



ניכויים/ ביטוח לאומי - התיישנות לעניין הוצאת שומות ניכויים של ביטוח לאומי

חוזר חדש

בסעיף 380(ב), תתחיל התקופה האמורה בסעיף קטן (א) -

(1) מהמועד שבו קוימה החובה או ממועד קבלת מידע לעניין החבות בדמי הביטוח לפי סעיף 384א, לפי המוקדם;

(2) לעניין מי שחלות לגביו הוראות בדבר שומה סופית של הכנסה וקביעת השומה הסופית חלה במועד מאוחר מהמועדים האמורים בפסקה (1) - ממועד קביעת השומה.

ביום 20.11.2023 פרסם המל"ל חוזר מס' 18 (המחליף את חוזר מס' 7 בנושא התיישנות ביקורות ניכויים) בו הוא מבהיר ממתן יש למנות את תקופת ההתיישנות בת 7 השנים. חוזר זה יחול על ביקורות ניכויים לשנות מס 2016 ואילך.

כאמור לעיל, המועד הקובע למניין 7 שנות ההתיישנות הינו מועד קיום חובת רישום (כמעסיק לפי תקנה 12) / דיווח (כפי שיפורט להלן) או ממועד קבלת מידע מרשות המיסים, לפי המוקדם מבניהם. בהתאם לקבוע בחוזר מועד חובת הדיווח עפ"י סעיף 355 לחוק ייקבע בהתאם לסוג הדיווח, כדלקמן:

ביחס לדיווח בטופס 126 - מועד הגשת הדיווח הסופי למל"ל (להבדיל מהדיווחים החציוניים שאינם סופיים).

ביחס לדיווח בטופס 102 (נתוני שכר כוללים ומספר עובדים בלבד) ולדיווח בטופס 100 (דיווח נתוני שכר פרטניים-מוגש החל משנת 2021) - מועד הגשתם לא יהוו מועד לעניין מרוץ ההתיישנות כאמור כיוון והנתונים הכלולים בדיווחים הינם חלקיים ואינם סופיים.

כמו - כן, צוין בחוזר כי:

"במקרה בו למוסד נודע על מידע חדש לתקופה שמעבר ל-7 שנים, מועד התחלת התקופה יהיה היום בו נודע המידע, כך שבמקרים מסוג זה התקופה המבוקרת יכולה להיות ארוכה מ-7 שנים. דוגמה למידע חדש: הכנסות עובדים שהתקבל לגביהם מידע מרשות המיסים".

כידוע, לאחר שפקיד השומה עורך ביקורת בתיק ניכויים בעסקי הנישום ומתגלים ממצאים כגון הטבות שכר לעובדים שלא נוכה מהם מס במקור ו/או תשלומים לעובדים שלא סווגו כשכר (וממילא לא נוכה מהם מס), הרי שמרכיבים אלה כשהם מגולמים מהווים בסיס לחישוב המס שהיה על המעסיק לנכות מעובדיו ובגינם פקיד השומה מוציא שומת ניכויים אשר תשלומי ניכויי מס הכנסה בצידה.

לאחר הוצאת שומת הניכויים (בהסכם או שלא בהסכם) גם המוסד לביטוח לאומי (להלן - ה"ב"ל) מכוח חוק ביטוח הלאומי (להלן - החוק) עורך את הבדיקה מצידו בקשר למרכיבי שומת הניכויים ואף לגבי מרכיבים אחרים ככל שחפץ בהגדלת היקף הביקורת, וה"ב"ל מוציא אף הוא שומת ניכויים לדמי ביטוח לאומי וביטוח בריאות (להלן - דמי ביטוח) בגין הפרשים כאמור במרכיבי השכר שלא שולמו בגינם דמי ביטוח.

תקופות התיישנות להוצאת שומות ניכויים למס הכנסה ושומות ניכויים לביטוח לאומי - אינן זהות: החל מיום 1.1.2015 (תיקון 159 לחוק) ועפ"י סעיף 363 לחוק ישנה התיישנות בת 7 שנים לגביית חובות דמי ביטוח לאומי, כדלקמן:

363א. (א) בתוך שבע שנים, לכל היותר, מהמועד לתשלום דמי ביטוח כהגדרתם בסעיף 364(ב), ישלח המוסד לחייב בתשלוםם דרישה לתשלום חוב באמצעות הדואר; לא נשלחה דרישה לתשלום החוב בתקופה כאמור, ואם נשלחה - לא ננקטו הליכי גבייה לפי פקודת המסים (גבייה), או לא בוצע קיזוז בתוך שבע שנים ממועד הדרישה, לא ייגבו דמי הביטוח וכל חוב הנצמח מהם מחייב בתשלוםם, לרבות בדרך של קיזוז, ואי-תשלוםם לא יפגע בזכויות לקצבה או לגמלה, על אף הוראות כל דין אחר.

(ב) חלה חובת דיווח לפי סעיף 355 או חובת רישום לפי סעיף 379 שלא קוימה במועדה לגבי התקופה שבעדה נדרשים דמי הביטוח, למעט בנסיבות כאמור

חברים נכבדים
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 997

נושאי השבוע:

ניכויים/ ביטוח לאומי
התיישנות לעניין הוצאת
שומות ניכויים של ביטוח
לאומי. חוזר חדש

ביטוח לאומי

חיובי דמי ביטוח בגין
הכנסות משכר זירה בחו"ל
מ-2004, בוטלו

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

בכבוד רב,

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



במידה ולא הוגש טופס 126 והתקבל מידע מפקיד השומה או רשות המיסים - תקופת ההתיישנות תחל ממועד קבלת המידע.

במידה ולא הוגש טופס 126 ולא התקבל מידע כאמור - אין מועד קובע להתחלת תקופת ההתיישנות.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לר"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

לדוגמא, במידה ומעסיק דיווח נתונים שכר עובדים בטופס 126 סופי, הרי שתקופת ההתיישנות תתחיל ממועד הדיווח בפועל. אולם, במידה והתקבל מידע חדש (שלא היה כלול בדיווח האמור ביחס לשכר עובדים עבור אותה תקופה בגינה הוגש טופס 126, כגון ממצאי ביקורת ניכויים של פקיד השומה) הרי שתקופת ההתיישנות בת 7 השנים תתחיל להיספר ממועד קבלת המידע מרשות המיסים (ממועד הוצאת שומת הניכויים ע"י פקיד השומה).

ביטוח לאומי - חיובי דמי ביטוח בגין הכנסות משכר דירה בחו"ל מ-2004, בוטלו

אחורנית (כנראה בהסתמך על פס"ד בנדלוי). (ראה מבזק מס מספר 972)

• התובע הגיש תביעה לביה"ד האזורי לביטול כל החיובים.

ביום 12/12/2023 נתקבלה תביעתו של אלכסנדר שטארק (ב"ל 21-02-18846) (להלן - המבוטח) לביטול דמי ביטוח בגין הכנסות מדמי שכירות בשוויץ, בהסתמך על הלכת אולך בביה"ד הארצי.

עיקר טענות הצדדים

• המבוטח טוען כי ההכנסות פטורות מדמי ביטוח בהתאם להוראות סעיף 350(א)(7) לחוק הביטוח הלאומי (הפוטר מדמי ביטוח הכנסות שכ"ד בחו"ל שדווחו וחוייבו במס לפי סעיף 122א לפקודה קרי - שיעור 15% מהמחזור וללא כל הוצאות, פרט להוצאות פחת), ובהתאם להלכת אולך. (ראה מבזק מס מספר 907)

• הב"ל טוען כי סעיף 122א חל רק על מי שהכנסות שכירות שלו מחו"ל דווחו במסלול 15% מס מחזור, ואילו התובע דיווח לפקיד השומה על הכנסותיו אלו במסלול הרגיל קרי על הרווח הנקי מהן: הכנסות בניכוי כל ההוצאות (ומן הסתם גם תוך דרישת זיכוי מס ששולם בשוויץ על רווחים אלו).

טענות פרוצדורליות של הב"ל

• הב"ל ביקש להתלות הדיון בהליך עד למתן החלטה בתובענה ייצוגית שהוגשה נגדו בעניין גביית דמי ביטוח "שלא כדין" מהכנסות שכ"ד בחו"ל, בנסיבות דומות לפסה"ד דגן. ביה"ד לא קיבל בקשה זו משנימוק עיקרי של הב"ל לכך, נמוג, ולא נאריך בזאת.

תמצית עובדתית

• למבוטח, תושב ישראל - נכסים בשוויץ (לא מצויין האם דירות מגורים, או נכסים אחרים) שאותם הוא השכיר לאורך השנים. בשנת 2016 דיווח ושילם לראשונה לרשות המיסים על הכנסות אלו בגין שנים 2004-2014. בהמשך הוגש דיווח גם בגין שנים 2015-2019.

• בדוח צוין כי ההכנסות משותפות לו ולבת זוגו. בגין ההכנסות שולם מס בהתאם לסעיף 121 לפקודה. (שיעור מס שולי)

• ב-2019 התקבלו בביטוח לאומי (להלן - ב"ל) שומותיו של המבוטח ממס הכנסה ובהתאם נדרש המבוטח בתשלום דמי ביטוח בגין שכ"ד בחו"ל מ-1/2004.

• המבוטח הגיש בקשה לשיתוף נכסים עם בת זוגו, וב-15/08/2019 הודיע לו הב"ל כי עפ"י הוראות מנהל הביטוח, חלוקת הכנסות בנכסים הרשומים על שם שני בני זוג תאושר בשנה השוטפת ובשנתיים שקדמו לה, 50% לכל אחד מבני הזוג.

• לפיכך אושרה חלוקת ההכנסות משנת 2017.

• במהלך ניהול ההליך, נסוג הב"ל חלקית מעמדתו והודיע על אישור הדרישה לחלוקה 7 שנים

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

בכבוד רב,

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



דירות מגורים), שאינן מגיעות כדי עסק, פטורות מדמי ביטוח לאומי.

ב. לא למותר להציג את האבסורד המתקבל מהלכת אולך ואימוצה בפס"ד זה:

בעוד שהכנסות מהשכרת נכסים שלא למגורים בישראל - חיובים בתשלום דמי ביטוח, הרי שהכנסות מהשכרת נכסים שלא למגורים המצויים בחו"ל - יהיו פטורים מדמי ביטוח! מובן כי המחוקק לא כיוון לכך.

ג. נציין כי ביה"ד בפסק דן נקלע משום מה לטעות בקריאת חלק מהלכת אולך, ומהכרות נכונה עם כרונולוגיית החקיקה:

בעוד שתיקון 103 לחוק הביטוח הלאומי שקבע לראשונה פטור מדמי ביטוח על הכנסות שכירות בחו"ל, חוקק רק בשנת 2008, הרי שביה"ד דכאן, מבטל חיובים כאמור כבר משנת 2004, באומרו כי הסעיף חוקק בשנת 2004, וכך לדבריו (ראה הציטוט לעיל) נכתב גם בסעיף 13 להלכת אולך, אלא שבסעיף 13 להלכת אולך מופיע כך:

"נקדים ונעיר, כי הפטור להכנסות הקבוע בסעיף 122 לפקודה, החל על שכירות של נכס בישראל, התווסף לסעיף 350(א) לחוק במסגרת תיקון 76 לחוק שנכנס לתוקף בשנת 2004. הנוסח הנוכחי, הכולל לראשונה גם פטור על הכנסה מדמי שכירות מחוץ לישראל לפי סעיף 122 לפקודה התווסף לסעיף 350(א) לחוק בתיקון 103 משנת 2008."

• הבי"ל טען שבעניין אולך ניתנה הכרעת ביה"ד בנסיבות דיוניות שלא אפשרו לו להציג את טיעוניו, שנדחו בשל עיתוי העלאתן. גם טענה זו נדחתה ע"י ביה"ד, שכן לדבריו ניתנה לב"ל ההזדמנות לטוח כל טענותיו המשפטיות בהליך הנוכחי, כמו גם כי ביה"ד הארצי התייחס לגופן לכל טענות הבי"ל.

הכרעת ביה"ד

ביה"ד אינו עורך ניתוח משפטי משלו ומסתמך לחלוטין על הניתוח והתוצאה בהלכת אולך (ראו הפניה לעיל) וקובע בפשטות כך:
"אשר על כן, ובהתאם להלכה שנפסקה בעניין אולך, ובשים לב לכך שכאמור בעניין אולך, הפטור מדמי ביטוח על הכנסות מדמי שכירות מחוץ לישראל חוקק בשנת 2004 (סעיף 13 לפסק הדין), בית הדין נעתר לתביעת התובע וקובע שהכנסות פאסיביות מנכס בחו"ל פטורים מתשלום דמי ביטוח וכי בטלים קנסות שהושתו על התובע עקב איחור בתשלומם."

התוצאה

בהתאם לכך, התביעה מתקבלת. דרישת תשלום דמי ביטוח שהוצגה לתובע בגין הכנסות משכר דירה מנכס בשוייץ החל משנת 2004 - מבוטלת, ומבוטל כל חיוב שבו חויב התובע בגין אי תשלום דמי הביטוח במועד....". כך גם בוטלו כל חיובי הקנסות שהוטלו בגין חיובים אלו.

בשולי הדברים

א. מסקנה וככל שלא ישתנה החוק או ינתן פס"ד נוגד להלכת אולך בביה"ד הארצי - כל ההכנסות מהשכרת נכסים בחו"ל (וככל הנראה לאו דווקא

לפרטים נוספים ניתן לפנות 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