מבזק מס
מספר 1127
22 באוקטובר 2026

Artzi Hiba Cohen
TAX SOLUTIONS Ltd.
ארצי, חיבה, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ
Web site: www.ahec-tax.co.il
E - mail: ahec@ahec-tax.co.il

מיסוי ישראלי: רישום רטרואקטיבי של עוסק במע"מ אילת - שולל את הטבות חוק אסח"א - פס"ד בינאר

ביום 7.10.2026 התקבל פס"ד (עמ 62920-08-23) בינאר חברה לבניין והשקעות בע"מ (להלן "**החברה**" ו / או "**המערערת**", לפי העניין) נ' מנהל אזורי מע"מ אילת, בנושא שלילת הזכאות להטבות מס עפ"י חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממיסים), התשמ"ה-1985 (להלן: "**חוק אסח"א**") עקב רישום מאוחר ואי קיום מנגנון עסקי באילת.

רקע

המערערת, היא חברה קבלנית הרשומה בפנקס הקבלנים בסיווג ג'5. החברה הייתה בבעלותו ובניהולו של מר אמנון בראשי (שאינו תושב אילת), ופעלה במשך שנים במסגרת איחוד עוסקים במע"מ ירושלים. ביום 23.7.2020 נחתם הסכם בין מר בראשי לבין מר שחר בית עדה (תושב אילת ובעל מניות בחברת "מגדלי דוד תיירות ומלונאות בע"מ", אשר בנתה מלון באילת). ההסכם, שהוגדר כ"הסכם מתן שירותים", העניק למר בית עדה אופציה לרכישת מניות המערערת בעתיד כנגד הזרמת כספים לכיסוי חובותיה, וקבע כי המערערת תבצע את עבודות השלד והגמר בפרויקט המלון באילת. כשבוע לאחר מכן, ביום 1.8.2020, יצאה המערערת מאיחוד העוסקים ונרשמה כעוסק מורשה בעצמה במשרד מע"מ ירושלים.

במהלך התקופה המבוקרת (אוגוסט 2020 עד אוגוסט 2021), ביצעה המערערת את עבודות הבנייה באילת ודיווחה לרשויות המס על עסקאות פטורות ממע"מ (או בשיעור אפס) לפי חוק אזור סחר חופשי באילת. בד בבד, קיזזה המערערת מס תשומות בגין רכישותיה. בעקבות ביקורת שערך מנהל מע"מ, התברר כי המערערת אינה רשומה כעוסק במע"מ אילת. רק ביום 22.7.2021 שונתה כתובת החברה ברשם החברות לכתובת באילת (שבבית המגורים של מר בית עדה), ורק ביום 21.11.2021 הוגשה לראשונה בקשה להעברת תיק המע"מ מירושלים לאילת.בחודש מרץ 2022 הוציא המנהל שומת עסקאות לחברה, בטענה שאינה זכאית לפטור ממע"מ עסקאות. ביוני 2022 אושרה העברת תיק החברה למע"מ אילת ממועד זה ואילך, והונפקה תעודת עוסק מורשה שבה צוין תאריך הרישום 1.8.2020. באפריל 2023 נדחתה השגת החברה על השומה לתקופה המבוקרת, ומכאן הערעור.

הדיון המשפטי התמקד בשתי סוגיות מרכזיות.

האחת, זכאות לרישום למפרע - האם המערערת זכאית להטבת המס הקבועה בסעיף 5(ה) לחוק אסח"א (המעניקה פטור ממע"מ על מתן שירותים באזור אילת על ידי תושב אזור אילת בלבד) לתקופה שקדמה לרישומה בפועל במע"מ אילת, והאם מתקיים בעניינה החריג המאפשר רישום רטרואקטיבי?

והשנייה, משמעות תעודת הרישום - האם הנפקת תעודת עוסק מורשה בשנת 2022 על ידי מע"מ אילת, בה צוין תאריך הרישום 1.8.2020, מהווה בפועל הסכמה מנהלית לרישומה כתושבת אילת למפרע?

טענות המערערת:

מחדל אי-הרישום במועד נבע מטעות טכנית בתום לב, וברגע שהדבר התגלה פעלה החברה מיד להעברת התיק לאילת. כמו-כן, מבחינה מהותית התקיימו כל תנאי החוק - כל פעילות החברה הועברה לאילת, העבודות בוצעו באילת עבור חברה אילתית, והתמורה שולמה באילת. ובנוסף, תעודת העוסק המורשה שהנפיק מע"מ אילת נושאת את התאריך 1.8.2020, דבר המעיד כי המנהל אישר את הרישום למפרע, ומשכך יש לבטל את השומה.

טענות מנהל מע"מ:

הרישום במע"מ אילת אינו פרוצדורלי אלא מהותי וקונסטיטוטיבי. הכלל הוא שאין להתיר רישום רטרואקטיבי כדי לאפשר פיקוח הדוק בזמן אמת ולמנוע "זלגיגת" הטבות מס. כמו-כן, היעדר תשתית עסקית ותנאים מהותיים, דהיינו, בתקופה המבוקרת לא התקיימה תשתית עסקית באילת - בעל המניות (בראשי) והעובדים לא היו תושבי אילת, המשרדים והבנק היו מחוצה לה, ולא התקיימו דרישות התקנות (מינוי נציג אילתי וניהול ספרים נפרדים).

ההתקשרות נועדה לנצל את הסיווג הקבלני (ג'5) של בינאר לצורך הפרויקט, מבלי שהועברה השליטה והניהול לאילת הלכה למעשה.

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 1127

מיסוי ישראלי
רישום רטרואקטיבי של עוסק במע"מ אילת - שולל את הטבות חוק אסח"א - פס"ד בינאר

מיסוי בינלאומי
תושבות בתהליך - כשהביטוח הלאומי פוגש את מס הכנסה

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

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

המערערת ניכתה מס תשומות במקביל לדיווח על עסקאות פטורות, בניגוד לסעיף 41 לחוק מע"מ, עובדה המוכיחה כי בזמן אמת לא ראתה עצמה המערערת כעוסק אילתי פטור. וכן, התאריך 1.8.2020 בתעודה מציין את מועד הרישום הראשוני במערך מע"מ (היציאה מאיחוד עוסקים) בטופס אחיד, ואינו מהווה אישור לרישום למפרע במע"מ אילת.

ביהמ"ש פסק כי בהתאם **להלכת ישראייר** (ע"א 9453/10), דרישת הרישום במשרד מע"מ האזורי שבאילת לגבי **חבר בני אדם** היא **תנאי מהותי וקונסטיטוטיבי** לקבלת ההטבות (לעומת דרישה מקבילה בחוק אסח"א לגבי תושבות של **יחיד** כי אזור אילת הוא "מקום מגוריו הקבוע"). הכלל האוסר על רישום למפרע נועד לשם פיקוח בזמן אמת ולמנוע הסטת ההטבות לידיים הלא נכונות. לעניין הסמכות החריגה לרישום למפרע הרי שהיא שמורה למקרים נדירים ויוצאי דופן. נטל ההוכחה מוטל על הנישום, והמערערת כשלה מלהוכיח טעם מוצדק למחדלה או תום לב היכול להצדיק סטייה מהכלל. כמו-כן, בית המשפט קבע כי ביצוע עבודות בנייה באילת והפקת הכנסה בה אינם שקולים ל"קיום עסק" באילת.

המערערת לא הציגה ראיות לתשתית עסקית קבועה, משרד, עובדים או ניהול וכלכלה באילת בתקופה הרלוונטית, ואף לא עמדה בדרישות התקנות (ניהול ספרים ומינוי נציג). לעניין תעודת הרישום - נפסק כי התאריך 1.8.2020 בתעודה משקף את מועד יציאת החברה מאיחוד העוסקים והרישום הכללי במערך מע"מ, ולא אישור רטרואקטיבי לתושבות באילת. בקשת החברה להעברת התיק כלל לא התייחסה לרישום למפרע, ולא ניתנה כל החלטה מנהלית מנומקת המאשרת חריגה כזו.

לסיכום, חוק אסח"א מעניק הטבות מס בצורת פטור ממע"מ עסקאות, הנחות או מע"מ בשיעור אפס, וכל מי שחפץ להנות מכך, עליו להקפיד למלא אחר הוראות החוק המדוקדקות, אשר נקבעו במטרה להבטיח את קיומה של תכלית החוק - מתן תשתית תחרותית לעסקים המקומיים בשוק הבינלאומי, תוך יצירת מנגנוני פיקוח קפדניים - על מנת שלא לסכל את התכלית האמורה.

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

מיסוי בינלאומי: תושבות בתהליך - כשהביטוח הלאומי פוגש את מס הכנסה

בחודש אוגוסט ניתן פסק דינו של בית הדין הארצי לעבודה בעניין **המוסד לביטוח לאומי נ' גיא דניאל זנדר ושרון נקר** (עב"ל 44371-06-25), במסגרתו התקבל ערעור המוסד לביטוח לאומי ונקבע כי בני זוג שעברו להתגורר ולעבוד באירלנד לא השלימו בשנת 2019 את ניתוק תושבותם מישראל.

פסק הדין עוסק אמנם בתושבות לצורכי ביטוח לאומי, אך נשען במידה רבה על עקרונות ופסיקה המוכרים לנו מעולם התושבות לצורכי מס הכנסה, ובפרט על התפיסה שלפיה שינוי תושבות אינו בהכרח אירוע חד-פעמי אלא תהליך המתגבש על פני ציר הזמן. דווקא הדמיון בין שני התחומים מחדד גם את ההבדלים ביניהם - ובעיקר את משמעותה האפשרית של הבחירה לשמר את הזכויות בביטוח הלאומי בתקופת רילוקיישן. בני הזוג עזבו את ישראל במהלך שנת 2018 - בת הזוג באוגוסט ובן הזוג בנובמבר.

הם התפטרו מעבודותיהם בישראל, סיימו את שכירות דירתם ומכרו את רכבו של בן הזוג.

באירלנד עבדו אצל מעסיקים זרים, רכשו דירת מגורים, פתחו חשבונות בנק, שילמו דמי ביטוח מקומיים והחזיקו ביטוח רפואי.

עם יציאתם לחו"ל מילאו דוח רב־שנתי לביטוח הלאומי ונדרשו לשלם דמי ביטוח מינימליים בהתאם להוראות המוסד.

בינואר 2019 הודיע בן הזוג לביטוח הלאומי כי הוא נוסע לחו"ל "לתקופה בלתי מוגבלת", אך ביקש "לשמר את הזכויות ולשלם דמי ביטוח".

וכך נעשה - שולמו דמי ביטוח מינימליים.

בדיווח למס הכנסה בגין שנת 2019 התנהלו בני הזוג כתושבי ישראל:

הם דיווחו על הכנסת החוץ ודרשו את נקודות הזיכוי המגיעות לתושב ישראל.

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

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

במרץ 2021 דרש מהם הביטוח הלאומי תוספת דמי ביטוח של כ- 80 אלף ש"ח בגין הכנסת עבודה בחו"ל. רק לאחר קבלת הדרישה ביקשו לבטל למפרע את תושבותם בביטוח הלאומי לשנים 2019 - 2020, ובהמשך תיקנו גם את הדיווח למס הכנסה וטענו לתושבות חוץ.

הרקע למחלוקת הוא הפער שבין תשלום המינימום שנדרש בתחילת הדרך - בסדר גודל של כ- 3,000 ש"ח לשנה - לבין חיוב של עשרות אלפי שקלים לפי ההכנסה.

בעקבות הדיווח למס הכנסה כתושבי ישראל הועברו השומות לביטוח הלאומי, ועל בסיסן נדרשה תוספת התשלום.

בית הדין האזורי קיבל את עמדת בני הזוג. הוא קבע כי הן בהיבט האובייקטיבי והן בהיבט הסובייקטיבי מרכז חייהם עבר לאירלנד, וכי המשך תשלום דמי הביטוח בישראל הוא אמנם זיקה לישראל, אך אין בו כשלעצמו כדי לגבור על מכלול הזיקות האחרות שהצביעו על השתקעות בחו"ל.

בית הדין הארצי טרף את הקלפים והפך את התוצאה, אף שקיבל את קביעותיו העובדתיות של בית הדין האזורי. השינוי לא היה אפוא בעובדות, אלא **במשקל שניתן להן**. בית הדין חזר על מבחן מרכז החיים ומירב הזיקות, הכולל פן אובייקטיבי ופן סובייקטיבי. ניתן משקל רב לפן האובייקטיבי, אולם בית הדין קבע כי בתקופה בה שינוי מרכז החיים בהתהוות, עולה משקלו של הפן הסובייקטיבי - ובכלל זה האופן בו בחר המבוטח להגדיר את יחסיו מול המוסד.

בהקשר זה חשוב להבחין בין **משך ההיעדרות כנתון ראייתי** לבין תנאי לניתוק תושבות.

מי שמבקש לנתק את תושבותו עם יציאתו לחו"ל אינו נדרש על ידי המוסד להשלים תקופת היעדרות מינימלית כתנאי לניתוק.

התושבות נבחנת לפי מרכז החיים, ואין כלל זמן קבוע הקובע מתי היא מתנתקת. בפסק הדין, לעומת זאת, משך השהייה בחו"ל שימש נתון לבחינת השאלה אם העברת מרכז החיים אכן הושלמה בנסיבות המקרה, ולא דרישת סף כללית לניתוק.

במקרה הנדון חלפה כשנה וחצי בלבד ממועד יציאתו של בן הזוג לאירלנד ועד פרוץ מגפת הקורונה במרץ 2020. בית הדין מגדיר את משך הזמן הקצר כ"נתון הראשון" המחזק את מסקנתו. למרות שבמהלך אותה תקופה בני הזוג רכשו דירה, עבדו בחו"ל, שילמו שם דמי ביטוח, פתחו חשבון בנק והחזיקו ביטוח בריאות מקומי - זיקות שבית הדין מכיר בכך שאינן מבוטלות. העובדה שבמהלך שנת 2020 הם בחנו גם מעבר אפשרי לאנגליה שימשה חיזוק נוסף למסקנה כי מהלך ההגירה טרם הבשיל לכדי ניתוק מלא.

על הרקע הזה ניתן להבין את המשקל הרב שניתן להתנהלותם הדקלרטיבית. בני הזוג ביקשו במפורש לשמר את זכויותיהם בביטוח הלאומי, שילמו דמי ביטוח, ובמקביל דיווחו למס הכנסה כתושבי ישראל. בית הדין מבהיר כי "לא עצם תשלום דמי הביטוח מלמד על תושבות, אלא אומד הדעת הנלמד ממנו על הכוונה לשמר את התושבות." כלומר, התשלום אינו חזקה עצמאית לתושבות; כוחו נובע מהמשמעות שבית הדין מייחס לו בנסיבות המסוימות - תקופת חוץ קצרה יחסית, שבה ההגירה עדיין בהתהוות.

יש להבחין בין בקשה לניתוק תושבות עם היציאה לחו"ל לבין בחירה לשמר אותה בתקופת השהייה בחו"ל. לאחר כחמש שנות היעדרות המוסד נוטה לנתק את התושבות; עם זאת, אין מדובר בתקופת המתנה הנדרשת ממי שמבקש לנתק את תושבותו מלכתחילה, ואף לא ב-כלל המחליף את מבחן מרכז החיים.

במקרה הנדון בני הזוג ביקשו לשמור על תושבותם ועל הזכויות הנלוות לה, ורק לאחר דרישת תוספת דמי הביטוח ביקשו ניתוק למפרע.

הבחנה זו חיונית להבנת המשקל שנתן בית הדין להצהרותיהם.

נקודה נוספת נוגעת לחזרת בני הזוג לישראל בעקבות הקורונה. בית הדין קיבל כי חזרתם הייתה בעקבות המגפה ומתוך דאגה להורי בת הזוג, אך נתן משקל לתקופת השהייה הקצרה בחו"ל שהתבררה בדיעבד, כחלק ממכלול הנסיבות שהוביל למסקנה כי ניתוק התושבות לא הושלם.

בני הזוג הפנו, לפס"ד צור, בו הוכר ניתוק תושבות לצורכי מס הכנסה לתקופה של שנתיים בלבד, וכן להלכת אריה גונן, שעסק במבחן מרכז החיים - בו הודגש כי שאלת התושבות מוכרעת על פי מכלול הזיקות האובייקטיביות והסובייקטיביות בתקופה

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

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

הנבחנת, ולא רק על פי נקודת הסיום הידועה בדיעבד. אף שגונן חזר לישראל ובכך לא השלים ניתוק קבוע ורציף, עצם החזרה לא שללה את האפשרות שבתקופה שקדמה לה מרכז חייו היה מחוץ לישראל. מכאן טענו בני הזוג כי שינוי נסיבות מאוחר ותהליך חזרה לישראל אינם שוללים את התושבות הזרה בתקופה שקדמה, וכי העובדה שמאוחר יותר "התהפך הגלגל" אינה אמורה לשנות בדיעבד את מעמדם בתקופת השהייה באירלנד.

הנחיות ה- OECD בעקבות משבר הקורונה (אמנם בהקשר של אמנות מס) הדגישו כי שהייה זמנית וחריגה במדינה בשל מגבלות הקורונה אינה אמורה לשנות את תושבותו האמנתית של אדם, ויש לבוחנה על פני תקופה המשקפת את שגרת חייו ולא עפ"י תקופת השיבוש (תושבות בזמן קורונה, ראו מבזקנו מס' 950).

פסק הדין מחדד את היחסים שבין שומת מס הכנסה לבין חיוב בדמי ביטוח, וחשוב להפריד בין שתי שאלות. שאלת התושבות בביטוח הלאומי היא שאלה שהמוסד מוסמך להכריע בה בעצמו, לפי מבחן מרכז החיים. לעומת זאת, כאשר האדם נחשב תושב והשאלה היא מה גובה הכנסתו החייבת בדמי ביטוח, קיימת זיקה מהותית לשומת מס הכנסה.

תשלום דמי הביטוח המינימליים בתחילת השהייה בחו"ל אינו בהכרח משקף את החיוב הסופי.

החיוב בדמי ביטוח של מי שנחשב תושב נעשה בסופו של יום לפי שומת מס הכנסה.

לפיכך, יש להפריד בין התושבות בביטוח הלאומי לבין בסיס ההכנסה לחיוב, ולא לראות בתשלום המינימום אישור לכך שלא תידרש בהמשך תוספת לפי ההכנסה.

נקודת המוצא של דרישת הביטוח הלאומי הייתה הדיווח המקורי למס הכנסה - בני הזוג דיווחו כתושבי ישראל ועל הכנסת החוץ.

לאחר דרישת התשלום שונה הדיווח לתושבי חוץ. התיקון נקלט כשומה עצמית מתוקנת - אך לא נבחן לגופו על ידי פקיד השומה. אין קביעה מהותית של רשות המסים בדבר תושבות חוץ שהביטוח הלאומי בחר להתעלם ממנה; מדובר בשינוי עמדת הנישומים, ללא הכרעת מס הכנסה.

הפער בין שתי המערכות מקבל ביטוי חד בחלופת ה- "2+2" שבהגדרת "תושב חוץ" בפקודת מס הכנסה. מי ששהה מחוץ לישראל לפחות 183 ימים בכל אחת משתי השנים הראשונות, ומרכז חייו היה מחוץ לישראל גם בשנתיים שלאחריהן, נחשב - בהתקיים התנאים - תושב חוץ כבר מתחילת התקופה.

מי שמבסס את ניתוק תושבותו על חלופה זו מקבל אפוא את הוודאות רק לאחר השלמת ארבע השנים, אך התוצאה לצורכי מס הכנסה חלה רטרואקטיבית.

בביטוח הלאומי אין מנגנון מקביל. אם במהלך אותן שנים המבוטח בחר לשמר את תושבותו, שילם דמי ביטוח ונהנה מכיסוי ביטוחי, הקביעה המאוחרת במס הכנסה כי הוא תושב חוץ מתחילת התקופה אינה מייצרת תיקון מקביל בביטוח הלאומי. משמעות הדבר היא שבאותן שנים יכולים להיגבות דמי ביטוח - לרבות בגין הכנסת החוץ - והתשלומים לא יוחזרו רק משום שלאחר השלמת התקופה הקבועה בפקודה, שונתה התושבות לצורכי מס למפרע. פסק הדין מחדד כי מדובר בשני מסלולים שאינם "חוזרים לאחור" יחד.

לעניין מס הכנסה ולצד מבחן מרכז החיים והדין הפנימי קיימת שכבת הגנה נוספת מכוח האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לאירלנד.

ככל שבני הזוג נחשבו בתקופה הנדונה לתושבי אירלנד לצורכי מס, ובמקביל נטענה כלפיהם תושבות ישראלית, יש להחיל את כללי שובר השוויון שבאמנה. לפי סדר המבחנים, קיומו של בית קבע באירלנד והעדר בית קבע בישראל עשויים להכריע את הכף לטובת תושבות באירלנד.

עובדות המקרה מחזקות טענה זו: לפני המעבר סיימו בני הזוג את שכירות דירתם בישראל ובאירלנד רכשו דירת מגורים.

המסקנה מפסק הדין אינה שכל מי שעובר לחו"ל צריך מייד לנתק את תושבותו בביטוח הלאומי.

להפך: גם בית הדין מכיר בכך שהגירה היא תהליך וכי שימור הזכויות בתקופת המעבר עשוי להיות מהלך טבעי והגיוני. אלא שלבחירה הזו יש משמעות, ובפרט בתקופה הראשונה שבה המעבר טרם התבסס.

לכן, לצד החלטה שקולה בשאלת ניתוק התושבות בביטוח הלאומי, נדרשת גם התנהלות נכונה ועקבית מול מס הכנסה בעת הגשת הדיווחים.

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

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

האופן שבו מוצגת הטענה לניתוק תושבות מכוח הדין הפנימי ומכוח אמנת המס, והמסמכים והעובדות התומכים בה, עשויים להשפיע גם על האינטראקציה עם המוסד לביטוח לאומי.

בסופו של דבר, הבחינה נותרת עובדתית וכל מקרה לגופו. משך השהייה, אופי המעבר, הזיקות שנוצרו בחו"ל, הזיקות שנותרו בישראל וההתנהלות מול הרשויות - כולם חלק מתמונה רחבה.

פסק הדין אינו קובע כי תשלום לביטוח הלאומי שולל ניתוק תושבות, אלא בנסיבות בהן תקופת החוץ קצרה הוא עשוי לקבל משקל משמעותי.

במקרה של רילוקיישן ממושך ומבוסס, אותה פעולה ככל הנראה תקבל משקל כבד לזכות ניתוק תושבות. לכן ההחלטה אם לשמר את התושבות בביטוח הלאומי או לנתקה אינה החלטה אוטומטית, ויש לקבלה לאחר בחינת העובדות והמשמעויות הביטוחיות והמיסויות בתחילת הדרך, תוך דיווח עקבי למס הכנסה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) סאלי חדד גליבטר, לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי ולמומחה ביטוח לאומי חיים חיטמן, ממשרדנו.

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

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