



## מיסוי היחיד - מרכז החיים. "תושב ישראל" מול "תושב ביישוב מסוים" (הלכת

### חסארמה - איתוראן)

חברים נכבדים  
מתכבדים לפרסם  
בזאת את מבזק מס  
מספר 966

#### נושאי השבוע:

##### מיסוי ישראלי

מיסוי היחיד - מרכז  
החיים. "תושב ישראל"  
מול "תושב ביישוב מסוים"  
(הלכת חסארמה -  
איתוראן)

##### מיסוי בינלאומי

פטור מדיווח - האמנם?  
כשיחיד מוטב ועסקה  
בינלאומית נפגשים

##### מיסוי מקרקעין

חסרון כיס, אינו תמיד  
לקונה שיש לרפאה ("רווח  
נוסף" שלילי, מחוץ  
לתקופת תחולתו)

##### האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,  
סקירת הדין הרלוונטי  
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

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

2. הפיכת היישוב למקום תושבות אטרקטיבי ולצמיחתו הכלכלית-חברתית לרבות משיכת אוכלוסייה אל יישובים אלו;

3. עידוד הגירה אמיתית ליישוב - חלק ממכלול הזיקות אך אינה בגדר שיקול מכריע.

כלומר, שחקן כדורגל המשחק בקבוצה ביישוב המוגדר כיישוב ספר, קמה חזקה לפיה הקבוצה הנמצאת ושייכת לעיר בקריית שמונה היא "מרכז חייו" של השחקן. על מנת לסתור חזקה זו, על פקיד השומה להצביע על זיקה משמעותית למקום אחר.

**כבוד השופט עמית פסק בדעת רוב** קבע כי יש לבחון את מכלול הזיקות אשר קושרות את הנישום ליישוב וזאת בהתאם לאינדיקציות שסיפק המחוקק בסעיף 1 לפקודה. קביעה גורפת לעניין מצומצם של נישומים מענף הכדורגל היא מוקשית ויש בה משום סטייה מעקרון השוויון בין הנישומים וחתירה לניטרליות המאפיינת את חקיקת המס בכלל ואת מס הכנסה בפרט. על כן, כל מקרה לגופו בהתאם לנסיבותיו:

הכדורגלן חסארמה נשוי ואב לארבעה ילדים - ראשית, המרחק בין כפר בענה לקריית שמונה 63 ק"מ בלבד ופחות משעה נסיעה המאפשר הגעה יומית לעבודה. הכדורגלן גר ביחידת דיור ששכרה עברו קבוצתו ונמנע מלהציג מסמכים כמו חשבונות חשמל וכרטיסי אשראי היכולים להעיד על הקשר שלו לעיר. בתקופת הפגרה, בסופ"ש, בחופשות, בסיום העונה וביום החופשי שהה בכפר בענה. בהסכם ההעסקה אין מחויבות שלו לגור בקריית שמונה.

**לאור זאת, התמונה המצטיירת כי מכלול קשריו המשפחתיים והחברתיים נותרו בכפר בענה ושם מרכז חייו.**

גם בעניינו של הכדורגלן השני (רווק, שהתארס ובנה את ביתו בנצרת, שם משפחתו) לא שינה ביהמ"ש המחוזי את הכרעתו: המרחק מנצרת לקריית שמונה 80 ק"מ כשעה ורבע נסיעה. גם הוא נמנע באופן שיטתי מלהציג מסמכים שיכולים היו להעיד על מרכז חייו בקריית שמונה.

בהנחה המקלה ביותר במקרה של השחקן השני ניתן היה להגיע למסקנה כי מרכז חייו היכן שמתגוררת

מעמד התושבות לצרכי מס, חשוב הוא לחוקים שונים והטבות שונות, ונדון בפסקי דין רבים. עניין זה, לעניין הטבות לתושב "יישוב מוטב" כהגדרתו בסעיף 11 לפקודה המגיעות לתושבי קריית שמונה, נבחן בביהמ"ש העליון בעניין שחקן הכדורגל סאלח חסארמה, החברה המעסיקה איתוראן - עירוני קריית שמונה (להלן: "הקבוצה") וכדורגלן נוסף, (ע"א 7719/21 ועוד), מיום 4.5.2023 ואלו בתמצית, נסיבותיו:

שני הכדורגלנים התגוררו בקריית שמונה בגפם ללא משפחתם, ביהמ"ש המחוזי של מהם את ההטבות המס המגיעות לתושבי קריית שמונה ומכאן הערעור לעליון.

הערעור בעניין זה נדחה ברוב דעות, אך הפעם נפתח בפסיקתו של השופט שטיין שהייתה אומנם **בדעת מיעוט** ובניגוד לפסיקת ביהמ"ש המחוזי בעניין, תוך שהוא מנתח את ההבדל בין הגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה ובין ההגדרה של "תושב, ביישוב מסוים".

ראשית, קובע שופט המיעוט כי ההגדרה זהה בבסיסה כאשר שתי ההגדרות מדברות על מרכז חייו של הנישום. הגדרת תושבות בסעיף 1 לפקודה הינה הגדרה מפורטת הכוללת שתי חזקות הניתנות לסתירה: מבחן הימים ומבחן מרכז החיים לרבות רשימת זיקות לישראל. הגדרת התושבות לעניין "תושב ביישוב מסוים" שבסעיף 11(א) לפקודה אינה מוסיפה דבר למילים הכלליות אשר מדברות על "יחיד שמרכז חייו באותו יישוב". קרי, המחוקק בחר שלא לקבוע גדרים או הכוונה למונח "תושב". **במצב זה יש להביא בחשבון את תכלית ההטבה שהסעיף מעניק כשיקול מכריע.** כידוע, תכליות אלה כוללות מתן סיוע ליישובי פריפריה, תמיכה כלכלית ומשיכת אוכלוסייה. על כן קבע כבוד השופט שטיין את הזיקות הבאות לפי סדר חשיבותם:

1. תרומת הנישום לפיתוח היישוב - זיקת התרומה ליישוב הקשורה בפעילות הנישום שבגינה הוא מחויב במס הכנסה בשנות המס לגביהן הוא טוען לזכאות;



מקצועי, כיבוד קל במתחמי האימונים וארוחות השחקנים בנסיעותיהם למשחקי חוץ ולמחנות אימונים.

בעניין הוצאות הקבוצה על גיבוש שחקניה, נקבע כי לא ניתן לקבוע בסבירות גבוהה כי אירועי הגיבוש חוסכים לעובדים הוצאות שהעובדים היו מוציאים גם כן. יש להפריד בין אירוע סגור לעובדים בלבד לבין הענקת מתנה לעובד כמו כרטיס למופע בזמנו החופשי. כמו כן, לעיתים השתתפות בגיבוש היא בגדר חובה או אי השתתפות יגבה מחיר חברתי כבד ולכן לא יהיה נכון לזקוף שווי לשחקנים במקרים אלה.

**לסיכום, דווקא חדשנותו של דעת המיעוט בפסק הדין זה ניכרת לעין, במיוחד בעניין בחינת תושבותם של אנשי עולם הספורט המקצועני, אולם חבל שהשחקנים לא עמדו בנטל הראייה כמתחייב לפי דעת הרוב.**

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אייל כרמי, ממשרדנו.**

## מיסוי בינלאומי - פטור מדיווח - האמנם? כשיחיד מוטב ועסקה בינלאומית

### נפגשים

1. יחיד מוטב מחזיק בחברה זרה לה הוא גם העניק הלוואה הנושאת ריבית. היחיד פטור ממס ומדיווח במסגרת טופס 1385 באשר להכנסות הריבית שמקורן בחברה הזרה במשך תקופת ההטבות ואף פטור מדיווח על עצם החזקתו בחברה הזרה. במידה והיחיד המוטב מקבל משכורת מהחברה הזרה או מעניק שירותים לחברה הזרה בגינם הוא מקבל תשלום, יש לקבוע מהו חלק התשלום אשר הופק בישראל, על פי מספר ימי העסקים בהם שהה היחיד בישראל, או ייחוס כלכלי אחר. היחיד המוטב נדרש לדווח על ההכנסה ממשכורת או מעסק שהופקה בישראל, במסגרת הדיווח השנתי המוגש למס הכנסה בישראל ולהתחייב במס בהתאם (לעניין זה ראה מבזק מספר 878). במצב זה, במסגרת טופס 1385, ידווח היחיד המוטב על הצד הקשור (קרי, ידווח בעקיפין על החברה המוחזקת על ידו) ואף יביא לידיעת רשות המיסים על הכנסותיו ממשכורת או משירותים

משפחתו ושם מירב הזיקות שלו או לכל הפחות כי מדובר במרכז חיים כפול, דבר שאין בו בכדי לזכות אותו בהטבת מס של יישוב מוטב.

נושא נוסף שעלה בערעורים הוא הטבות שונות שסיפקה קבוצת הכדורגל לעובדיה.

ביהמ"ש המחוזי קובע כי כל הטבה אשר ניתנת לעובד צריכה להיות ממוסה (מלבד זוטי דברים) אלא אם ההטבה נגזרת מתנאי ביצוע העבודה שקבע המעביד מבלי שהיא מסבה לעובד טובת הנאה ניכרת שאינה קשורה במישרין לעבודתו. מבחן עזר לכך, הוא השאלה האם ההטבה חוסכת לעובד הוצאה שהעובד היה מוציא ממילא? כלומר, העמדת דיוור לכדורגל ע"ח הקבוצה מאפשר לשחקן לחסוך את עלויות הדיוור ולכן מדובר בהכנסה חייבת לשחקן. לעומת זאת, הוצאות לינה במשחקי חוץ של הקבוצה או לינה ודיוור כל השחקנים הזרים שלא התאזרחו, משרתות בעיקר את הקבוצה - השחקנים לא היו נושאים בעלויות אלה ולכן אינן מהוות חלק משכר השחקנים.

בעניין ארוחות לשחקנים קבע בית המשפט כי הן מהוות חלק משכר השחקנים מלבד צריכת "מזון

כידוע, יחיד שהינו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק ("יחיד מוטב") פטור מדיווח על הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל במשך עשר שנים מהמועד בו הפך לתושב ישראל ("תקופת ההטבות"), בהתאם להוראות סעיף 134ב לפקודה.

סעיף 85א והתקנות מכוחו מסדירים את חובת הדיווח והתיעוד על עסקאות בינלאומיות כך שכיום, אופן הדיווח על עסקאות בינלאומיות נעשה באמצעות טופס 1385 (באמצעותו מדווחות עסקאות בינלאומיות עם צדדים קשורים, למעט כשמדובר ב-"שטרי הון") וטופס 1485 (באמצעותו מדווחים שטרי הון במישור הבינלאומי) (ראה מבזק מס 791).

שילוב של שני האלמנטים המתוארים מעלה עשוי להביא למצב בו הלכה למעשה, הפטור מדיווח החל על יחיד מוטב יצומצם או אף יאויץ כליל.

נתאר האמור בשתי דוגמאות:

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

בכבוד רב,

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



החברה הישראלית חובת דיווח על ההלוואה במסגרת טופס 1385, כך שלמעשה, תדווח החברה הזרה לרשויות המס בישראל על אף שבעל מניותיה חוסה תחת הפטור מדיווח על נכסים זרים, רק בשל העסקה הבינלאומית שבין החברות. מובן שהדברים נכונים גם בנוגע למתן שירותים הניתנים על ידי החברה הישראלית לחברה הזרה.

המקרים המתוארים במבזקנו זה, מציגים כיצד לנקיטת פעולות מסוימות ולקבלת החלטות מסוימות, ישנן השלכות הן על חבות המס בישראל והן על חובות הדיווח החלות על הנישום בישראל, ולכן יש ליתן להן משקל רב בטרם ביצוען ולהיוועץ במומחה מס.

שמקורן מחוץ לישראל, על אף שהינו פטור מדיווח.

נציין לעניין זה את חוזרים 1/11 ו- 9/11 בדבר "הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה" בהם מציינת רשות המסים שמאחר שעולה חדש או תושב חוזר ותניק פטור בישראל מהגשת דוח לגבי הכנסותיו מחוץ לישראל עליהן הוא לא חייב במס בישראל (זאת בהתאם להוראות ס' 134ב לפקודה), ונוכח העובדה שהוא חייב במס ובדיווח בגין הכנסה מעורבת, יהא עליו לדווח כי חלוקת ההכנסה המעורבת ותוצאותיה בוצעו בהתאם לחלק שהופק בישראל, וכן להגיש את פירוט החישוב, אך רק אם יידרש לכך.

2. יחיד מוטב מחזיק בחברה זרה ובחברה תושבת ישראל. החברה הישראלית מעניקה הלוואה לחברה הזרה הנושאת ריבית. במקרה זה, חלה על

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) סאלי חדד גליבטר, ממשדנו.**

## מיסוי מקרקעין - חסרון כיס, אינו תמיד לקונה שיש לרפאה ("רווח נוסף" שלילי,

### מחוץ לתקופת תחולתו)

עד שנת 2001, בעת מכירה או קניה של מניות באיגוד מקרקעין, שולם מס רכישה או מס שבח לפי שוני המקרקעין באיגוד ביום הפעולה, בלי קשר לתמורה ששולמה או לא שולמה (כגון אם היתה באיגוד התחייבות כנגד מלוא שווי המקרקעין) בפועל, בעסקת המניות.

בתיקון 50 משנת 2002 הושווה חישוב שבח המקרקעין בפעולה במניות איגוד מקרקעין, לפעולה דומה בעסקת רווח הון. קרי מס שבח החל להיות מוטל, לפי שוני המניות הנמכרות/נרכשות, במנותק משווי המקרקעין באיגוד שמניותו נרכשו/נמכרו כאמור. (מס הרכישה ממשיך לחול על שווי המקרקעין).

בהתאם ובהמשך בוצעו התאמות גם בעניין שווי הרכישה של מקרקעין שנתקבלו בפרוק איגוד מקרקעין, ונקבע כי שווי הרכישה יהיה עלותם בידי האיגוד שהתפרק (ולא שוויים ביום פעולה במניות האיגוד שנעשתה, אם נעשתה, בהמשך חיי האיגוד, כפי שהיה בעבר).

ביום 28.3.2023 ניתן פס"ד בוועדת הערר בעניין משה נסני ואחרים (ו"ע 48105-07-19 ועוד), ובו נקבע כי אף שישנה לכאורה לקונה משפטית, וחסרון כיס כלכלי ודאי- הרי שאין זו לקונה שניתן "לתקנה" שכן לשון החוק ברורה וחדה, ולא ניתן ללמוד ממנה כנגד מה שמופיע בה.

המדובר בהשתלשלות חקיקתית של תיקון 50 ותיקון 55 לחוק, בו שונתה גישת מיסוי פעולה באיגודי מקרקעין, מהתייחסות לשווי המקרקעין ביום ביצוע הפעולה, להתייחסות לשווי המניות ביום ביצוע הפעולה.

מכיוון שהאמור הינו מורכב לתאור מפורט במבזק זה, נביא להלן רק תאור סכמתי של העניין וקביעת הפסק:

### רקע כללי:

שיטת המיסוי בישראל לרבות מיסוי מקרקעין, מבקשת ליצור רצף מיסויי, כך שלא יהיה עודף מס מחד או בריחת מס מאידך.

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

בכבוד רב,

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



## פסק דינה של ועדת הערר:

בניתוח מרשים ומאלף קובעת הוועדה (ולא נפרט את תאור השתלשלות חקיקה וניתוחים שונים בפסק):  
בהלכות שונות בביהמ"ש העליון נכתב:  
"נקודת המוצא לפרשנות היא לשון החוק, .... אכן, המשמעות המשפטית תקבע על פי התכלית המונחת ביסוד החקיקה, עם זאת יש לזכור כי "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון".  
"אין השופט רשאי [...] להגשים מטרה שאין לה אחיזה, ולו הקלושה ביותר, בלשון החוק. מלאכת הפירוש אינה מוגבלת אך למלים, אך המלים מגבילות את הפירוש [...]...."  
"גם לעניין חוק מס, נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה".

**ובסיכום** - בעניין אפשרות הגמשת החלת הוראת הרווח הנוסף גם על מקרקעין שנרכשו לפני 4/1998, קובעת הוועדה:  
"גישת העוררים סוטה באופן מובהק מלשון החוק, אשר קבע בצורה מפורשת וברורה את האופן שבו יש לחשב את השבח בעת מכירת מקרקעין שהתקבלו אגב פירוקו של איגוד. ככל שמדובר במניות שנרכשו לאחר יום כניסתו לתוקף של תיקון 55, יקבע שווי הרכישה בהתאם לשווי רכישת המקרקעין בידי האיגוד, ולא בהתאם לשוויים ביום רכישת המניות".  
"לא ניתן לומר כי המחוקק התעלם מאפשרות זו ומתוצאות המס שלה. היפוכו של דבר הוא הנכון. המחוקק ראה גם ראה מול עיניו מצב דברים זה, אלא שמצא לנכון לקבוע "קו גבול" ברור וחד משמעי בדמות הוראת תחולה, ולפיה עלות המניות אמנם תובא בחשבון, אך זאת רק במקרה שבו המקרקעין נרכשו על ידי האיגוד לאחר שנת 1998. כפי שראינו, הוראת תחולה זו, כדרכן של הוראות תחולה הקובעות מועד שרירותי, אינה רק מביאה לתשלום מס בגין שבח עליו שולם מס בעבר מקום שבו נוצר "רווח נוסף" בסכום שלילי, אלא אף לחסר בתשלום המס מקום שבו נוצר רווח נוסף בסכום חיובי. הרחבת תחולת ההסדר בדבר "הרווח הנוסף" שבסעיף 71 לחוק, כך שיחול גם כאשר המקרקעין נרכשו לפני שנת 1998, היא אולי

כן נקבעה בתיקון לחוק התייחסות ל"רווח נוסף", בעת פרוק איגוד מקרקעין:  
ככל ש"עלות" המקרקעין גבוהה מעלות המניות (ככלל - מצב בו המקרקעין נרכשו מרווחי האיגוד שטרם חולקו) - יראו בהפרש כדיבידנד, אשר המס עליו ישולם רק בעת מכר המקרקעין בפועל.  
ככל שההפרש הוא סכום שלילי (בד"כ לאחר מעבר מניות החברה מבעל מניות א' לבעל מניות ב' כששווי המקרקעין כבר גבוה יותר, ובעל מניות ב' הוא זה שמפרק את החברה), הרי שהפרש שלילי זה, ינוכה בעתיד משבח המקרקעין שיווצר במכירתו.

להוראות אלו נקבעו תאריכי תחולה. ובין השאר נקבע כי יחולו רק על מקרקעין שנרכשו מ-4/1998 ואילך.

## סיפור המעשה נשוא הפסק באופן סכמתי ופשטני

### לחלוטין:

ראובן הקים חברה בהון של 1 בשנת 1970. החברה רכשה מקרקעין ב-1. בשנת 1990 מכר ראובן את המניות לשמעון ב-100. בשנת 2015 פרק שמעון את החברה, קיבל לבעלותו את המקרקעין, ומכר אותן בסמוך, ב-300.  
הרווח הכלכלי של שמעון הוא פשוט: 200 = 300 - 100.  
אלא שהוראות התחולה לעייל קובעות כי הסכום הנוסף השלילי (עודף עלות המניות אצל שמעון 100), על שווי הרכישה של המקרקעין הנמכרים (1) יותר כניכוי מהשבח רק אם המקרקעין נרכשו ב-4.1998 ואילך. מה שלא קרה במקרה דנן (יום הרכישה הוא 1970 או 1990 כמאוחר, קרי 1990)  
התוצאה: שמעון חוייב במס שבח על שבח של כ-300 אף שהרוויח 200 בלבד.

במקרה נשוא הפסק, (שהנתונים בו שונים ומורכבים, אך העיקרון דומה) טוענים המערערים שיש לראות במקרה זה ובדומיו, כלקונה חקיקתית שיש לתקנה, ולאפשר את הניכוי של הרווח הנוסף השלילי, בכל אופן.  
לחלופין טוענים המערערים כי יש לראות בעלות המניות שלא הוכרה כחלק משווי הרכישה כאמור, כניכוי לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין.

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

בכבוד רב,

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



המקרקעין ישירות לידיהם, ולאחר מכן מכירת המקרקעין (המבונים) עצמן, זאת כיוון שמצאו בכך יתרונות משפטיים ומיסויים. דרך "זו שמאפשרת ליהנות בסופו של דבר מפטור למכירת דירת מגורים, פטור שלא היה ניתן ככל שמדובר היה במניות. "ממילא על העוררים לשאת בתוצאת המס הנובעת מדרך זו של רכישת המקרקעין".

כל העררים נדחו.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) ישי חיבה, משרדנו.

טובתם של העוררים, אך רעתם של נישומים אחרים." גם את הטיעון הנוסף של העוררים, לראות בעלות המניות כניכוי לפי סעיף 39, דוחה הועדה מכמה הנמקות, ונסכם בשפה חופשית:

- התייחסות לעלות המניות נקבעה בהסדר פרטני וקונקרטי (ב"רווח הנוסף"), ולא ניתן להכניסה "בדלת האחורית", בעניין ניכוי הוצאות.

- משנעשתה הפרדה בין האיגוד לבעל המניות ובין המניות למקרקעין, לא ניתן לערב ביניהם כמו "שלא ניתן לאפשר מצב שבו הוצאות שהוצאו על ידי האיגוד, יובאו בחשבון בעת מכירת המניות".

- העוררים עצמם בחרו לפעול בדרך בה פעלו (רכישת מניות האיגודים, פרוקס, והבאת

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

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