו טרם ביטולו) קבעו שיראו את הכנסתה החייבת של חמיי"ז כהכנסה שהופקה בישראל הכפופה למס חברות. ככל שהחמיי"ז הוקמה במדינת אמנה, יצר המנגנון התנגשות עם הוראות

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



אלא שלסל אין כל משמעות כיום לעניין זיכוי מסי חוץ למעט מס חברות ששילמה החמ"י עזמה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לעו"ד יניב גולדשטיין, ממשרדנו.

ביטוח לאומי - אביו של בעל שליטה, אינו בהכרח בעל שליטה, לעניין זכויות בהליכי חדלות פירעון

תמצית עובדתית

- החברה נכנסה להליכי פירוק. בעלת המניות בחברה היא חברה אחרת, בה מחזיקים שני בניו של המבוטח 50/50 בכל המניות.
- החברה נוסדה בשנת 2000. המבוטח הצטרף לחברה כשכיר בשנת 2008, והועסק בה כמנהל תפעול עד 3.2020, עת נאלצה החברה להוציא את עובדיה כולל המבוטח לחל"ת נוכח משבר הקורונה.
- עם סיום העסקתו, נותר לחברה שבפירוק חוב מהותי כלפי המבוטח.
- תביעת תגמול בגין החוב שבפירוק הוגשה לב"ל, אשר דחה אותה. הדחייה היא משום שנקבע שהוא בעל שליטה בחברה, זאת כיוון שבדוחות הניכויים השוטפים דווח עליו כבעל שליטה.
- המבוטח הגיש בקשה לבית המשפט להורות לב"ל לשלם לו את הגמלה בהתאם לחוק כי לא נערכה בדיקה עניינית לתביעתו.
- במסגרת הדיון בבית המשפט הציגה באת כוח הב"ל לראשונה תיזה פרשנית שלפיה יש לראות במבוטח כבעל שליטה, כיוון שהוא אביהם של בעלי השליטה.
- בית המשפט התבקש להכריע בשאלה מהי הפרשנות הנכונה למונח "בעל שליטה בחברה מעטים" כמשמעו בסעיף 66 בחוק הביטוח הלאומי.

דיון והחלטת ביהמ"ש המחוזי

- אין חולק כי החברה שבפירוק היא חברת מעטים.
- השאלה שהתעוררה היא: האם המבוטח הוא בעל שליטה בחברה.
- לשיטתו של הב"ל, שהוצגה בבית המשפט, כאמור, די בכך שהמבוטח הוא קרובם של בעלי המניות

מחודש נובמבר 2021 שבו המליצה הוועדה על סל ספציפי הכולל בתוכו את כלל ההכנסות מחמ"י במסגרת השינוי בהגדרת הכנסות חוץ ממקור פלוני,

ביהמ"ש המחוזי (חדל"ת 28024-10-22) קיבל ביום 20.1.2023 את תביעתו של יוסף רוגוזינסקי (להלן: המבוטח), למתן הוראות כנגד החלטת הביטוח הלאומי (להלן: הב"ל), שקבע כי אינו זכאי לגמלה בשל פירוק חברה בה היה מועסק (להלן: החברה) בשל היותו בעל שליטה בה, וזאת משום שדווח עליו בטופס 102 כבעל שליטה ומשום שהוא אביהם של בעלי השליטה באותה חברה.

עיקרי החוק והיישום במקרה דנן

- סעיף 66 לחוק הביטוח הלאומי (להלן: החוק) קובע כי בעל שליטה בחברת מעטים אינו זכאי לדמי אבטלה, ולתגמול בשל תביעה של עובד בהליכי חדלות פירעון של חברה (בעבר – פירוק חברה). בשל כך בעל שליטה אינו משלם דמי ביטוח בעד ענפי ביטוח אלה.
- סעיף 1 לחוק קובע כי בעל שליטה יוגדר לפי ההגדרה בסעיף 32 לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה) וחברת מעטים תוגדר כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה.
- סעיף 9(32) לפקודה קובע בין השאר כי "בעל שליטה" הוא מי שמחזיק במישרין או בעקיפין לבדו או ביחד עם קרובו, בלפחות 10% מאמצעי השליטה בתאגיד.
- "קרוב" לעניין זה הוא כמשמעותו בסעיף 76(ד) לפקודה.
- סעיף 76 לפקודה קובע כי חברה שהיא בשליטת עד חמישה בני אדם - היא חברת מעטים.
- סעיף 76(ד) לפקודה קובע כי אדם וקרובו, ייחשבו כאדם אחד לעניין מניית "חמישה בני אדם". הסעיף גם מגדיר מהו "קרוב".

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



בזכות למנות מנהל...), זאת תוך התמקדות בבחינה של היקף ההשפעה שניתן לייחס לו על התנהלות החברה".

- ביהמ"ש מצייין מספר פסקי דין בהם נקבע כי "בתי המשפט הכירו לא פעם בבני הזוג של בעלי שליטה בחברות כבעלי שליטה בעצמם אף אם הם אינם רשומים ככאלו במרשם החברות... מאידך, בתי המשפט הגיעו לא פעם למסקנה ההפוכה, קרי, שבן או בת הזוג של בעל השליטה בחברה אינם בעלי שליטה בעצמם, נוכח הצורך בבחינה מהותית של שליטת העובד בחברה".
- בשולי הפסק נקבע כי אמנם החברה דיווחה על המבוטח בטפסי 102 השוטפים כ"בעל שליטה", עם תשלום דמי ביטוח מופחתים, אך אין כל ראייה שהוא היה מעורב באופן הדיווח.

בסיכום: ביהמ"ש המחוזי קובע כי החלטת הבי"ל תבוטל, והסוגיה תוחזר לבי"ל לבדיקה עובדתית האם המבוטח הוא שכיר בלבד או שהינו "בעל שליטה" (ולא רק מכוח היותו אביהם של בעלי השליטה).

בשולי הדברים:

בחוזר הביטוח הלאומי אבטלה/1410 מיום 28.5.2006 מבהיר מנהל אגף גמלאות מחליפות שכר בעניין בעלי שליטה בחברת מעטים שהם בני זוג, כך:

"כל עוד שני בני הזוג מחזיקים בחלק ממניות החברה, ולא חשוב באיזה חלק, מצרפים את מניותיהם.

אם לאחד מבני הזוג אין כלל מניות בחברה לא מיחסים לו שליטה בחברה רק בגלל מניות בן זוגו (בן הזוג שאיננו בעל מניות עשוי להיות בעל שליטה בחברה מכח חלופה אחרת).

יש, איפוא, להביא בחשבון הוראה זו בעת בחינת מעמדם בחברה של בני זוג שהם בעלי מניות בחברה, לעניין הזכאות לדמי אבטלה".

מהחוזר לעיל עולה כי ככל שלבן הזוג אין מניות בחברה, אין לדווח עליו בטופס 102 כבעל שליטה בחברת מעטים, והביטוח הלאומי אמור לבחון את השליטה בהתאם לפסק הדין בעניין עלי תיתי שהוזכר בפסק.

בחברה שבפירוק, כהגדרת המונח "קרוב" בסעיף 76(ד1) לפקודה, על מנת שייחשב בעל שליטה, למרות שאיננו מחזיק באמצעי שליטה כלשהם בחברה.

- "עמדתו הפרשנית של המוסד לביטוח לאומי גובלת בטאוטולוגיה מכיוון שהיא מניחה את המבוקש: המוסד לביטוח לאומי מניח כי העובדה שסעיף 32(9)(א3) לפקודה מפנה להגדרה "קרוב" בסעיף 76(ד) לפקודה, הופכת את אותו קרוב לבעל שליטה בחברה, רק משום שהרישא של סעיף 76(ד1) לפקודה מתייחסת ל-"אדם וקרובו" כמקשה אחת. ברם, הנחה זו היא מתעתעת, משום שהיא מתעלמת מכך שראשית יש להוכיח שהמבקש עצמו, (להבדיל מבניו) הינו בעל שליטה בחברה שבפירוק. הנחה זו גם מתעלמת מכך שכל עניינו של סעיף 76 לפקודה הוא לקבוע מהי חברת מעטים וכיצד מונים את חבריה, ולא לקבוע מיהו בעל שליטה".

- "יתר על כן, עמדתו זו של המוסד לביטוח לאומי מובילה לאבסורד. כך למשל, אם היה בה ממש, אזי גם נשותיהם של בעלי השליטה..., אמורות להיחשב כבעלות שליטה בחברה שבפירוק, רק בשל היותן קרובות משפחה של בעלי השליטה, הגם שכלל אינן מועסקות בה ואינן מעורבות בה בשום צורה ואופן".

- ובסיכום חלק זה של הפסק קובע ביהמ"ש כי: "העובדה שהמבקש הוא קרוב משפחה של בעלי השליטה בחברה שבפירוק, היא כשלעצמה אינה הופכת גם אותו לבעל שליטה בחברה. ממילא, לא ניתן לדחות את תביעתו רק מחמת היותו אביהם של בעלי השליטה".

- בחלק השני של הפסק קובע ביהמ"ש כי יש לבחון מהותית האם אדם הוא בעל שליטה או לא ויש לבחון כל מקרה לפי נסיבותיו. או לפי הלכת עלי תיתי: "לצורך קביעת הזכאות לדמי אבטלה, יש לערוך בחינה מהותית הנוגעת למידת ההשפעה של מי שנטען לגביו כי הוא "בעל שליטה, המתרכזת באותם פרמטרים או תנאים חלופיים שנקבעו בסעיף 32 לפקודת מס הכנסה (שליטה בזכויות ההצבעה, בהון המניות, בזכות לקבל רווחים או

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



רק אם לא הייתה שליטה עקיפה, נבחן קיום יחסי עובד ומעסיק. וככל שהתקיימו (והתקיימו גם התנאים האחרים לקבלת דמי אבטלה) – קיבל דמי אבטלה. פסק דין זה מיישם את הנוהג שקיים בבדיקת תביעות לדמי אבטלה גם על זכויות עובדים בהליכי חדלות פירעון של חברה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, למר חיים חיטמן ולרו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

ככל שהחברה דיווחה על בן המשפחה כבעל שליטה, הביטוח הלאומי מניח שיש שליטה בחברה בהתאם לסעיף 32 לפקודה. ההוראות לעיל תקפות גם לבני משפחה אחרים. אולם, בקורונה הובהר שלא כל המעסיקים הבינו את המשמעות של הדיווח כבעל שליטה בטופס 102. המעסיקים פנו לביטוח הלאומי כדי לתקן את הדיווח לפני הגשת תביעות למענקים או לדמי אבטלה. בתביעות לדמי אבטלה של בני משפחה שעובדים בחברה שבבעלות קרוב משפחה, נבחנה שליטה עקיפה.

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ