

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

משחק על צד אחד בלבד – הרהורים נוספים על

תושבות מס לצרכי סעיף 11 לפקודה בעקבות

פסק הדין בעניין חסארמה

כיצד פירש בית המשפט העליון את התיבה "תושב" – ביישוב מסוים, אשר מופיעה בסעיף 11 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ביחס למקום מושבם של שחקני כדורגל?

פתח דבר

במסגרת פסק הדין אשר ניתן לאחרונה בעניין **סלאח חסארמה** (ע"א 7719/21) דן בית המשפט העליון בהגדרה "תושב ישוב מסוים" לצרכי הטבות המס מכוח סעיף 11 לפקודה. בתוך שכן, נדרשו השופטים לשאלה האם יש לפרש את הביטוי "מרכז חיים" אשר מופיע בסעיף 11 לפקודה בהקשר להטבות מס על בסיס מקום המגורים, באותו האופן בו מפורש הביטוי בסעיף 1 לפקודה בהקשר של תושבות במישור המיסוי הבינלאומי. קרי האם "מרכז חיים" לצרכי סעיף 1 לפקודה וסעיף 11 לפקודה, חד הוא?

כפי שיפורט להלן, בניגוד לעמדתו של כב' השופט א. שטיין, סברו שופטי דעת הרוב (כב' השופט י. עמית וכב' השופט ח. כבוב) כי הקביעה לעניין מרכז החיים ביישוב מסוים תהא בהתאם לפרמטרים הנדרשים לצורך קביעת התושבות פניסקאלית לצרכי מיסוי בינלאומי.

סעיף 11 לפקודה על קצה המזלג ורקע כללי

סעיף 11 לפקודה מקנה הטבות מס לתושבים של יישובים פריפריה לרבות יישובים השוכנים בסמוך לגבולות עימות בצפון הארץ וסביב רצועת עזה באמצעות מתן זיכוי מס בשיעור מסויים מההכנסה של היחיד המוטב. כך למשל קובע סעיף 11(ב)(2) לפקודה, כדלקמן: "מי שהיה במשך כל שנת המס תושב קרית שמונה או איזור קו עימות דרומי, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 25% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לסכום של 197,400 שקלים חדשים". "תושב, ביישוב מסוים" מוגדר בתחילת סעיף 11 כ"יחיד שמרכז חייו באותו היישוב".

סעיף 1 לעומתו קובע בהגדרת "תושב ישראל" כי "לגבי יחיד – מי שמרכז חייו בישראל; ולעניין זה יחולו הוראות אלה: (1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין היתר: (א) מקום ביתו הקבוע; (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו; (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע; (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו; (ה) מקום פעילותו באירגונים, איגודים או במוסדות שונים;

(2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל – (א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר; (ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר וסך כל תקופת שהייתו

עמדת שופטי דעת הרוב (כב' השופט י. עמית וכב' השופט ח. כבוב)

שופטי דעת הרוב (להלן: "בית המשפט") סברו כי בעת פירוש של ביטוי יש לשאוף להרמוניה חקיקתית, הגם שיתכן כי ביטוי או מונח אכן יקבלו פירושים שונים באותו החוק. אילו המחוקק היה מעניין ליתן פירוש אחר היה משמיע זאת בריש גלאי.

בתור שכך, לדידם של שופטי הרוב מבחני המשנה למרכז החיים, המעוגנים בסעיף 1 לפקודה לצורך הקביעה אם אדם "תושב" או לאו, יפים גם לצורך בחינת התושבות בהתאם לסעיף 11 לפקודה. יוצא אפוא, ששתיקת המחוקק בסעיף 11 לפקודה אינה מאיינת את בחינת התושבות לפי מבחן מרכז החיים, ובלשון בית המשפט: "עם זאת, בהינתן כי מדובר באותו חיקוק ובאותה סוגיה של מרכז חיים, הרי שהאינדיקציות המפורטות בסעיף 1(א) לפקודה לגבי מרכז חיים של תושב ישראל, יכולות לשמש אותנו, ולו על דרך ההיקש, גם לגבי "יחיד שמרכז חייו באותו יישוב". בשני המקרים, יש לבחון בהיבט האובייקטיבי היכן מצויות מירב הזיקות של הנישום, ובהיבט הסובייקטיבי, מה היתה כוונתו של הנישום והיכן הוא רואה את מרכז חייו (השוו ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 9 (29.12.2005) שם נדונה הוראת סעיף 1 לפקודה). הלכה למעשה, הגם שהדבר לא נאמר במפורש, בית משפט זה אימץ את המבחנים של סעיף 1 לפקודה, גם לצורך בחינת מרכז חיים של תושב ביישוב אשר מזכה בהטבת מס (להלן: יישוב מוטב)

ישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;...". משמעות הדבר היא כי מי שימצא כתושב ישראל על סמך ההגדרה הנ"ל יהיה חייב במס ובחובות דיווח בישראל על בסיס פרסונלי כלל עולמי, בעוד שתושב חוץ, יהיה חייב במס ובחובות דיווח רק הכנסה אשר הופקה או נצמחה בישראל (סעיף 2 לפקודה).

הוראות חוק אלו היו הבסיס לפסק הדין בעניין **חסארמה**.

עניין חסארמה (ע"א 7719/21)

במסגרת פסק הדין בעניין **חסארמה** אוחד הדיון בשלושה הערעורים. במסגרת ע"א 7719/21 ערער מר סאלח חסארמה, שחקן חברת איתורן ספורט קריית שמונה (2001) בע"מ (להלן: "הקבוצה") על דחיית ערעורו לבית המשפט המחוזי ביחס לשומות המס שהוצאו לו עבור השנים 2011-2012. באותו עניין אימץ בית המשפט המחוזי את עמדת פקיד השומה אשר שלל את זכאותו של חסארמה לקבלת הטבות המס מכוח סעיף 11 לפקודה, למרות שהתגורר בקריית שמונה באותן שנות מס. במסגרת ע"א 7722/21 ערערה הקבוצה בנוגע להחלטת בית המשפט המחוזי לדחות את ערעורה ביחס לזכאותם של עובדי הקבוצה לקבלת הטבות מס לפי סעיף 11 לפקודה וביחס לטובות הנאה ממעביד אשר העניקה הקבוצה לעובדיה. במסגרת ע"א 7730/12 נדון ערעורו של מר אחמד עאבד ביחס לקביעתם של פקיד השומה ובית המשפט המחוזי, בדומה לחסארמה, שלא להעניק לו הטבות מס בהתאם למגוריו.

בנוסף, דעת הרוב קבעה כי גם לצורך בחינת מרכז החיים לצרכי סעיף 11 לפקודה יש להשתמש במבחנים האובייקטיביים, הקבועים בסעיף 1 לפקודה, בשינויים המחויבים, תוך התחשבות במקום מגורי המשפחה, מקום העיסוק, מרכז האינטרסים הכלכליים וזיקות חברתיות. זאת, לצד בחינה סובייקטיבית, היכן הנישום תופס את מרכז חייו (ע"א 8234/11) ותוך מתן דגש לעקרון השוויון בין הנישומים.

בהתאמה ולאור התכלית של סעיף 11 לפקודה, בחנה דעת הרוב את מבחן מרכז החיים בהתאם למבחני התושבות לצרכי סעיף 1 לפקודה, אך נתנה משקל שונה לכל מבחן ומבחן. כך, ייחס בית המשפט חשיבות רבה למקום מגוריהם של משפחות המערערים על מנת לבחון אם התכלית התקיימה בעניינם. לגופם של דברים סבר בית המשפט כי "מגוריו של חסארמה בדירה בקרית שמונה, מבלי שנדרש לעסוק כלל בכל הקשור בשכירת יחידת הדיור, אך מעידים על הארעיות של שהותו בקרית שמונה. המדובר בשהות לצרכי עבודה גרידא, לא שהות שיש לראות בה העתקה של מרכז חייו לקרית שמונה, תוך הותרת משפחתו הגרעינית מאחור. דומה כי גם מבחינה סובייקטיבית, חסארמה ראה את בענה כמרכז חייו, שם התגוררה משפחתו המורחבת והגרעינית, ושם בילה בכל יום חופשי ובכל פגרה בסיום העונה. כל אלה מעידים כי שורשיו ומירב זיקותיו נותרו בבענה, ושהותו בקרית שמונה הייתה אך ורק לצרכי עבודתו. התמונה המצטיירת היא שמכלול קשריו

(ע"א 8234/11 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו (6.2.2014))."

כמו כן, דעת הרוב סברה כי תכליתו של סעיף 11 הינה פיזור אוכלוסין ועידוד התיישבות הרחק מהמרכז. לאמור, עמדת בית המשפט מאשרת את פסיקת בית המשפט קמא אשר שם את הדגש על "הגירה אמיתית" לאותו יישוב (בג"ץ 8300/02) וכדברי בית המשפט: "תכלית ראויה של סעיף 11 לפקודה, היא פיזור אוכלוסין, עידוד התיישבות באזורי ספר או באיזורים מרוחקים מהמרכז, ובאופן כללי, חיזוק היישובים המזכים בהטבת מס. כל זאת, בדרך של עידוד "הגירה" לאותם יישובים, על מנת להגדיל את מספר התושבים ועל מנת לתרום לפיתוחם הכלכלי-חברתי".

על רקע האמור דעת הרוב ממשיכה וקובעת כי ההטבה תינתן למי שמתגורר בפועל ביישוב המוטב ומנהל שם את מרכז חייו, ללא קשר להיקף תרומתו לפיתוח היישוב ובניגוד לדעת המיעוט של השופט א. שטיין ובלשון בית המשפט העליון: "בבואנו לבחון מרכז חיים, אין להבחין בין תושב תורם לתושב נתרם, בין מי שתרומתו לפיתוח היישוב היא גבוהה למי שתרומתו היא אפסית או זניחה. קשה להלום כי לצורך קביעת "מרכז חיים" נתחיל להשוות בין תרומתו הסגולית ליישוב של רקטור מכללה, לבין תרומתו הסגולית ליישוב של בעלת מינימרקט או של פלונית שמוצאת את פרנסתה כעוזרת בית בבתי התושבים ביישוב. ההבחנה שמציע חברי אינה שוויונית, אינה אובייקטיבית והיא גם קשה ליישום".

לאור ההבחנה בין הרובד הלשוני של הסעיפים פנה כב' השופט א. שטיין בחיפוש אחר התכליות החברתיות של סעיף 11 לפקודה ומצא אף הוא כי מדובר ב-" עידוד האוכלוסייה להתיישב ולקבוע מרכז חיים בישובים המזכים בהטבת המס, וזאת על מנת, בין היתר, לעבות את האוכלוסייה באותם ישובים לצורך מימוש אינטרסים ביטחוניים ולאומיים וכן לקדם את פיתוחם הכלכלי והחברתי של יישובים אלו."

לאורה של התכלית האמורה סבור כבוד השופט א. שטיין, כי יש ליתן לתרומה ליישוב משקל סגולי בהשוואה לשאר הנתונים והזיקות הרלבנטיות. כך, ככל שתרומה זו עולה, זיקתו של הנישום ליישוב הולכת ומתהדקת עד כדי הפיכת היישוב למרכז חיו. לשיטתו, יכול להיות נישום אחד המתגורר ביישוב מוטב אשר עובד במוסד ציבורי ותורם להתפתחותו של היישוב הן מבחינה כלכלית והן מבחינה חברתית ולעומתו יהיה נישום אשר עובד מביתו עבור חברה הממוקמת במרכז הארץ, במקרה זה "ייתכן שנגיע למסקנה כי הנישום המועסק במוסד אשר תורם לקריית שמונה יוכר כתושב העיר לעניינו של סעיף 11 לפקודה, בעוד שהנישום האחר לא יקבל הכרה זו ולא ימצא זכאי להטבת יישוב מוטב."

דעת הרוב לא קיבלה כאמור עמדה זו בטענה כי אם נלך בדרכו הפרשנית של השופט א. שטיין, הרי שנוכל להגיע למצב אבסורד לפיו אדם אשר עובד ביישוב מוטב מבוקר ועד ערב ואשר אין חולק לתרומתו לפיתוח היישוב, יהיה זכאי להטבות המס על אף שהוא מתגורר בישוב סמוך.

המשפחתיים והחברתיים של חסארמה היו ונתרו בכפר בענה, ושם מרכז חיו. לאור האמור לעיל, לאור התשתית העובדתית הדלה שהניח חסארמה בפני בית המשפט, אני סבור כי הוא לא עמד כלל בנטל להוכיח כי בתקופה שבה שיחק בקבוצה העתיק את מרכז חיו לקרית שמונה."

בעניין ערעורו של מר מוחמד עאבד (ע"א 7730/21) ולאור התשתית העובדתית שהונחה בפניו הגיע בית המשפט למסקנה כי לכל היותר ניהל מר עבאד מרכז חיים כפול. בהתחשב בתכלית ונוכח היותו של סעיף 11 לפקודה חריג למיסוי היחיד, הרי שאין בכך דיו וההטבה נשללה ממנו. קרי, היא שמורה למי שמרכז חיו הוא ביישוב המוטב בלבד.

עמדתו של כב' השופט א. שטיין (דעת מיעוט)

בניגוד לעמדתה של דעת הרוב, עמדתו של כב' השופט א. שטיין הייתה כי אין ליתן למונחים "תושב" לצרכי סעיף 1 לפקודה ו"תושב" לצרכי סעיף 11 לפקודה פרשנות זהה. ובלשונו "כוונתי לכך שהמבחן של "מרכז החיים" יוחל באופן שונה בגדרו של סעיף 1 לפקודה, מזה, ובמסגרתו של סעיף 11 לפקודה, מזה; כך שיייתכן שתחת אותן נסיבות אדם מסוים יוגדר כ"תושב ישראל" למטרות מס כלליות, אולם לא כ"תושב ביישוב מסוים" לעניין ההטבה על פי סעיף 11 לפקודה - וכן להיפך. שונות זו נובעת מההבדל בין "תושב ישראל" לעניין תושבות פסיקאלית כללית של הנישום, לבין "תושב יישוב מסוים" לעניין זכאותו של אדם להטבת מס בגין מגוריו ביישוב ספר או ביישוב מוטב אחר."

למבחנים אשר נקבעו ביחס לבחינת תושבות פסיקאלית, תוך מתן משקל שונה בין מבחני המשנה של מרכז החיים.

סיכום והרהורים נוספים

ברשימה זו עמדנו על קביעתו של בית המשפט העליון ביחס למונח תושב לצרכי סעיף 11 לפקודה. ראינו כי שופטי הרוב ביססו את ההלכה כי יש ללמוד על המונח "מרכז החיים" בסעיף 11 לפקודה על דרך של היקש מסעיף 1 לפקודה על מנת לשמור על הרמוניה חקיקתית, בהתאמות מסוימות. נדמה כי התאמות אלו נותנות דגש ומבכרות את מקום המגורים של המשפחה הקרובה של היחיד ואת המקום בו הוא מבלה בזמנו הפנוי, על פני זיקות כלכליות ועסקיות. יחד עם זאת, ככל שהמרחק הפיזי בין הנישום לבין משפחתו הקרובה גדל, כך ניתן לטעון ביתר שאת, לצד בחינתם של המבחנים הנוספים למבחן מרכז החיים, כי לנישום נוצר מרכז חיים חדש במנותק ממרכז החיים של בני משפחתו ("פיצול תא משפחתי"). מסקנה זו יפה בעיקר במישור המיסוי הבינלאומי ביחס לסעיף 1 לפקודה, אך עשויה לחול בנסיבות מסוימות גם בהקשר לסעיף 11 לפקודה. במישור המיסוי הבינלאומי בתי המשפט אישרו מצב של "פיצול תא משפחתי" בעניין ספיר (ע"א 4862/13) ועניין לדרמן (ע"מ 19-01-41182). במישור סעיף 11 לפקודה, החיל בית המשפט המחוזי בעניין צייגר (עמ"ה 517/04) את הוראות סעיף 11 לפקודה על תושב אילת שבני משפחתו הקרובה עברו להתגורר ברעננה. מזכיר כי בעניין

באופן ספציפי יותר בחן כב' השופט א. שטיין את מרכז חייו של כדורגלן והגיע למסקנה שכדורגלן מקצועי מחויב למסגרת קבוצתית ומחויב לשמור על כושר גופני גובה, תזונה נכונה שלעיתים מוכתבת על ידי הקבוצה וחוסן נפשי גדול בהתמודדות מול שחקנים של אותו קבוצה וקבוצות אחרות. מחויבות זו, לדעת כב' השופט א. שטיין, מבססת את מרכז חייו ככל שהוא מתגורר בעיר בה שוכנת הקבוצה, וזאת ללא קשר לשאלה היכן משפחתו של הכדורגלן מתגוררת.

על כן, דעתנו הייתה "כי במקרה בו שחקן הכדורגל המקצועני מתגורר בפועל בעיר בה שוכנת קבוצתו במשך תקופת המשחקים והאימונים, רובה ככולה, קמה חזקה לפיה עיר זו היא "מרכז חייו" של השחקן. על-מנת לסתור חזקה זו, על פקיד השומה להצביע על זיקות משמעותיות ביותר של השחקן למקום אחר."

דעת הרוב דחתה גם עמדה זו, כאשר לדידה בחינת מרכז חיים ביחס לשחקן כדורגלן מקצועני אינה יכולה להיות שונה מהבחינה ביחס למקצועות אחרים זאת "מאחר שמדובר בהטבת מס, הרי שככל חריג, יש לפרשה באופן דווקני, כדי לשמור על עקרון השוויון ביחס לנישומים אחרים."

לסיכום, דרך הילוכו של כב' השופט א. שטיין לא השתרשה כהלכה מחייבת לניתוח המונח "תושב" סעיף 11 לצרכי הפקודה ודווקא שופטי דעת הרוב, אשר הלכו בתלם ההרמוניה החקיקתית, הגיעו למסקנה לפיה מרכז החיים של הנישום ייבחן בהתאם

פינק, (משפטן) איציק אירים ויועץ המשרד רו"ח אפי לבקוביץ.
הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.
אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.
כלל ההדגשות בציטוטים שבמסמך נעשו על ידי כותבי המאמר ואינם מופיעים במקור.

חסארמה התגורר הנישום במרחק נסיעה של שעה ממקום מגוריה של בני משפחתו הקרובה.

כמו כן, ראינו כי עמדת המיעוט על הגיונה לפיה ככל שתרומתך גדולה יותר לאותו יישוב הרי שהינך זכאי להטבת המס בסעיף 11 לפקודה, נדחתה על ידי דעת הרוב, אשר משקיפה על תרומה זו כעוד פרמטר במבחן מרכז החיים ומחפשת לראות "הגירה אמיתית", נוכח תכליתו של סעיף 11 לפיזור האוכלוסין. דהיינו, ככל שהתא המשפחתי העביר את מרכז חייו ליישוב מוטב הרי שיהיה זכאי להטבת המס. ועדיין נשאלת השאלה מהו הדין במקרי ביניים, בהם למשל מדובר ביחיד אשר מתגורר מחצית השנה ביישוב המוטב ובמחצית האחרת, מטייל במקומות שונים בארץ ומחוצה לה. דוגמה נוספת היא מצב בו זוג הורים לילדים בגירים עוזבים את ביתם בכדי לנהל עסק ביישוב מוטב. ביתם הקודם נותר לשם מגורי הילדים הבגירים ואילו ההורים מגיעים לעיתים לביקורים. דעת הרוב בעניין **חסארמה** קבעה אומנם כי יש לבחון את התושבות לצרכי סעיף 11 לפקודה בצורה אובייקטיבית על בסיס נסיבותיו של אותו נישום באופן בו יוגשם עיקרון השוויון. ואולם, ספק אם עקרונות אלו מסייעים בהכרח להקטין את חוסר הודאות הקיים בדוגמאות המוזכרות ובמקרים נוספים ביחס לשאלת עצם הזכאות להטבות המס הגלומות בסעיף.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות- צוות המשרד: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הילר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון