

[חוזר לקוחות מס' 10/2018](#)

הנדון: פעם תושב תמיד תושב - בית המשפט מקשה על ניתוק תושבות ומכריז: פוקר איננו משחק מזל אלא משלח- יד

בשבוע שעבר נדחה בבית המשפט העליון ערעורו של רפי אמית, שחקן פוקר מקצועי, בעניין מיסוי רווחיו ממשחקי פוקר ברחבי העולם. במוקד פסק הדין עמדו שתי סוגיות מרכזיות:

- הראשונה עסקה בשאלה אם רפי היה תושב ישראל. זאת, משום שבהעדר תושבות ישראלית, גם הכנסותיו ממשחקי הפוקר לא יהיו חייבות במס ישראלי (שכן הופקו מחוץ לישראל).
- השנייה עסקה בשאלת סיווג הכנסותיו אלו- האם כהכנסה ממשלח יד (לפי 21) לפקודה) או כהכנסה מהימורים (לפי 2א לפקודה), כאשר המס על הכנסות מהימורים – 25% בשנת המס הרלוונטית - נמוך משמעותית מאחוז המס השולי - עד כ-44% באותה שנה.

בשתי הסוגיות קבע בית המשפט העליון הלכות חדשות, תקדימיות ואף מפתיעות, ולכן נסקור כל היבט בנפרד.

תושבות לצרכי מס

בעניין זה עלתה השאלה האם רפי, אשר בשנה הרלוונטית לשומה היה רווק אשר שהה בישראל רק **30 ימים** ומבלי שיש לו בית קבע בישראל, הינו תושב ישראל לעניין מס הכנסה ומשכך חייב במס על כלל הכנסותיו מישראל ומחוצה לה.

זכיר, תושב ישראל לעניין מס הכנסה הוא "מי שמרכז חייו בישראל", מבחן הנקבע על-פי פרמטרים רבים כגון: מקום בית הקבע, מקום מגורי המשפחה, מקום העבודה, מקום האינטרסים הכלכליים והחברתיים ועוד. כמו כן, בפקודה נקבעו שתי חזקות כמותיות (183 ימים בשנה ומעלה או 425 ימים ומעלה ב-3 שנים), כאשר בהתקיים אחת מהן, חזקה שמרכז חייו בישראל (להלן: "**חזקות הימים**"). החזקות האמורות ניתנות לסתירה הן על-ידי הנישום והן על-ידי מס הכנסה.

בית המשפט העליון פסק כי על אף שרפי שהה בישראל בשנת המס הרלוונטית רק 30 ימים, הוא עדיין יחשב כ"תושב ישראל", וזאת על אף שחזקות הימים לא התקיימו והעובדה שקשה להצביע על "בית קבע" או זיקות לישראל עקב אורח חייו של רפי, אשר נע ונד בעולם. בכך אימץ את פסיקת בית המשפט המחוזי (השופט קירש) לפיה העובדה שרפי העביר את סכומי הזכייה לחשבון בנק בישראל ולא היה תושב מדינה כלשהי לצרכי מס, מצביעים על תושבות בישראל גם בהעדר נוכחות פיזית.

פסיקת בית המשפט לא הסתפקה בכך וקבעה באופן תקדימי כי כאשר מדובר באזרח ישראל אשר נולד וגדל בישראל, נקודת המוצא היא שהוא נותר תושב ישראל גם אם הוא שוהה פרקי זמן ממושכים מחוץ לישראל. השופט מזוז אף מצוין כי שהות בחו"ל לצרכי לימודים אקדמיים או אף עבודה (!) או נציגות מסחרית אינה מצביעה בהכרח על כוונה לנתק תושבות מישראל בהעדר אינדיקציה ברורה לעשות כן. למיטב הכרתנו אין לדברים אלו כל תקדים או עיגון בחקיקה, ואולם מכיוון שמדובר בפסיקה של בית המשפט העליון יש לערוך חשיבה מחודשת על ניתוח מקום התושבות של יחידים. זאת ועוד, דומה כי לדברים אלו יש גם השפעה במצב ההפוך – של תושבי חוץ ואזרחי מדינות חוץ השוהים בישראל תקופות ארוכות – וניתן לטעון, כי בהעדר אינדיקציה ברורה לכוונה להשתקע בישראל, לא יהפכו לתושבי ישראל.

באשר לשאלה התיאורטית אם ניתן להיות "חסר תושבות", קרי – אדם שאינו תושב לצרכי מדינה כלשהי לצרכי מס - בית המשפט הבהיר כי הדבר יתכן רק במקרים יחידים ונדירים. המסקנה היא אפוא כי אישור על תושבות במדינה אחרת לצרכי מס הינו תנאי מכריע וכמעט בלתי עביר על מנת להוכיח שמרכז החיים איננו בישראל.

סיווג הכנסה מהימורים כהכנסה ממשלח-יד

בית המשפט העליון דן גם בשאלה האם הכנסותיו של רפי מהשתתפותו במשחקי פוקר ברחבי העולם תמוסנה כהכנסות מהימורים בשיעור מס של 25% או כהכנסות ממשלח יד בשיעור מס של עד כ-44% בהתאם למדרגות המס.

בית המשפט הכריע כי לאור מיומנותו של רפי, תדירות ההשתתפות במשחקי הפוקר, מיומן הוצאותיו הכלכליות בהתבסס על השתתפותו במשחקי ההימורים מבלי שיש לו עבודה אחרת, הכנסתו מהן תסווגנה כהכנסה ממשלח יד.

לקביעה כי הכנסתו של נישום מהימורים תסווג כהכנסה ממשלח יד ולא כהכנסה מהימורים, יתרונות וחסרונות. כך למשל, בצד היתרונות ניתן למנות את יכולתו של הנישום לדרוש הוצאות כנגד הכנסותיו, האפשרות לקזז הפסדים עסקיים שוטפים ומועברים (כלומר – הפסדים ממשחקי הימורים) כנגד הכנסה זו, וכן האפשרות לקבל זיכוי בגין מס זר ששולם על אותה הכנסה. מנגד, בצד החסרונות זכיר כי שיעור המס על הכנסות ממשלח יד גבוה משמעותית משיעור המס על הכנסות מהימורים וכן כי סיווג הכנסותיו של מהמר כהכנסות ממשלח-יד יביא לחובה לפתיחת תיק במס הכנסה (ואולי גם במע"מ), לניהול ספרים כנדרש בדיון ולדיווחים שנתיים לרשויות.

נדגיש כי בניגוד לקביעה בעניינו של רפי, לפיה רווחים ממשחקי פוקר בנסיבות המקרה יסווגו כהכנסות ממשלח יד, רשות המיסים (מע"מ ומס הכנסה) לא מאפשרת לנישומים לפתוח תיק כאשר תחום העיסוק בו הוא הימורים. המצב שנוצר הוא אבסורד שכן מהצד האחד, בנסיבות מסוימות, ההכנסות מהימורים מסווגות כהכנסות מעסק או ממשלח-יד, ואילו מהצד השני הנישום אינו יכול לפתוח תיק במס הכנסה בתחום העיסוק הזה. עם זאת, קשה לראות נוכח הקביעה המפורשת כיצד תוכל רשות המיסים כיום למנוע ממהמרים מקצועיים לפתוח תיק במס הכנסה ולנצל את הפסדיהם כנגד הכנסות אחרות.

משרדנו עומד לרשותכם כדי לדון בהשלכות פסק הדין התקדימי ובצעדי הערכות כתוצאה ממנו.

לפרטים נוספים ניתן לפנות אל עו"ד **יאר בנימיני** או אל עו"ד **שירן עידה** ממשרדנו.

מטרת מזכר זה הינה להביא לידיעתכם מידע כללי בנושאים שונים. הוראות החוק עצמן מורכבות יותר וכוללות חריגים נוספים. בהתאם, אין ליישם את האמור במזכר זה מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים במשרדנו.

טל. 03-7748888 • פקס. 03-7748889 • דוא"ל. office@yb.tax • אתר. www.ybtax.com • רח' דניאל פריש 3, תל אביב 6473104



בנימיני ושות' | 03-7748888 | Israel

הסר | דווח כספאם

שלח באמצעות תוכנת [ActiveTrail](#)