

## חברים יקרים:

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

להשלמת התמונה, נקבע, כי יחיד מוטב, לא יידרש לדווח על הכנסותיו ונכסיו מחוץ לישראל במהלך תקופת ההטבות.

אלא מאי, שרשות המסים דאגה עם השנים לכרסם בפטורים אלו. לאמור, בשורת פרסומים מקצועיים התוותה הרשות את המונח "פעילות מעורבת", שהינה פעילות שחלקה מבוצע בישראל וחלקה מבוצע מחוץ לישראל. הפרסומים קובעים ביחס לכך, כי חלק ההכנסה שהופק בישראל, לפי ספירת ימים, אינו זכאי לפטור הקבוע בפקודה ליחיד מוטב. יתרה מזאת, הפרסומים קובעים רף מינימום של מספר ימי עבודה מחוץ לישראל על מנת שחלק ההכנסה המופק מחוץ לישראל לא ייכנס לכלל של "הטפל הולך אחרי העיקר" ובהתאם גם הוא ימוסה בישראל.

במקום אחר קבעה רשות המסים, כי פעילות תושב חוזר ותיק בישראל עבור תאגידים זרים, מקימה לתאגידים הזרים מוסד קבע בישראל, כך שלא רק ליחיד קמה חבות במס בישראל מכוח "פעילות מעורבת", אלא שגם לתאגידים הזרים, קמה חבות מס נפרדת בישראל, כאילו ניהלו עסק בישראל.

מובן, כי פרשנות זו של רשות המסים מנוגדת לדעתנו, לתכלית החקיקה של תיקון 168 וטרם עמדה במבחן בתי המשפט. יחד עם זאת, המסר הוא ברור. יחיד מוטב אשר השאיר או הקים עסק פעיל מחוץ לישראל, אשר דורש את מעורבותו מישראל, עלול לגישת רשות המסים, לשלם מיסים

## מלכודת המס הרטרואקטיבית של תושב חוזר ותיק ועולה חדש בחלוף עשור לתחילת הטבות המס

### המס

לפני כעשור, במסגרת חגיגות ה-60 למדינת ישראל וכחלק מהרצון לעודד עלייה ולהחזיר ישראלים ארצה, תוקנה פקודת מס הכנסה באופן שהורחבו בצורה משמעותית הטבות המס הניתנות במסגרתה לתושב ישראל לראשונה (עולה חדש) ולתושב חוזר ותיק (להלן: "יחידים מוטבים"). נזכיר, כי תושב חוזר ותיק הינו יחיד ששב לישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות. הטבות המס הנ"ל ניתנות ליחידים מוטבים, אשר הגיעו לישראל לאחר 1 בינואר 2007.

אחת מן הטבות המס המרכזיות שנוספו הינה הזכאות לפטור מחבות במס הכנסה **למשך 10 שנים** (להלן: "תקופת ההטבות"), לגבי הכנסות **שהופקו או נצמחו** מחוץ לישראל, בין אם מדובר בהכנסות אקטיביות דוגמת הכנסות מעסק, משלח יד או עבודה ובין אם מדובר בהכנסות פאסיביות, דוגמת הכנסות פיננסיות, שכר דירה וכו'. בנוסף נקבע, כי אם יחיד מוטב מנהל חברות זרות מישראל, הרי שחברות אלו ככלל לא ייחשבו במהלך תקופת ההטבות כתושבות מס בישראל, רק משום שהשליטה על עסקיהן וניהולן מופעלים על ידי היחיד המוטב מישראל. משמע, חברות אלו לא יידרשו לשלם מס בישראל ולא יצטרכו להגיש דוחות מס בישראל, ככל שאין להן הכנסה חייבת בישראל.

להוסיף את סיווגן של עבירות מס חמורות, בהתקיים תנאים מסוימים, כעבירות מקור לעניין החוק לאיסור הלבנת הון.

מכל מקום, לאור חוסר הבהירות בסוגיה, יש לקוות, כי רשות המסים תימנע מהטלת סנקציות אזרחיות ופליליות על אותם יחידים מוטבים. במקביל, רצוי, כי יחידים מוטבים יתכוננו מבעוד מועד לתום תקופת ההטבות, על מנת להקטין את חשיפות המס בישראל לא רק בשנים שלאחר תקופת ההטבות, אלא גם בשנים שחסו לכאורה עד כה במסגרתה. במקרים מתאימים ניתן לשקול פנייה לגילוי מרצון להסדרת הסוגיה הן במישור האזרחי והן במישור הפלילי, כל עוד ניתן לעשות כן עד סוף שנת המס 2016.

**נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד רפאל בוסידיאן.**

**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 להתיעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.**

ולדווח בישראל על הכנסותיו ונכסיו, גם במהלך תקופת ההטבות. חשיפה זו מתקיימת לא רק לגבי, אלא גם על גופים ותאגידיים זרים, הנמצאים בבעלותו. הדברים מקבלים משנה תוקף לאור העובדה, כי בתחילת שנת 2017 תסתיים תקופת ההטבות לגבי יחיד מוטב, אשר הגיע לישראל לאחר 1 בינואר 2017. יחידים אלו יידרשו לדווח לראשונה על נכסים והכנסות מחוץ לישראל במסגרת הדוח לשנת המס 2017 והדבר עלול לגרום לכך, שרשות המסים תבקש לערוך ביקורת רטרואקטיבית גם בגין תקופת ההטבות ולדרוש מס בגין תקופה זו. במסגרת בחינה זו רשות המסים עשויה לבדוק גם את מועד העלייה לישראל, אשר במקרים מסוימים כלל אינו ברור. כך למשל יכולה לקום שאלה אם היחיד זכאי בכלל להיות יחיד מוטב, בפרט אם הגיע לישראל לפני 1 בינואר 2007. מאליו ברור, כי מועד העלייה משפיע במישרין על תחילת תקופת ההטבות ומכאן חשיבותו גם לגבי יחיד מוטב שהגיע לישראל לאחר מועד זה. שאלה זו הופכת להיות מורכבת, ככל שהיחיד ו/או משפחתו שהו בישראל לפני מועד העלייה הרשמי.

כן נזכיר, כי הפטור מדיווח אינו חל בהקשר לבנקים. הללו הפכו בשנים האחרונות, בהשראת המגמה הכלל עולמית ובהוראת הפיקוח על הבנקים לשומרי הסף של כניסת כספים לישראל. בתור שכך הם בוחנים את מקור הכספים הנכנסים לישראל, גם במקרה של יחיד מוטב, אשר בנוסף לכך נדרש על ידם, למלא מיני הצהרות על נאותות הדיווח ותשלום המס במדינת התושבות/ האזרחות האחרת. לכך יש