



## מע"מ - עסקאות מכר מקרקעין והמבחנים לעסק - הלכת עמיאל לוי

חברים נכבדים אנו  
מתכבדים לפרסם  
בזאת את מבזק מס  
מספר 952

### נושאי השבוע:

#### מיסוי ישראלי

מע"מ - עסקאות מכר  
מקרקעין והמבחנים לעסק-  
הלכת עמיאל לוי

#### מיסוי בינלאומי

דרישת עריכת חקר מחירי  
העברה בקפריסין

#### ביטוח לאומי

נדחתה תביעה לשינוי שכר  
בסיס לגמלאות פגיעה  
בעבודה, שהוגשה בשיהוי  
של שנים

#### האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,  
סקירת הדין הרלוונטי  
או ייעוץ מקצועי

#### בכבוד רב,

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

ביום 2.1.2023 ניתן פסק דינו של ביהמ"ש העליון בע"א 1533/20 עמיאל לוי ("המערער") בערעור על פס"ד של המחוזי אשר קבע כי עסקאות במקרקעין, שביצע המערער בשנים הנדונות, מהוות "עסקה" כהגדרתה בסעיף 12(1) לחוק מע"מ, בהיותן מכירת נכסים בידי עוסק במהלך עסקו, ולפיכך קבע כי יש לחייבן במע"מ עסקאות. נציין כי כיוון שהמערער לא דרש תשומות ברכישת הנכסים (וכפי שהודה מנהל מע"מ אף אם היה דורש, תשומות לא היו מותרות לו), המערער חויב במע"מ על סכום הרווח שנצמח לו במכירת הנכסים.

נזכיר כי במבזק מס מס' 814 מיום 16.1.2020 כתבנו אודות פסק דינו של ביהמ"ש המחוזי, ולפיכך, במבזק זה לא נפרט את העובדות.

ביהמ"ש העליון קבע בדעת רוב כי פעילותו של המערער במקרקעין הינה עסקית פירותית וחייבת במע"מ כפעילות עוסק במהלך עסקו.

כמקובל, ביהמ"ש העליון בוחן את פעילותו של המערער ונכסי המקרקעין שלו בהתאם למבחנים המקובלים לאבחנה שבין פעילות עסקית פירותית לבין פעילות השקעה הונית במישור הפרטי תוך התייחסות להלכות גיבשטיין (ע"א 4377/17), איזי שרצקי (ע"א 8942/15), מגיד (ע"א 9187/06) ורבות נוספות.

במבזק זה נתמקד בנושאים שהיו במחלוקת בין שופטי העליון ובהחלטה שהתקבלה בדעת הרוב.

עיקר המחלוקת בין השופטים היתה באשר לאופן יישום מבחני העזר, במיוחד לגבי שניים מהם: "טיב הנכס ואופיו" ו"תדירות העסקאות והיקפן הכלכלי" ולמשקל שיש לתת למבחנים השונים בעיקר ביחס ל"מבחן הגג".

באשר למבחן טיב הנכס, היתה מחלוקת עקרונית באשר לנקודת המוצא באשר להתייחסות לעסקאות במקרקעין:

לדעת המיעוט, כאשר מדובר במקרקעין או ניירות ערך, נקודת המוצא הינה כי מדובר בנכסים הוניים באופיים (פסקה 31): "לגבי סוג נכס זה - ובדומה לנכסים אחרים, דוגמת ניירות ערך - לשיטתי יש לקבוע, כי נקודת המוצא היא שמדובר בנכסים

הוניים באופיים..... בענייננו, לא שוכנעתי כי יש לסטות מנקודת מוצא זו.

ובהמשך, "החזקה במגוון רחב של נכסי מקרקעין ורכישת נכסים שהשקעה בהם נושאת אופי "ספקולטיבי" אינם מהווים אינדיקציה חותכת לפעילות עסקית. בדומה לאדם המחזיק בתיק מניות מגוון במטרה לפזר את הסיכונים בהשקעותיו..."

מנגד קובעת דעת הרוב, כי ככלל, אין לקבוע נקודת מוצא, ויש לבחון כל מקרה לגופו לפי נסיבותיו, ואם היתה נקודת מוצא, במקרה הנדון-ספק אם יש לראות בהם נכסים הוניים באופיים.

חלק מהמקרקעין שנרכשו הן עסקאות ספקולטיביות באופיין, נדרשו חלוקות עתידיות, ושינוי יעוד, ומעבר לאופיים של המקרקעין כספקולטיביים כאמור, גיוון הנכסים, חלוקתם ומכירתם בחלקים, הפעילות עם שותפים וכו' מטים את הכף לאפיונם כפירותיים.

עוד היא קובעת כי יש להיזהר מהשוואת נכסי מקרקעין לתיקי ניירות ערך, שכן המסחר בניירות ערך פשוט יותר לתפעול וכי במידה ו"תיק" מקרקעין יהיה מגוון כמו תיק ניירות ערך, הרי שיש ללמוד מכך על פעילות בעלת אופי עסקי פירותי.

באשר למבחן תדירות העסקאות, סברה דעת המיעוט, כי אומנם המערער ביצע עשרות עסקאות במקרקעין על פני עשרות שנים, אולם לדעתה, מבחן זה שלוב עם מבחן משך ההחזקה בנכסים וכיוון שחלק גדול מהנכסים הוחזק שנים רבות, הרי מבחן זה אינו קובע חד משמעית, והוא נוטה מעט לכיוון ההוני פרטי ("על חוט השערה"). עם זאת הוא קובע כי יש לייחס למשך זמן ההחזקה משקל מועט (פסקה 32).

מנגד דעת הרוב קבעה כי מבחן התדירות ומשך ההחזקה בנכסים הינם 2 מבחנים נפרדים, שאין לערב ביניהם. לעמדתם, מבחן תדירות העסקאות (ב- 25 שנה: 13 עסקאות רכש, 16 עסקאות מכירה, 2 עסקאות קומבינציה ו- 2 מתנות) תומך בסיווג הפעילות כעסקית פירותית.

בעניין משך ההחזקה: אין להתייחס למשך ההחזקה הארוך, בשל כך שמדובר בנכסי מקרקעין שמטבעם מוחזקים לפרק זמן ארוך, עם זאת, משך החזקה קצר



עשוי ללמד על עסקה פירותית.

מחלוקת עקרונית נוספת שנתגלתה בין דעת הרוב ודעת

המיעוט הייתה ביחס לחשיבות "מבחן הגג" ביחס למבחנים האחרים:

לדעת המיעוט השפעתו ההפוכה של מבחן הגג במקרים בהם תוצאת שיקלול המבחנים האחרים מביאה לתוצאה אחרת הינה מוגבלת והיא יכולה לשנות את התוצאה רק במקום שיש חשד למניפולציה של דיני המס או חוסר תום לב.

לדעת אחד משופטי הרוב - מבחן הגג הינו הקובע והוא יכול לשנות את התוצאה כולה.

ועמדה נוספת של שופטי הרוב קבעה:

**"ככל שהתוצאה המבוססת על מבחני העזר מובהקת יותר, כך המשקל שיש לתת למבחן הגג הולך ופוחת, וכן להיפך, משל היו מאזניים..... בענייננו, כאמור, אני מסכימה עם חברי, השופט סולברג, כי מבחני העזר מטילים את הכף לסיווג הכנסות המערער מעסקאות המכר כהכנסות מעסק, ובהתאם, נדמה לי כי משקלו של מבחן הגג - פוחת."**

נסיים במספר קביעות ביהמ"ש נוספות בעלות חשיבות

שהועלו בפסק:

- חשיבותו של מבחן קיומו של מנגנון עסקי מאורגן הינה בעיקר כאשר הוא קיים. מנגד, אין ללמוד בהכרח מהיעדר מנגנון כי מדובר בעסקה בעלת אופי הוני - פרטי.

- מבחן הבקיאות הינו מבחן בעל משקל, כיוון שהכנסה המופקת מניצול כישוריו של הנישום והידע שלו מצביעה על הכנסה פירותית.

עם זאת נקבע, כי יש להתייחס לבקיאות שילוחית בזהירות יתר, כיוון שלא מן הנמנע כי גם בעסקאות "פרטיות" יקבל הנישום ייעוץ מקצועי וזה עשוי ללמד דווקא על חוסר בקיאות!

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח רונית בר, ממשרדנו.

## מיסוי בינלאומי - דרישת עריכת חקר מחירי העברה בקפריסין

- אדם מחזיק בחברה, או שהחברה מחזיקה באותו אדם, ב- 25% מאמצעי השליטה (זכויות ההצבעה, הון המניות, או זכות לרווחים); או

- אותו אדם מחזיק בשתי החברות ב- 25% מאמצעי השליטה;

והכל, במישרין ובעקיפין, ויחד עם אחר (קרובים ואנשים קשורים). שני אנשים או יותר נחשבים קשורים אם הם פועלים יחד (או מקבלים הנחיות) במישרין או בעקיפין, להחזיק בחברה ב- 25% מאמצעי השליטה.

אילו עסקאות מחייבות בחקר ותיעוד מחירי העברה?

- עסקאות בין שתי חברות תושבות קפריסין (לא רק עסקאות בינלאומיות כפי שקובעים כללי מחירי העברה בישראל); וכן

- עסקאות בין חברה תושבת קפריסין לחברה תושבת חוץ; וכן

- עסקאות בין מוסד קבע בקפריסין של חברה תושבת חוץ, לבין המשרד הראשי שלה או חברה קשורה למשרד הראשי; וכן

בעת האחרונה, אנו עדים לתנופה מחדש של מיזמים וחברות הפועלים מקפריסין, בתחומי הנדל"ן, התיירות, ההיי-טק, הרפואה ועוד. תנופה זו מתבצעת במקביל לגידול בכמות ישראלים, שאנו מלווים, בתהליך הרילוקיישן שלהם לאי השכן.

במסגרת זו, אנו מביאים לידיעתכם כי ב- 30 ביוני 2022 אישר הפרלמנט הקפריסאי תיקון לחוק מס הכנסה בקפריסין, שמהותו **דרישת ביצוע חקר ותיעוד מחירי העברה בעסקאות שמבצעות חברות עם צדדים קשורים**, בהתאם להנחיות ה-OECD כפי שתוקנו מעת לעת, והכל כמפורט להלן.

תיקון זה הוא בעל משמעות לכל אלו המחזיקים בחברות תושבות קפריסין או בסניפים בקפריסין, ובמיוחד לאור העובדה **שהתיקון תקף כבר לגבי שנת המס 2022**.

נזכיר שלאחרונה, גם בישראל נקבעו דרישות חקר ותיעוד מעודכנות, כמפורט במבזק מס' 940.

מיהו צד קשור?

צדדים נחשבים קשורים אם:

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

בכבוד רב,

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



- לאחר היום ה-90 אך לפני היום ה-121 ממועד דרישת רשות המיסים - 10,000 יורו;
- לאחר היום ה-120 ממועד דרישת רשות המיסים - 20,000 יורו.

### בקשה להחלטת מיסוי ("APA")

נישומים יכולים להגיש לרשות המס בקפריסין בקשת APA לגבי עסקאות החייבות בחקר ותיעוד מחירי העברה. רשות המס תבחן את הבקשה ותאשר או תדחה אותה תוך 10 חודשים ממועד הגשתה. הרשות רשאית לבקש הארכה של מועד זה עד 24 חודשים. החלטת ה-APA עשויה לחול לתקופה מקסימלית של ארבע שנים, אולם היא אינה יכולה לחול, מטבעה, על שנות המס שקדמו לשנת המס שבה מוגשת הבקשה.

בקשת ה-APA עשויה להיות דו-צדדית או רב-צדדית, תוך מעורבות של רשויות מס במדינות אחרות שאיתן חתמה קפריסין אמנת כפל מס. במקרים כאלה, בקשה מתאימה צריכה להיות מוגשת על ידי הנישום גם לרשויות הזרות, ורשות המס הקפריסאית רשאית להתייעץ בכתב עם רשויות אלה לצורך מתן החלטתה.

אם נשווה את הליך האישור המקדמי הקפריסאי לזה הנהוג בישראל, הרי שסעיף 85א(ד) לפקודה, מקנה לצד לעסקה את הזכות לפנות למנהל לקבלת אישור מקדמי; למנהל נקבעו 120 יום, מיום שהוגשה הבקשה וכל המסמכים שנדרשו על ידו כדי להודיע על החלטתו ונימוקיו. יחד עם זאת, המנהל רשאי להאריך את המועד האמור עד 180 יום. אי מתן תשובה במועד שנקבע (120/180 יום) ייחשב כאישור לכאורה שהעסקה נעשתה בתנאי שוק.

**לפרטים נוספים ניצן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי, ממשרדנו.**

- עסקאות בין חברה תושבת קפריסין לבין מוסד הקבע שלה מחוץ לקפריסין.

**התיעוד יוכן על בסיס שנתי עד המועד האחרון להגשת דו"ח המס לשנת המס הרלוונטית, והוא יכלול את:**

- חקר מחירי ההעברה;
- ה- Master Transfer Pricing File (כאשר חברת האם האולטימטיבית היא קפריסאית);
- ה- Cyprus Local Transfer Pricing File;
- טבלת מידע מרכזת.

התוכן המדויק של דרישות התיעוד טרם פורסם והוא יובהר על ידי רשות המס של קפריסין בבוא העת, אך הוא צפוי לפעול בהתאם להנחיות ה- OECD Transfer Pricing ודוח 13 BEPS Action.

### מי לא נדרש לתיעוד מחירי העברה?

- חברות ששווי העסקאות עם צדדים קשורים נמוך מ- 750,000 יורו לשנה לכל סוג פעילות (עסקאות מימון, מכירה/רכישת סחורה, מתן/קבלת שירותים וכו') פטורות מהכנת ה- Cyprus Local Transfer Pricing File.
- רק חברה קפריסאית שהיא חברת האם האולטימטיבית מחויבת להכין ולתחזק Master Transfer Pricing File. כל שאר הנישומים פטורים מחובה זו.

### עונשים מנהליים

במקרה של הגשה מאוחרת של החקר והתיעוד לאחר שהנישום נדרש לכך על ידי רשות המיסים, יחולו העונשים הבאים:

- לאחר היום ה-60 אך לפני היום ה-91 ממועד דרישת רשות המיסים - 5,000 יורו;

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

בכבוד רב,

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



## ביטוח לאומי - נדחתה תביעה לשינוי שכר בסיס לגמלאות פגיעה בעבודה, שהוגשה

### בשיהוי של שנים

- אירוע שני - בשנת 2017 הוכר המבוטח כנפגע עבודה מכוח עילת המיקרוטראומה, אחורנית משנת 2014, ושולם לו מענק בהתאם לשיעור הנכות ובסיס השכר הרבע שנתי שקדם למועד ההכרה לפי הדיווח לביטוח הלאומי (להלן: הב"ל). בחודש מרץ 2017 שלח הביטוח הלאומי מכתב למבוטח ובו ביקש שימציא אישור מהמעסיקה על שכרו בשלושת החודשים שקדמו למועד הפגיעה. במכתב אף צויין כי אם שולמו לו תוספות, הפרשים או מענקים, עליו להמציא אישור על כך מהמעסיקה.
- המבוטח המציא תלושי שכר כמבוקש ואושר לו מענק על בסיס המידע שהביא לביטוח הלאומי.
- בינואר 2020 המציא המבוטח לב"ל טופסי 100 לשנים 2010 ו-2014, בהם פורטו נתוני שכרו לכל שנה, המצביעים על בסיסי שכר גבוהים יותר.
- אין מחלוקת שכל תוספות השכר שהגדילו את בסיס השכר לפי טופסי 100, שולמו למבוטח ע"י מעסיקתו, בתוך שנה ממועד הפגיעה.
- הב"ל הגדיל את הגמלאות לפי הנתונים החדשים שקיבל, אך רק ביחס ל-12 החודשים שקדמו לבקשת התיקון, וכן ביחס לגמלאות בעתיד ככל שתהיה זכאות לתשלומן, ודחה את התביעה לתקן אחורנית את הפרשים, עקב טענת שיהוי.

### עיקר טיעוני המבוטח

- הב"ל קיבל ממעסיקתו תלושי שכר עבור החודשים טרם הפגיעה.
- המענקים שולמו על בסיס שכר שגוי, שלא שיקף את השכר בפועל טרם הפגיעה.
- הב"ל קיבל דמי ביטוח מלאים בגין מלוא שכרו, לרבות הפרשים השונים.
- הוא לא ידע שתלושי השכר שהמציא לב"ל לא משקפים את שכרו האמיתי. כשנדע לו ב-2020, פנה לב"ל בבקשה לתשלום הפרשים.

ביה"ד האזורי (ב"ל 22305-11-20) דחה ביום 4/1/2023 את תביעתו של אהרון אלקיים (להלן: המבוטח) להגדלת גמלאות ומענקים לנכות מעבודה, מאחר ותביעתו להפרשי הגמלה הוגשה בשיהוי של שנים כפי שיתואר בתמצית:

### תשתית משפטית

- סעיף 296(א) לחוק הביטוח הלאומי קובע כי כל תביעה לגמלת כסף תוגש למוסד תוך שנים עשר חודשים מהיום שבו נוצרה עילת התביעה. ובנוסף "הוגשה התביעה אחרי המועד האמור בסעיף קטן (א), וקבע המוסד כי התובע זכאי לגמלה בעד תקופה שקדמה להגשת התביעה, תשולם לו הגמלה שהוא זכאי לה, ובלבד שלא תשולם גמלה בעד תקופה העולה על 12 חודשים שקדמו בתכוף לפני החודש שבו הוגשה התביעה כאמור". (להלן: "שיהוי")
- תקנה 9 לתקנות הביטוח הלאומי (הגשת תביעה לגמלה ואופן תשלומה), התשנ"ח - 1998 (להלן: התקנות) קובעת שיש לראות בפנייה להגדלת גמלה או תוספת גמלה כ"תביעה": "הודיע מי שמשלמת לו גמלה, כי נוצרו נסיבות שביגין הוא זכאי להגדלת הגמלה או לתוספת גמלה, יראו בהודעה תביעה לגמלה או תוספת גמלה לפי העניין".
- מבוטח שנקבעו לו אחוזי נכות מעבודה בשיעור 19%-9% זכאי למענק חד פעמי של 43 קצבאות חודשיות.

### תמצית רקע עובדתי

- אירוע ראשון - המבוטח שכיר, נפגע בתאונת עבודה בשנת 2010. בהמשך שולמו לו דמי פגיעה באמצעות מעסיקתו וכן גמלת נכות זמנית ומענק, אשר שולמו כולם בהתאם לבסיס השכר הרבע שנתי שקדם למועד תאונת העבודה.

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

בכבוד רב,

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



## עיקר טיעוני הבי"ל

יש לדחות התביעה בשל שיהוי בהגשת התביעה, שכן הוגשה לאחר 12 חודשים בהם נוצרו עילות שתי התביעות.

לפי פסיקות ביה"ד הארצי, פניית המבוטח לב"ל היא בגדר "תביעה" שמהותה תביעה להפרשים.

## דין והחלטה

- על פי הפסיקה אין בסמכותו של ב"ל לסטות מההוראה של סעיף 296 ואין בסמכות ביה"ד להורות לו לעשות כך.
- בהתאם להלכת ברנשטיין, פניית מבוטח להכיר ברכיב שכר שלא הוכר בעבר, כחלק מהבסיס לתשלום קצבה, היא בגדר תביעה.
- אמנם לפי הלכת סעיד, פניה אף לאחר שנים לברור אופן חישוב גמלה – אפשרית, ואולם בענייננו מדובר בתביעת הפרשים ולא בברור.

ובסיכום: פניית המבוטח לתיקון בסיס השכר היא בגדר "תביעה" על כל המשתמע. קרי, חלה על תביעתו

הוראת סעיף 296 לחוק בעניין התשלום הרטרואקטיבי, קרי - מעבר לתשלום הפרשים אחורנית לתקופה של 12 חודשים, הרי שאין לו זכאות לכל תשלום.

## בשולי הדברים

1. לעניין המעסיקה - מדובר על פי הפסק, במעסיקה שמגישה את התביעות לדמי פגיעה בעבור העובדים. כיום, יש טופס 100 ייעודי שהמעסיקה יכולה לשדר בקלות לביטוח הלאומי לאחר תשלומים שונים המגדילים את הבסיס לקצבה.
2. ולעניין העובד - הביטוח הלאומי כתב לו במפורש לפני קביעת המענק השני, להמציא את המשכורות כולל תוספות, הפרשים או מענקים. מסיבה לא ברורה הוא המציא תלושי משכורת ולא טופס 100, שכבר היה מעודכן אצל המעסיקה באותו המועד.

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

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

בכבוד רב,

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