



רווח הון / מס יסף - פריסה אינה רלוונטית למס יסף. סוף פסוק. (הלכת ברכה וגורביץ)

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 961

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

רווח הון / מס יסף - פריסה אינה רלוונטית למס יסף. סוף פסוק. (הלכת ברכה וגורביץ)

מיסוי בינלאומי

פס"ד יוויני - שלילת פטור ממס ביוון במכר נכסי נדל"ן

ביטוח לאומי

אחריות וחיוב מעסיק, בגין עובד שזכאי לגמלה ולא שולמו בגינו מלוא דמי הביטוח במועד החוקי

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

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

ביום 1.3.2023 ניתן פס"ד בביהמ"ש העליון בשני ערעורים בעניין ינון ברכה ואלכסנדר גורביץ ואחרים (ע"א 7156/21 ו- 2138/22), בו נקבע כי "לאחר שהמערערים שמעו את דברי בית המשפט הם הודיעו כי הם חוזרים בהם מערעוריהם".

רקע לסוגיה:

סעיף 121ב אשר נכנס לתחולה לראשונה בשנת 2013 קובע מס נוסף ("מס יסף") בשיעור של 3% על הכנסה חייבת העולה על תקרה של כ- 663,000 (לשנת 2022). נציין כי עד לשנת 2016 שיעור מס היסף עמד על 2% והתקרה עמדה על כ- 810,000 ₪. השאלה שעמדה על הפרק הייתה, האם לצורך חישוב מס היסף יש להתחשב בפריסת רווח הון מכוח סעיף 91(ה), כך שרווח הון הראלי ייפרס עד 4 שנים אחורנית (כולל שנת אירוע רווח הון), ההכנסה החייבת השנתית תקטן - וכפועל יוצא גם החריגה מהתקרה לעניין מס היסף, תהיה קטנה יותר ומס היסף יקטן בהתאם.

לדוגמא: נישום מכר נכס בשנת 2023 ונצמח לו רווח ראלי של 1,000,000 ₪ ולא היו לו כל הכנסות אחרות בשנים 2020-2023. פריסת רווח הון תביא לתוצאה חישובית של רווח הון ראלי בסך 250,000 ₪ "בלבד", כל שנה - ולא יוטל עליו מס יסף כלל!! ככל שיקבע כי אין פריסת רווח הון לעניין מס יסף, הרי יחויב במס יסף של 3% על סכום החריגה מהתקרה, שהינה בסכום של כ- 337,000 ₪.

עניין גורביץ (ואחרים):

גורביץ ביצע עסקת מכר מניית בשנת 2013. נצמח לו רווח הון ראלי. הוא ביקש לפרוס את רווח הון כך שיחושב כאילו נצמח בחלקים שווים על פני השנים 2010-2013. נזכיר כי מס יסף החל לחול לראשונה בשנת 2013. לאור זאת ביקש גורביץ כי מס היסף יחול

על חלק רווח הון המתייחס לרווח הון בשנת 2013 בלבד, בעוד שעל יתר חלקי פריסת רווח הון, לא יחול מס יסף כלל.

פקיד השומה התנגד לעמדה זו, והוציא שומת חיוב כך שמש היסף הוטל על מלוא רווח הון.

גורביץ ערער לבית משפט על שומה זו ובמקביל הגיש תובענה מנהלית כייצוגית.

נציין כי הערעור והתביעה הייצוגית התנהלו במקביל, אף שרשות המיסים ביקשה לעכב את ההליך המנהלי עד מתן הכרעה בערעור.

בית המשפט המחוזי דחה את הן את הערעור והן את התביעה הייצוגית בעיקר מן הטעם כי סעיף 121ב הינו סעיף שלם וייחודי אשר קובע מס מיוחד על כל ההכנסות החייבות של הנישום. בנוסף ציין, כי אין מדובר בהסדר שלילי ואין בסעיף חוסר בהירות כלשהו, שהרי בעוד שלגבי הכנסות כגון אלו המנויות בסעיף 8(ג) לפקודה (הפרשי שכר, פנסיה, פיצויי פיטורין וכד') התיר המחוקק במפורש פריסתן לעניין הטלת מס יסף, הרי שלא עשה כך לעניין פריסת רווח הון.

(כך גם נקבע במקרה אחר בפס"ד שפונט).

על פסה"ד של המחוזי הגישו גורביץ והאחרים ערעור לביהמ"ש העליון, שבסופו של דבר חזרו בהם מערעורם, וביהמ"ש אישרר למעשה את פסה"ד במחוזי כאמור.

בסיכום:

נחתם הגולל על סוגיית פריסת רווח הון לצורך מס יסף.

לעניין הבטי מס בפריסת הכנסות אחרות, ראו מבזקים 879 ו-925.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) בועז

כהן ולרו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.



מיסוי בינלאומי - פס"ד יווני - שלילת פטור ממס ביוון במכר נכסי נדל"ן

פעילות עסקית בידי יחיד, אף אם הוא מבצע פעולות קנייה ומכירה מזדמנות, ככל שאלו מכוונות להשגת רווח ואינן מהוות רק שימור נאות של ההון הפרטי.

והנה הגיעה פסיקה נוספת הממחישה את החשיפה לסייג עסקי, אף כאשר החזקה החלוטה לא חלה על הנישום: תושב מס ישראלי (אכן, אנחנו על המפה!)

חויב במס ובקנס, לאחר שבביקורת המס נמצא כי לנישום יש רווחים מפעילות עסקית, המגיעים ממכירת מקרקעין ללא שהנישום הצהיר על פעילות עסקית ביוון.

במקרה הנדון, היחיד קנה בחודש ינואר 2018, 25% מ-6 נכסים בלתי מחולקים (ללא פרצלציה, כך שהם נחשבים לנכס אחד), ומאוחר יותר באותה שנה, בחודש יולי 2018, מכר את הנכסים. תקופת החזקה הקצרה, הכוונה להרוויח מרכישתם ומכירתם של המקרקעין, מספר הנכסים הנמכרים (אף אם בלתי מחולקים) והפער המשמעותי בין מחיר רכישתם למכירתם - כל אלו הביאו את רשות המסים ביוון למסקנה שהיחיד הישראלי קיים פעילות עסקית ביוון, למרות שלא התקיימה החזקה החלוטה לגביו.

הנישום ערער וביקש לבטל את קביעת רשות המסים היוונית.

ביהמ"ש (TEN) דחה את ערעורו, בהתבסס על העובדות הנ"ל. ביהמ"ש קבע כי מדובר בפעילות עסקית, וכי הנישום לא הביא ראיות מספקות, מהן ניתן להסיק כי מטרת הרכישות והמכירות הייתה לכסות את צרכיו האישיים או המשפחתיים גרידא.

ייתכן שלאור תנופת השקעות הזרים בנדל"ן ביוון, רשויות המס שם בוחנות ביתר שאת עסקאות כאלו ולכן, יש לבחון ביתר תשומת לב את אופן ההתאגדות לצורך ביצוע העסקאות. כך, למשל, במקרה דנן, החזקה של הנכסים באמצעות חברה יוונית או אף ישראלית, הייתה מפחיתה את המס לכדי 0% בעסקת מניות או 22% בלבד, בעסקת נכסים.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי, ממשדנו.

כידוע, האמנה למניעת מסי כפל בין ישראל ליוון היא אמנה ייחודית, המעניקה זכות מיסוי בלעדית למדינת המקור - יוון, בגין רווח הון ממימוש נכס נדל"ן ביוון, או ממימוש זכויות בחברה שמרבית שוויה נובע מנכסי מקרקעין ביוון (סעיף 13 לאמנה) (ראה מבזק 926).

ככלל, רווח הון ממימוש מקרקעין ביוון כפוף למס רווח הון בשיעור 15%. עם זאת, נכון להיום, קיימת ביוון הוראת השעה המעניקה פטור ליחיד ממס רווחי הון.

כלל האצבע לגבי הוראת השעה, הוא שהפטור חל על מכירה של עד שני נכסי מקרקעין בתקופה של שנתיים. אלא שסעיף החוק היווני הרלבנטי (4172/2013) קובע שכל פעילות עסקית חייבת במס. סביב עקרון זה, יש פרשנויות לגבי מהי "פעילות עסקית".

בעסקאות מקרקעין, נקבעה חזקה לפיה שלוש (3) עסקאות "מאותו סוג" (ללא הבחנה בסוג המקרקעין) המתבצעות במסגרת זמן של שנתיים (2) נחשבות כ"ביצוע שיטתי של מעשים" ולכן, נכנסות להגדרה של פעילות עסקית. זו חזקה חלוטה, קרי חזקה שבהתקיימה, הפעילות מסווגת בהכרח כפעילות עסקית וכפופה למס בשיעור שולי המגיע לכדי 44%. יתרה מזו, גם כשחזקה זו אינה מתקיימת, עדיין קיים חשש לסייג מכירה פלונית כמכירה בעלת סיווג עסקי, ככל שהנסיבות משקפות אכן פעילות עסקית.

סוגיית הקניה והמכירה של מקרקעין וקיומה של פעילות עסקית העסיקה רבות את בתי המשפט ביוון לאחר הכנסת ההוראה שבמחלוקת. לפיכך, בהלכות ביהמ"ש העליון התקבע כלל לפיו עצם רכישה ומכירה (מחדש) של נדל"ן, שממנה נובעת הטבה כספית, איננה מהווה בהכרח "עסק", אלא שימור ההון הפרטי של היחיד אגב קבלת תשואה סבירה. עסק יתקיים מקום בו מתקיימת רכישה ומכירה שיטתית של נדל"ן באופן הנובע משילוב של פעולות אקטיביות של רכישות ומכירת נדל"ן, אופיין הספקולטיבי של העסקאות ואופן מימונן. עם זאת, החוק לא שולל קיומה של

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 - אחריות וחייב מעסיק, בגין עובד שזכאי לגמלה ולא שולמו בגינו

מלוא דמי הביטוח במועד החוקי

עיקר הנסיבות בהן תופעלנה הוראות סעיף 369

- מעסיק שלא היה רשום בב"ל ביום העילה או שלא דיווח על העסקת עובד ביום העילה, או שלא שילם דמי ביטוח ולא סילק את הפיגורים במועד האמור.
 - מעסיק שהיה רשום בב"ל, אולם עפ"י הודעתו בדבר אי העסקת עובדים, נסגר תיק הניכויים, אך התברר כי העסיק בפועל את העובד ביום העילה.
 - מעסיק שהגיש דוחות אי העסקה, לתקופה שבה העסיק בפועל את העובד ביום העילה.
 - מעסיק רשום, שהעסיק עובדים, אולם דיווח ושילם דמי ביטוח רק עבור חלק מהעובדים ביום העילה, ולא דיווח ולא שילם את דמי הביטוח במועד בגין העסקת העובד.
 - מעסיק שלא דיווח על חלק מרכיבי שכרו של העובד, כפי שהתגלה בביקורת ניכויים או בעקבות תביעה לגמלה של העובד, ושולמה לעובד תוספת לגמלה בעד רכיבי השכר האלה.
- הביטוח הלאומי פרסם בחוזר, שהעובדה שהמעסיק עונה על אחת החלופות המאפשרות את החיוב לפי סעיף 369 בחוק, יכולה לעלות אגב תביעה של עובד, או ביקורת ניכויים אצל המעסיק, או בכל דרך אחרת במסגרת הפעילות השוטפת של הב"ל.

תקופת הפרה מינימלית, שתגרום לחיוב המעסיק

בלוח י"א1, לחוק נקבעה תקופה מינימלית של 30 ימי הפרה שרק ממנה ואילך ניתן לראות באי רישום או אי תשלום של דמי ביטוח כהפרה שמאפשרת לב"ל לחייב את המעסיק בתשלום.

דוגמאות לאירועי פגיעת עובד ואפשרות הב"ל להיפרע מן המעסיק:

- עובד החל לעבוד אצל מעסיק ב- 1.7.2022. העובד נפגע בעבודה ב- 16.7.2022.

הביטוח הלאומי (להלן: ב"ל) פרסם הוראות חדשות בעניין נסיבות בהן תופעלנה הוראות סעיף 369 לחוק הביטוח הלאומי (להלן: החוק), כנגד מעסיקים שלא נרשמו במועד או פגרו בתשלום דמי ביטוח בעד עובדיהם, ואשר לעובד שלהם ארע אירוע ביטוחי. להלן עיקרי החוזר:

רקע חוקי

- הוראות סעיף 369 לחוק בנוסחו העדכני מיום 1.7.2017 קובעות את אחריות המעסיק לשיפוי הב"ל בסכום השווה לגמלאות בכסף או בעין, ששילם בב"ל, או שהוא עתיד לשלמן, שניתנו לזכאי לגמלה - במצבים בהם לא נרשם מעסיק, או לא דיווח על העסקת עובד, או לא שילם דמי הביטוח במועד, ולפני הרישום או אחרי מועד התשלום ולפני סילוק הפיגורים, קרה מקרה המזכה את העובד בגמלה.
- הוראות תקנה 12 לתקנות הב"ל (רישום), התשכ"ג - 1963 קובעות כי מעסיק חייב ברישום בב"ל תוך שבועיים מיום היותו לראשונה מעסיק.
- סעיף 353 לחוק מחייב מעסיק בתשלום דמי ביטוח בגין העסקת עובד ביום ה- 15 בחודש שלאחר חודש ההעסקה (או במועד מאוחר יותר לפי הסעיף).

הגדרות חשובות מתוך החוזר

"עובד" - עובד שהגיש, או שבגינו הוגשה תביעה לגמלה.

"מעסיק" - מעסיק לפי חוק הביטוח הלאומי, לרבות מי שהיה מעסיק ולרבות מעסיק במשק בית.

"יום העילה" -

לעניין דמי פגיעה - קצבת נכות מעבודה או תלויים, יום הפגיעה.

לעניין קצבת אזרח ותק/זקנה, דמי לידה, גמלה לשמירת הריון ודמי אבטלה - יום תחילת הזכאות.

לעניין קצבת שאירים - יום הפטירה.

והכל על כל מקרה המזכה בגמלה שקרה ביום 1.7.2017 ואילך.

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

בכבוד רב,

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



המעסיק לא היה רשום ולא דיווח עבור העובד אי רישום או אי תשלום, לתקופה:

- העולה על 30 ימים ועד 6 חודשים. המעסיק יחויב בסכום של עד 5 פעמים השכר הממוצע (השכר הממוצע - 11,870 ש"ח - 2023).
- מעל 6 חודשים ועד 12 חודשים. המעסיק יחויב בסכום של עד 10 פעמים השכר הממוצע.
- מעל 12 חודשים - המעסיק יחויב בסכום של עד 20 פעמים השכר הממוצע.

לסיכום: ככל שיותר לנו להמליץ: הסיכון, ולו הקלוש שיארע אירוע ביטוח לעובד שאינו מדווח או שאינו מבוטח על מלוא שכרו, הוא בגדר "אין הצר שווה בנוק המלך" (מגילת אסתר).

ביום הפגיעה (יום העילה).
במקרה זה לא קיימת הפרה לפי סעיף 369 – שכן לא עברו 30 ימים מהיום בו חלה חובה על המעסיק לדווח על העובד לב"ל.

- ככל שאותו עובד נפגע בעבודה ב- 1.10.2022. המעסיק כבר היה רשום בב"ל אך לא דיווח ולא שילם על עובד זה כלל.

במקרה זה קיימת הפרה לפי סעיף 369 : המועד תשלום דמי הביטוח החוקי לשכר יולי היה 15.8.2022, ועברו עוד 30 ימים, ודמי הביטוח האמורים טרם שולמו.

חיוב המעסיק בשיפוי כפונקציה של משך ההפרה (לוח י"א 1 לחוק):

החיוב מוגבל בכל אחת מהחלופות הבאות, לפי הסכומים בטבלה שבלוח י"א1, לפי משך ההפרה, ולא יותר מסכום הגמלאות בכסף ששילם הב"ל או עתיד לשלם לעובד:

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח לאורנה צח גלרט, מר 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