

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

היבטי מיסוי בתום תקופת הפטור לעולה חדש ו"תושב חוזר ותיק" מיסוי חברות שקופות ומיסוי בינלאומי לשכת רואי חשבון

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
1 במרץ 2023

אין באמור במצגת 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 מצגת זו.

נושאי המצגת

- מועד עלייה/ חזרה לישראל;
- הטבות מס לתושב חוזר ותיק ותושב ישראל לראשונה על רקע סיום תקופת ההטבות;
- פסיקה רלוונטית – עניין תלמי, עניין ירון מאיר ועניין ספירה;
- דגשים פרקטיים לסיום תקופת הטבות המס;
- סוגיות פרקטיות לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים במיסוי מקרקעין;
- החלטת מיסוי 7701/21;
- עמדות חייבות בדיווח בתום תקופת הטבות המס;

מועד עלייה/חזרה לישראל

מועד עלייה/חזרה לישראל

מהו מועד העלייה/ חזרה לישראל לצרכי מס?

אין הוראה ברורה בפקודה. דבר משפיע ישירות על עצם הזכאות להטבות מס (2007) ועל מועד תחילת הטבות המס וסיומן.

עמדת רשות המסים בחוזר 1/2011 שכותרתו "קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל":

על מנת ליצור וודאות ובהירות בשאלות הנוגעות למועד שבו הפך יחיד לתושב ישראל (לעניין ההגדרה המהותית), להלן יפורטו התנאים שבהתקיימם יש לראות את היחיד כמי שהעביר את מרכז חייו לישראל. המועד יהיה המוקדם מבין המועדים המפורטים בחלופות להלן:

חלופה ראשונה: לגבי יחיד שאינו בעל משפחה שיש לו בית בישראל, בין אם הוא בבעלותו ובין אם שכור על ידו או שיש לו רשות להשתמש בו (להלן: "בית קבע"), החל מהמועד בו הבית משמש למגוריו. לעניין זה, יש לראות ביום בו החלה תקופת מגורים מהותית, כמועד בו החל בית הקבע לשמש למגורי היחיד. יצוין, כי תקופת מגורים מהותית יכולה להיות גם תקופה הקצרה (גם אם באופן משמעותי) מ-183 ימים בשנת מס אם למשל היא מתקיימת במשך מספר שנים ברציפות.

מועד עלייה/חזרה לישראל

עמדת רשות המסים בחוזר 1/2011 (המשך):

- **חלופה שנייה - לגבי יחיד בעל משפחה שיש, לו או למשפחתו, בית קבע בישראל הזמין לשימוש האישי, והמשפחה נמצאת עם היחיד בישראל החל מהמועד בו הבית משמש למגוריהם הקבועים של מי מבני המשפחה.**
- **חלופה שלישית - יום סיווגו כעולה חדש או כתושב חוזר, בהתאם למבחני משרד הקליטה וכפי שמופיע בתעודת עולה חדש או בתעודת תושב חוזר, שהונפקו על ידי משרד הקליטה...**
- **תיתכנה נסיבות... [הקושרות את היחיד לישראל מלבד בית קבע ו/או מקום מגורי המשפחה] וכן האמור בפסקה(א)(2) אותה הגדרה (ההגדרה הכמותית), ויהיה בהן ללמד כי ליחיד ו/או למשפחתו מרכז חיים בישראל, ובמועד מוקדם יותר, גם אם החלופות מפורטות בסעיפים 3.4.1 ו-3.4.2 יצביעו על תוצאה שונה". יישום מבחן מרכז החיים בנסיבות העניין.**
- **החלטת מיסוי 2983/16**
- **פיצול תא משפחתי אגב החזרה לישראל – עניין לדרמן.**

"דחיית מועד ההגעה לישראל" - תקנות היחידים

- הגדרת "תושב ישראל" בפקודה מאפשרת לשר האוצר לקבוע, כי יחידים אשר מרכז החיים מצוי בישראל לא ייחשבו כתושבי ישראל לצרכי מס ולהפך, בהתאמה עשה שר האוצר שימוש בסמכותו והתקין את תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו – 2006 ("תקנות היחידים").

- תקנה 3 לתקנות אלו קובעת, כדלקמן:

"3. יראו יחיד שאינו עולה חדש ושרואים אותו כתושב ישראל כאמור בפסקה (א)(1) ו-(2) להגדרה, כתושב חוץ, אם בחמש שנות המס הקודמות לשנת המס היה תושב חוץ והוא אחד מאלה:

(1) נציג דיפלומטי ...

(2) חייל בצבא מדינה זרה...

(3) יחיד שהגיע לישראל לשם שירות בצבא הגנה לישראל - עד לסיום שירותו הצבאי, אם ביקש שלא להיחשב תושב ישראל;

"דחיית מועד ההגעה לישראל" - תקנות היחידים

(4) סטודנט הלומד בהיקף של חצי תכנית לימודים לפחות - בשלוש השנים הראשונות לשהייתו, בישראל, אם ביקש שלא להיחשב תושב ישראל;

(5) מורה, מרצה או איש מחקר השוהה בישראל במוסד להשכלה גבוהה או במוסד הוראה אחר ומשמש בתפקיד בעבור אותו מוסד - בשלוש השנים הראשונות לשהייתו בישראל;

(6) איש דת ...

(7) חולה המאושפז בבית חולים ...

(8) עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ - בחמש השנים הראשונות לשהותם בישראל. "עולה חדש" מוגדר בתקנות כ"עולה כהגדרתו בסעיף 35(ד) לפקודה";

• "עולה" כהגדרתו בסעיף 35 (ד) לפקודה

• החלטת מיסוי (שלא בהסכם) 4968/16

• החלטת מיסוי 2983/16 – בהסכם.

• מלכודת המס של תוכנית "מסע" וכו'.

עניין לדרמן – פיצול תא משפחתי על רקע חזרה לישראל

ע"מ 41182-01-19 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5 (2021):

עובדות המקרה:

- המערער הינו דירקטור ויועץ מצליח לחברות בתחום ההייטק. הוא נולד בארצות הברית והינו בעל אזרחות אמריקאית וישראלית. בגיל 12 הוא עלה לישראל עם משפחתו.
- בשנת 1990 שב לארצות הברית לטובת לימודי תואר שני במנהל עסקים בסטנפורד. במהלך תקופת לימודיו פגש את בת זוגו, גם היא ישראלית לשעבר ונישא לה בשנת 1993.
- המערער ובת זוגו התקשו להיכנס להריון ובשנות ה-90 עברו טיפולי פוריות רבים שנכשלו, בארצות הברית ובישראל.
- כאשר בשנת 1999 הצליחה בת הזוג להיכנס להריון, היא החליטה לעבור את תקופת הריונה בישראל, בין היתר על רקע קשיים בנישואיה למערער.

עניין לדרמן – פיצול תא משפחתי על רקע חזרה לישראל

ע"מ 41182-01-19 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5 (2021):

עובדות המקרה - המשך:

- לאחר מכן, במשך מספר שנים חיו בני הזוג, כך נטען בערעור, בנפרד, כאשר בת הזוג ושני ילדיהם (בנם השני של בני הזוג נולד בישראל בשנת 2002) חיים רוב הזמן בישראל ואילו המערער המשיך להתגורר בארצות הברית לצרכי עבודתו בחברות הייטק אמריקאיות וכיועץ והזרוע האמריקאית של חברת וויקס הישראלית, בתחילה בקליפורניה ולאחר מכן בטקסס.
- בני הזוג העידו כי חלק מהתקופה היו למעשה פרודים וכאשר המערער היה מגיע לבקר את ילדיו בישראל, כלל לא התגורר יחד עם בת הזוג באותו הבית.
- ימי השהייה של המערער בישראל על פני השנים היו כלהלן: שנת 2000 – 111, שנת 2001 – 157, שנת 2002 – 193, שנת 2003 – 115, שנת 2004 – 184, שנת 2005 – 161, שנת 2006 – 154, שנת 2007 – 108, שנת 2008 – 162, שנת 2009 – 254. כ- 154 ימים בממוצע רב שנתי.

עניין לדרמן – פיצול תא משפחתי על רקע חזרה לישראל

ע"מ 41182-01-19 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5 (2021):
עיקרי המחלוקת

- המערער טען שהפך להיות תושב ישראל ובתור שכך תושב חוזר ותיק בשנת המס 2009.
- פקיד השומה טען כי המערער הפך להיות תושב ישראל כבר בשנת 2002 ועל כן לא מגיע לו פטור ממס בגין מכירת מניות וויקס קום מכוח סעיף 97(ב3) לפקודה.

עניין לדרמן – פיצול תא משפחתי על רקע חזרה לישראל

פסק הדין - הערעור התקבל:

בפתח פסק דינו הבהיר כבוד השופט קירש כי על מנת לקבוע מתי שב המערער לישראל יש לאתר את **נקודת המפנה** לאחריה ניתן לזהות שינוי מהותי בחייו של הנישום, באספקטים השונים הנוגעים למרכז חייו ומפורטים במסגרת מבחני התושבות.

"ההכרעה בערעור כרוכה אפוא בבירור עוצמת השתייכותו של המערער לישראל בתקופה הנדונה. יש לאתר את "נקודת המפנה", שלאחריה מירב זיקותיו נמצאו בישראל. וזאת, תוך כדי יישום הקריטריונים המוכרים לקביעת תושבות לצורכי מס".

עניין לדרמן – פיצול תא משפחתי על רקע חזרה לישראל

לאחר בחינת הדברים כאמור, קבע כב' השופט קירש כי:

- **"שגרת חייו של המערער נותרה בעינה, פחות או יותר, עד לשנת 2008. אז חווה לדבריו מספר קשיים שהובילו אותו "לחישוב מסלול מחדש". נקודת התפנית בחיי המערער התבטאה בצעדים מעשיים שנקט (שאינם שנויים במחלוקת), ביניהם: מכירת בית מגוריו בטקסס (ששימש באותה עת כבית הקבע בטקסס); צמצום חלק מעיסוקיו בארה"ב, ומנגד הגברת הפעילות הקשורה לישראל (כאמור, זולת וויקס לא הייתה למערער זיקה עסקית כלשהי לישראל); וכן הצטרפותו לקופת חולים. בשנת 2009 יש גם עלייה ניכרת בזמן שהות המערער בישראל.**
- **בתקופה שקדמה לכך, היו למערער כמה "נקודות יציאה" שבהן יכול היה לנתב את מהלך חייו לישראל (למשל, לאחר סיום עבודתו ב-Aduwa בשנת 2006), אך הוא בחר אחרת.**

עניין לדרמן – פיצול תא משפחתי על רקע חזרה לישראל

לאחר בחינת הדברים כאמור, קבע כב' השופט קירש כי:

- **"בשקילת מקום מרכז החיים של המערער, ראוי להבדיל בין זיקות שנוצרו כתוצאה מבחירתו שלו, לבין כאלו שאינן תלויות רק בו. הבחנה זו מצדיקה לדעתי לייחס משקל לא גבוה למגורי המשפחה בישראל ברציפות משנת 2003, ובפרט בשים לב לכך שילדיו של המערער היו צעירים מאוד"**

- **לפי דעתי, בנסיבות המתוארות, אין מקום לייחס משקל גבוה מדי לכך שנגה וילדיו הקטינים של המערער שבו לגור בישראל. בעיני המשיב, כמוסבר, היה זה שיקול מרכזי."**

עניין בבחנוב – סוף מעשה במחשבה תחילה

ע"מ 61908-01-19 אדוארד בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן (2021)

עובדות המקרה

- מר אדוארד בבחנוב (להלן: "המערער") הוא יהלומן העוסק כעצמאי במסחר ביהלומים בבורסה ליהלומים ברמת-גן, החל משנת 1992. המערער חי ברוסיה בין השנים 2003-2008 ולטענתו נחשב לתושב חוץ בשנים אלו.

עיקרי המחלוקת

- הרקע לערעור הינו מחלוקת בין המערער לפקיד השומה (להלן: "המשיב") בנוגע לשומת מס הכנסה שהוצאה למערער לשנים 2013-2014 ואם באותם שנים המערער היה במעמד של "תושב חוזר ותיק" כמשעמו בס' 14 לפקודה ועל כן הכנסה שנצמחה לו מחוץ לישראל תהיה פטורה ממס לתקופה של עשר שנים.

עניין בבחנוב – סוף מעשה במחשבה תחילה

ע"מ 61908-01-19 אדוארד בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן (2021)
פסק הדין – הערעור נדחה:

- "לאחר שבחנתי את כלל חומר הראיות, הגעתי למסקנה, כי לא ניתן לומר כי למערער לא היה מרכז חיים בישראל בשנים 2004-2008. כפועל יוצא, לא ניתן לראותו כמי שחדל להיות "תושב ישראל", או כמי שהיה ל"תושב חוץ", כהגדרת מונחים אלו בפקודת מס הכנסה, בשנים אלו. "
- "אבקש להדגיש שוב, כי גם אם המערער היה מוכיח כי היה לו מרכז חיים ברוסיה בשנים 2008-2004, לא היה בכך לשלול מינה וביה קיומו של מרכז חיים מקביל בישראל באותן שנים. ודוק, על מנת ליהנות ממעמד מוטב של "תושב חוזר ותיק" (ובענייננו אף ביתר שאת, שכן המערער מבקש להיבנות מהוראת שעה המזכה במעמד המוטב של תושב חוזר ותיק לאחר שהות של חמש שנים בלבד בחו"ל), היה על המערער להוכיח, לא רק קיומו של מרכז חיים ברוסיה אלא גם העדרו של מרכז חיים בישראל. ברם, מחומר הראיות עולה כי המערער לא ניתק את מכלול קשריו בישראל וכי הכף נוטה לכיוון קיומו של מרכז חיים בישראל בשנים האמורות או, למצער, לא ניתן לומר כי המערער הוכיח כי לא היה לו מרכז חיים בישראל".

עניין בבחנוב – סוף מעשה במחשבה תחילה

ע"מ 61908-01-19 אדוארד בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן (2021)

מישור אובייקטיבי איכותי

- המערער המשיך להחזיק רכב בישראל; המשיך לשלם דמי ביטוח לאומי ולקבל קצבאות כתושב ישראל; המשיך את חברותו בקופת חולים בישראל וצרך בה שירותים רפואיים והמשיך להפקיד כספים בקופות גמל. המערער הקפיד לחזור לישראל לחגים ולחופשות וכאשר הגיע לישראל המשיך להתגורר בביתו הקבוע ביחד עם משפחתו. המערער לא העביר מישראל לרוסיה מיטלטלין אישיים וכאשר שב לישראל לא הביא עמו מכולה לחפציו.
- לעניין מקום מגורי המשפחה, אין מחלוקת כי מקום מגוריה של המשפחה נותר בישראל, וכפי שיפורט להלן, המערער המשיך להיות חלק אינטגרלי ומשמעותי מהתא המשפחתי שלו בישראל.

עניין בבחנוב – סוף מעשה במחשבה תחילה

- מקום עסקיו הקבוע של המערער ומקום האינטרסיים הכלכליים שלו נותרו בישראל. כך, המשרד והמלטשה שבבעלותו נמצאים בישראל, ולפי עדותו לא היו משרדים אחרים ברוסיה; את הכסף שקיבל ממכירת היהלומים נהג לשלוח לחשבון הבנק שלו בישראל; בכל ההסכמים העסקיים שערך מסר את כתובתו בישראל; דברי הדואר היו נשלחים עבורו לישראל והוא היה אוסף אותם בביקוריו בארץ; המערער שמר על חברותו בבורסה ליהלומים והעסיק עובדים ישראלים.
- בהקשר זה ראוי להדגיש, כי חשבון הבנק של המערער המשיך להתנהל בישראל. המערער העיד, כי בסמוך למועדי נסיעותיו לרוסיה, הוא נהג למשוך מחשבון הבנק שלו בישראל שטרי כסף בסכומים גבוהים של עשרות אלפי דולרים, על מנת לשלם ברוסיה לספק הרוסי. לו מרכז חייו של המערער היה ברוסיה, סביר להניח שהיה פותח שם חשבון בנק ומושך משם את המזומנים לצורכי פעילותו העסקית ולא היה נזקק לשמר את חשבון הבנק שלו בישראל, תוך שהוא מסתכן בהעברת שטרי כסף בסכומים גדולים בטיסות לרוסיה.
- המערער המשיך את פעילותו בארגונים בישראל. במהלך השנים 2006-2008 תרם המערער בישראל סכומים גבוהים של עשרות אלפי שקלים.

עניין בבחנוב – סוף מעשה במחשבה תחילה

- מן העבר השני, המערער העיד כי ביקוטיה שברוסיה לא היה לו בית קבע, וכי "כל כמה חודשים הייתי מחליף בית". כלומר, גם אם המערער שהה ימים רבים ברוסיה, לא היה לו שם "בית קבע" אלא מגורים זמניים ומתחלפים, וזאת בשונה מבית הקבע שלו בישראל.

מישור כמותי

- בהתאם לרישומי הכניסות והיציאות של המערער, גם בשנים 2005-2008 בהן לא התקיימה לגביו חזקת הימים, הוא נהג להגיע תדיר לישראל, כמעט בכל חודשי השנה, כאשר ממוצע כניסותיו לישראל באותן שנים עמד על לא פחות מ-9.5 כניסות לשנה - נתון המלמד על זיקה הדוקה לישראל (בסתירה לעניין סולר ולדרמן).

עניין בבחנוב – סוף מעשה במחשבה תחילה

מישור סובייקטיבי

- המערער הגיש בזמן אמת דו"חות מס בישראל (לשנים 2003-2008) בהם הצהיר כי הוא תושב ישראל. יובהר כי המערער לא הגיש דו"ח מס בשום מדינה אחרת.
- גם אם לטענת המערער, הגשת דו"חות המס בישראל נעוצה ביעוץ מקצועי לקוי, עדיין ניתן ללמוד מכך, שמבחינה סובייקטיבית, הוא המשיך לראות את עצמו כתושב ישראל, אחרת מדוע שיגיש דו"חות מס בישראל ויצהיר כי הוא תושב ישראל?
- **הדעת איננה נותנת כי מי שעוזב את המדינה ימשיך לשלם לה מס בהתנדבות.** האם המערער היה מקבל את עצת יועצו המקצועי להגיש דו"ח מס במדינה אחרת תוך הצהרה כי הוא תושב שלה? יש להניח כי התשובה לכך היא שלילית, ובכל מקרה המערער היה טורח לברר היטב את פשר הייעוץ קודם להגשת הדו"ח.

חשיבות קבלת הייעוץ בזמן אמת ולא בדיעבד

הטבות מס לתושב חוזר ותיק ותושב ישראל לראשונה על רקע סיום תקופת ההטבות

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - סעיף 14 (א) לפקודה

תכלית חקיקת תיקון 168:

עידוד עלייה לישראל והשבת ישראלים החיים בחו"ל, תוך הסרת חסמי מס משמעותיים.

יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק יהיו פטורים ממס במשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל כאמור, על הכנסותיהם מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3, שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, אלא אם כן ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן;

- חלופת מקום הפקת ההכנסה - על פי רוב הכנסה אקטיבית
- חלופת מקום הנכס המניב – על פי רוב הכנסה פאסיבית

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: סעיף 97(ב)(1) לפקודה

פטור ממס ריווח הון (סעיף 97(ב)(1) לפקודה) -

• "יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), פטור ממס על רווח הון ממכירת נכס שהיה לו מחוץ לישראל, אם מכרו בתוך עשר שנים מהיום שהיה לתושב ישראל. לעניין זה, "נכס" - למעט נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף קטן (א)(5) החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007)."

• תיקון 168 הרחיב את הפטור, ביחס לתושב חוזר ותיק, גם לנכסים מחוץ לישראל, אשר נרכשו לאחר מועד ההגעה/החזרה לישראל של העולה החדש/ התושב החוזר הוותיק, בהתאמה.

• הפטור יחול גם על מכירת מניה של חברה פרטית תושבת ישראל, אשר נרכשה לפני החזרה/ ההגעה לישראל, בכפוף לתנאים של סעיף 97(ב)(3) לפקודה (ראו גם החלטת מיסוי 2545/11).

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - סעיף 134ב לפקודה

פטור מדיווח ומהגשת הצהרת הון (סעיף 134ב לפקודה) -

• "על אף הוראות סעיף 131, יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), לא יהא חייב בהגשת דוח כאמור בסעיף 131, לגבי כל הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור; הוראות סעיף זה לא יחולו על הכנסות שלגביהן ביקש היחיד, לפי הוראות סעיף קטן (א) של סעיף 14, כי לא יחולו הוראות הסעיף הקטן האמור, ולגבי הכנסות שמקורן בנכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5) - החל מיום 1 בינואר 2007."

• בהתאמה, סעיף 135(ב) לפקודה קובע, כי עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים יהיו פטורים מהגשת הצהרת הון על נכסיהם והונם מחוץ לישראל, במשך 10 שנים מיום הפיכתם לתושבי ישראל.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: כרסום ראשון – "פעילות מעורבת"

פטור ממס על הכנסה (המשך):

• בהתאם לעמדת בחוזר 1/2011 לא יינתן פטור מלא מדיווח ומחבות מס להכנסות מפעילות מעורבת.

• "פעילות מעורבת" - במקרים בהם עולה חדש או תושב חוזר ותיק הפיק הכנסות מיגיעה אישית, והכנסות אלו נבעו מפעילות מעורבת שחלקה בוצע בישראל וחלקה מחוץ לישראל (להלן: "פעילות מעורבת"), חלק ההכנסה שהופק בישראל אינו זכאי לפטור הקבוע בסעיף 14(א) לפקודה שכן ההכנסה הופקה בישראל.

• לשם קבלת הפטור על ההכנסות שהופקו מחוץ לישראל, רשאי היחיד לפצל את ההכנסות שנבעו מהפעילות המעורבת לפי יחס מספר ימי עסקים בהם שהה היחיד במהלך השנה מחוץ לישראל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה."

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: כרסום שני – עמדות חייבות בדיווח

- עמדה מס' 13/2016 - יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) ע"י תושב חוזר ותיק או עולה חדש
- (א) הכללים ליצירת מוסד קבע לתאגיד זר, תושב מדינת אמנה, וייחוס רווחים בגין מוסד הקבע לגבי הכנסות שהופקו בישראל, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.
 - (ב) הכללים לייחוס רווחים של תאגיד זר, שאינו תושב מדינת אמנה, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: "מוסד קבע" - עמדות חייבות בדיווח

עמדה מס' 13/2016 - המשך:

"העובדה כי המחוקק מיעט מגדרי חברה תושבת ישראל בסעיף 1 לפקודה, חברה שנשלטת ומנוהלת מישראל בידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או בידי תושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות, אינה גורעת מן האפשרות למסות פעילות שהתבצעה בישראל והכנסות שהופקו בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק עבור החברה הזרה כאמור".

סעיף 131ה' לפקודה:

"עמדה חייבת בדיווח" - עמדה שמתקיימים בה כל אלה: (1) היא עומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח; (2) יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ₪ באותה שנת מס או על 10 מיליון ₪, במהלך ארבע שנות מס לכל היותר.
חריג: הכנסת הנישום בשנת המס, למעט רווח הון, אינה עולה על 3 מיליון ₪ והוא הפיק רווח הון, אשר אינו עולה על 1.5 מיליון ₪.

החלטת מיסוי 1303/15

החלטת מיסוי 9001/20

הנושא: קביעת מועד תושבות בישראל לראשונה ליחיד וזכאות להטבות בשל כך, ומיסוי שירותים שהעניק היחיד לחברה זרה שבשליטתו לאחר מועד העלייה - החלטת מיסוי בהסכם העובדות העיקריות

- המבקש הינו רווק, נולד בחו"ל בסוף שנות ה-80.
- המבקש הגיע לישראל במהלך חודש אוגוסט 2019 (להלן: "מועד העלייה").
- החל ממועד העלייה, קיים למבקש בית קבע בישראל, הוא שוהה כדרך קבע בישראל, ומרכז חייו בישראל.
- המבקש הינו בעל שליטה בבחירה זרה שהוקמה לפני מועד העלייה העוסקת בתחום הטכנולוגיה הדיגיטלית. לטענת היחיד, עד למועד העלייה המבקש עבד בחברה הזרה אולם לא תוגמל בפועל, ולא היו לו הכנסות כלשהן מהחברה מיום הקמתה. מיום העלייה המשיך המבקש להעניק שירותים לחברה הזרה ללא תגמול.
- בשנים 2015-2017 ביקר היחיד בישראל לעיתים תכופות יותר מאחר והיה בקשר זוגי עם תושבת ישראל. בעת ביקוריו של היחיד בישראל הוא שהה בעיקר בבתי מלון ו/או התארח בבתים של חברים.

החלטת מיסוי 9001/20 - המשך

- בשנת 2015 המבקש שהה 85 ימים, בשנת 2016 המבקש שהה 110 ימים בשנת 2017 המבקש שהה 93 ימים.
- 2019 המבקש שהה 46 ימים בישראל עד למועד העלייה ו- 97 ימים לאחר מכן. שנת 2020 המבקש שהה 231 ימים עד למועד מתן ההחלטה.

עיקרי ההחלטה:

- הבקשה לקביעת מעמד היחיד כ"תושב ישראל לראשונה" ממועד העלייה ולקבלת הטבות שנקבעו במסגרת תיקון 168 לפקודה התקבלה.
- אם היחיד יפסיק את תושבותו במהלך תקופת ההטבות קבלת ההטבות תינתן עד למועד ניתוק התושבות.
- שווי השירותים אותם העניק היחיד לחברה הזרה החל ממועד העלייה הינם הכנסה של היחיד שהופקה ונצמחה בישראל. ככל והיחיד יעניק שירותים לחברות זרות שבשליטתו, במישרין או בעקיפין, הם יינתנו במחיר שוק בהתאם לסעיף 85א לפקודה.
- לא נבחן קיומו של מוסד קבע של החברה הזרה הנובע מפעולותיו של היחיד.

הטבות מס לתושב חוזר ותיק ותושב ישראל לראשונה על רקע סיום תקופת ההטבות – פסיקה רלוונטית

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - "פעילות מעורבת"

עניין תלמי (ע"מ 24557-02-15) (2018)

עובדות:

- המערער נולד בישראל בשנת 1953 ועזב לטובת אנגליה בשנת 1987 בגיל 34. עד לשנת 2004 עסק המערער בפיתוח של מוצרים ונכסים במסגרת עבודתו בקבוצת EMC הבינלאומית.
- הנכסים כללו לטענתו שיטות מימון לרכישת מוצרי החברה באמצעות הסכמי ליסינג, כמו גם שיווק מחדש של אותם מוצרים בתום תקופת הליסינג.
- בשנת 2004 הוגדר תפקידו של המערער כמשווק ומפתח של המודל השיווקי הכלול ב"נכסים" למדינות עם שווקים מתעוררים. בהתאם להסכם שנחתם עם הקבוצה, קיבל המערער, לטענתו, תמורה מהחברה, כנגזרת של ה"נכסים" שפיתח.
- בשנת 2007 חזר לישראל ושימש באותו תפקיד בחמש מדינות ים תיכוניות, כולל ישראל.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - "פעילות מעורבת"

עניין תלמי (ע"מ 24557-02-15) (2018)

טענת המערער:

- טענתו המרכזית של המערער הייתה כי התמורה אותה קיבל מהחברה החל מיום 1.7.2004 ואילך, מהווה נגזרת של ה"נכסים" שפיתח במהלך התקופה בה חי באנגליה. לדבריו, במסגרת תפקידו הרב לאומי אין זיקה בין זמן שהותו בכל אחת מן הטריטוריות עליהן הוא מופקד לתמורה המשולמת לו מהחברה.
- יש להחיל לגביו את מלוא הפטור לתושב חוזר ותיק שבסעיף 14(א) לפקודה לפי שתי החלופות המצויות בו: לפי חלופת מקום הנכס - שכן מקור הכנסותיו מהחברה הוא בנכסים שפיתח המערער עבור החברה בתקופה בה חי מחוץ לישראל, בהיותו תושב אנגליה; לפי חלופת מקום הפקת וצמיחת ההכנסה - הכנסותיו מהחברה בתקופות הרלוונטיות לא היו תלויות בשהותו בטריטוריות השונות.
- לחילופין, ביקש המערער לקבוע את חבות המס על בסיס הייחוס לטריטוריות השונות בהתאם לימי עבודה בישראל.

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - "פעילות מעורבת"

(עניין תלמי (ע"מ 24557-02-15) (2018))

- בית המשפט המחוזי דחה את הערעור בסוגיה זו וקבע כי בהעדר ראיות מתאימות, המערער לא הוכיח קיומו של "נכס" מחוץ לישראל.
- המערער חתם עם הקבוצה על **חוזי עבודה סטנדרטיים**, בהם מעוגנים תנאי עבודה מקובלים: גובה השכר, מקום ביצוע העבודה, זכויות נלוות כגון השתתפות באחזקת רכב, כפיפות לבעל תפקיד בחברה וכדומה.
- גם **ביחס לחלופת מקום הפקת וצמיחת ההכנסה** נמצא כי מרבית השנה בישראל, המערער עובד ממשרדי החברה הישראלית מול לקוחות ישראליים, וכי פעילותו בחו"ל הסתכמה בפגישות עם נציגי הקבוצה בחו"ל, השתלמויות בכנסים וכיוצא בכך.
- **"בהעדר ראיות מצדו של המערער בכל הנוגע לאופן שבו יש לפצל את ההכנסה, בין זו שהופקה מעבודתו בישראל ובין זו שהופקה מעבודתו בחו"ל, איני רואה מקום שלא לאמץ את ה"מפתח האובייקטיבי" בו עשה המשיב שימוש.** המדובר במפתח המתבסס על חלוקת ימי העסקים בהם שהה המערער בחו"ל מתוך סך ימי העסקים בשנות המס נשוא הערעור, כאמור בחוזר מס הכנסה 1/2011".

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - "פעילות מעורבת"

עניין תלמי (ע"מ 24557-02-15) (2018)

"לגישתי, את ההוראה בסעיף 14(א) לפקודה, המתייחסת להכנסות "שמקורן בנכסים מחוץ לישראל" ראוי לפרש באופן רחב, כך שהיא חלה הן על הכנסות פסיביות, והן על הכנסות פירותית אחרות שמקורן בנכסים כאמור. על כן, שיטות עבודה, שיטות מכירה, מוצרים פיננסיים, מנגנונים שונים וכדומה, שפותחו על ידי תושב חוזר בתקופה בה היה בחו"ל, עשויים להיחשב כ"נכסים" לצורך קבלת הפטור לפי סעיף 14(א) לפקודה, ככל ש"נכסים" אלו הינם בבעלות התושב החוזר, או ככל שההכנסה משולמת בזיקה ממשית אליהם. כך, אם מדובר ב"נכס" השייך למעסיק, אשר פותח על ידי התושב החוזר כחלק מעבודתו ותפקידו אצל המעסיק, וזה האחרון מצא לנכון לתת לו תגמול בשל כך, הרי שתגמול זה, ככל שהוא ממשיך להשתלם לידיו של התושב החוזר גם לאחר שובו לישראל, עשוי להיחשב כהכנסה שמקורה בנכס המצוי בחו"ל. הוא הדין במקרה שבו לשם הפקת ההכנסה מ"הנכס", נדרש הנישום לפעילות נוספת לאחר הגיעו לישראל. בנסיבות אלה, אין לומר כי אין כלל ועיקר בידי הנישום "נכס" בחו"ל, אלא כי התוצאה האפשרית היא שיש לפצל את ההכנסה בין זו שמקורה בנכס גופו, ובין זו המופקת בשל הפעילות הנעשית בישראל, באותה מידה שהמשיב עצמו נוהג לפצל את ההכנסה לזו שהופקה בישראל ולזו שהופקה בחו"ל, כגון על בסיס ימי השהייה."

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - "פעילות מעורבת"

עניין תלמי (ע"א 1779/18) (2020) – הערעור לעליון נדחה

• בערעור שהגיש המערער לבית המשפט העליון הוא טען כי יש לראות בחברה כ"נכס" על פי פרשנות סעיף 14(א) לפקודה ולכן על פי חלופת מקום הנכס המניב, הואיל והכנסתו שולמה על ידי החברה, **שפעילותה ובסיסה באנגליה, ואשר העסיקה אותו גם לפני שובו לישראל, יש לראות בהכנסה ככזו אשר נובעת מנכס בחו"ל.**

• את סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה, כנוסחו לאחר תיקון 168, יש לקרוא בשים לב ל"תורת המקור", על פיה מסווגות הכנסות לעניין פקודת מס הכנסה. על כן נדרש, בשלב ראשון, לקבוע מהו המקור אליו יש ליחס הכנסה מסוימת, ולאחר מכן לבחון לאור הכללים החלים ביחס למקור זה האם ההכנסות מכוחו הופקו מחוץ לישראל (עניין אליו מתייחס סעיף 4א לפקודה) או שמקורן בנכס שמחוץ לישראל (עניין אותו יש לבחון לפי טיב מקור ההכנסה בו עסקינן).

הטבות מס - עולה חדש ותושב חוזר ותיק: - "פעילות מעורבת"

עניין תלמי (ע"א 1779/18) (2020) – הערעור לעלין נדחה

• מבחינה מעשית, משמעות מבחן זה הוא שהכנסות אקטיביות, אשר המקור להן הוא מאמץ מתמשך של הנישום (כגון הכנסה מעבודה או מעסק), אינן מהוות כלל הכנסות "שמקורן בנכסים", וממילא חלופת מקום הנכס המניב אינה רלוונטית לגביהן. לעומת זאת, הכנסות פסיביות, הנובעות מרכושו של הנישום ולא ממאמציו, יהיו לרוב כאלה "שמקורן בנכסים", ולפיכך הפטור בגינן יכול להינתן לא רק לפי מקום הפקת ההכנסה, אלא גם לפי מקום הימצא הנכס המניב.

• תכליתו של תיקון 168, ושל הפטור בסעיף 14(א) לפקודה בפרט, היא להשיג את המטרה של 'ניטרליות המעבר', דהיינו למנוע חיוב מס שנוצר רק מהטעם היחיד שהנישום בחר לעלות או לשוב לישראל, כך שההחלטה האם לעבור לישראל או לאו, תהא נטולה השפעות מיסוייות. ודוק, אין מדובר בהקטנת חבות המס שחלה על הנישום עובר לעלייתו לישראל, ועל כן אין מקום להחיל את הפטור על הכנסה שממילא היה משולם בגינה מס לרשויות בישראל גם אלמלא המעבר.

עניין ירון מאיר – יישום הטבות מס תושב חוזר

עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579) (2022)

עובדות

- באותו עניין, עזב המערער את ישראל בחודש מאי 2007 לטובת קניה, וחתם על חוזה עבודה מול חברת Balton CP Limited אשר הינה חברה זרה תושבת בריטניה. בהמשך, בשנת 2008 העתיק המערער את מרכז חיו לטנזניה ועבר לעבוד עבור חברת Tansat (T) LTD. בשנת 2009, התקשר המערער עם שלושה שותפים, תושבים זרים, בעסקה על בסיס זיכיון של אחד השותפים, להפצה באפריקה של סמן כימי לצביעת דלק (להלן: "הסמן").

- לשם הפצת הסמן הקימו המערער והשותפים חברה זרה תושבת BVI בשם GFI Global Projects LTD (להלן: "GGP"), כאשר חלקו של המערער בהון המניות היה **16.33%**. כפי שהוסכם בין בעלי המניות, מאז הקמתה, GGP מחלקת את רווחיה כדיבידנד לבעלי מניותיה בהתאם לחלקם היחסי בהון המניות.

עניין ירון מאיר - עניין ירון מאיר – יישום הטבות מס תושב חוזר

עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579) (המשך)

עובדות

- בחודש מאי 2010 הקימה GGP חברת בת בטנזניה בשם Global Fluids International (T) LTD (להלן: "GFI (T)"). בהמשך, GFI(T) חתמה על הסכם מול ממשלת טנזניה, לסימון דלקים באמצעות הסמן למשך שלוש שנים.
- המערער כיהן כמנכ"ל GFI (T) בתקופה שבין חודש יולי 2010 לבין חודש דצמבר 2011 בתמורה לשכר חודשי של 5,000 דולר. על הכנסותיו ממשכורת כמנכ"ל GFI (T) שילם המערער מס ודמי ביטוח לאומי בטנזניה, כדין תושב טנזניה. בתום שנת 2011, כשנתיים וחצי לפני חזרתו לישראל, סיים המערער את תפקידו כמנכ"ל GFI (T) והחברה העסיקה מנכ"ל מקצועי שאינו מבעלי מניות GGP. לצד עבודתו כמנכ"ל GFI (T), הועסק המערער כעובד שכיר בחברת GGP, במטלות ניהול ואדמיניסטרציה שונות, לרבות ניהול כספים.

עניין מאיר - יישום הטבות מס תושב חוזר

עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579) (המשך)

עובדות

- מאז חזרתו של המערער לארץ ביום 1 ביולי 2013 הגיש המערער לפקיד השומה דיווחים על הכנסותיו, אשר היו בעיקרן הכנסות מדיבידנד שקיבל מחברת **GGP**, ושעליהן ביקש פטור ממס לפי סעיף 14(ג)(1) בפקודת מס הכנסה. בנוסף, בשנים 2015-2016 דיווח המערער על הכנסה ממשכורת בגין עבודה אותה ביצע מביתו עבור חברת **GFI AFRICA LTD**. מול הכנסה זו ביקש המערער לנכות חלק מהוצאות אחזקת הבית.

עניין מאיר – יישום הטבות מס תושב חוזר

עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579) (המשך)

עיקרי המחלוקת – סיווג שונה של הכנסות המערער

- פקיד השומה חשד בדיווחי המערער נוכח הדיווחים על הכנסה מדיבידנד פטור ממס, המסתכמת למספר מיליוני שקלים בכל אחת משנות המס, לעומת הכנסה זעומה ממשכורת, שממנה ביקש המערער לנכות חלק מהוצאות הבית
- בשנת 2016 חקרה היחידה הארצית לשומה את אמיתות דיווחיו של המערער ושלחו לו שאלון בדבר הכנסותיו בארץ ובחו"ל. המערער הגיש את המסמכים הנדרשים וחומר חשבונאי רב ליחידה הארצית לשומה, אך זו נמנעה מלקבוע שומה לפי מיטב השפיטה ומנגד לא אישרה את דוחותיו של המערער.

עניין מאיר – יישום הטבות מס תושב חוזר

עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579) (המשך)
פסק הדין (הערעור התקבל):

- כבוד השופטת יעל ייטב בחנה את טענת הסיווג השונה של ההכנסה מדיבידנד אותה ערך המשיב וציינה כי:
"סיווג התשלומים כדיבידנד על פי הדין הכללי, נלמד מכלל הראיות שהציג המערער, המעידות בראש ובראשונה על כך ש GGP-חילקה לבעלי מניותיה את רווחיה, פרו רטה, וגם על כך שהמערער לא נתן ל GGP-בשנות המס נושא הערעור, שרות כלשהו שבעדו שולמה לו תמורה" [ההדגשה במקור].

עניין מאיר – יישום הטבות מס תושב חוזר

ע"מ 21579-01-20 ירון מאיר נ' פקיד שומה אילת (המשך)

נפסק

משכורת לצד דיבידנד - בית המשפט סבור אף כי ייתכנו מצבים במסגרתם בעלי המניות לא יקבלו שכר דירקטורים או דמי ניהול, חרף תפקידם כדירקטורים, ויסתפקו בחלוקת רווחיה של החברה כדיבידנד בלבד בכובעם כבעלי מניות. ובכלל לדידו, מבחינת הדין הכללי אין כל מניעה שחברה תשלם לבעלי המניות בה תשלום בעד יגיעה אישית לצד תשלומי דיבידנד, ואין בתשלום מסוג אחד כדי לפסול את התשלום מהסוג השני ובלשונו:

"עצם העובדה שלבעל המניות הכנסה מהחברה על פי סעיפים 2(1) או סעיף 2(2) בפקודה, אינה מונעת את האפשרות שיחולק לו דיבידנד, אשר יחוב במס לפי סעיף 2(4) בפקודה. דומה כי בעניין היחס בין סעיפי המקור האמורים, לא תחול "החזקה" שלפיה יסווגו תשלומי דיבידנד לבעלי מניות, שלהם משולמת גם הכנסה לפי סעיפים 2(1) או 2(2) כהכנסה לפי סעיף 2(2) דווקא (או 2(1) לפי העניין), במקום כהכנסה לפי סעיף 2(4) בפקודה.

עניין מאיר – יישום הטבות מס תושב חוזר

עניין מאיר (ע"מ 20-01-21579) (המשך)

התנהלותה של רשות המיסים

- היות והמערער דיווח על הכנסה ממשכורת בגין עבודה המתבצעת בביתו, המפקחת שטיפלה בשומה שלב א' וכן רכז החולייה ההתייצבו בביתו הפרטי של המערער, מבלי לתאם את בואם מראש, בטענה שהגיעו לביקורת בעסק. כבוד השופטת ייטב סברה כי אין לקבל התנהלות זו של רשות המיסים אשר לא עולה בקנה אחד עם תכליות הפטור:
"קשה להימנע מהרושם שתכליתו של הפטור ממס לא נשקלה בענייננו על ידי פקיד השומה, בשעה שננקטו הליכי שומה קיצוניים ושנויים במחלוקת, כגון ביקורת בלתי מתואמת בבית מגוריו [ההדגשה במקור] של המערער, תוך חריגה מסמכות, בניגוד להוראות הפנימיות שבגדרן פועל פקיד השומה"

עניין ספירה – תכנון מס מלאכותי תום תקופת הטבות מס

ע"מ 2995-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3 (2021)

עובדות

- באותו עניין דובר על מערער מהנדס אלקטרוניקה ומחשבים בהשכלתו אשר הועסק עד שנת 1998 על-ידי משרד הבריאות בצרפת ובמסגרת עבודתו היה מעורב בפרויקט לאומי צרפתי שמטרתו להנפיק לכל אזרח צרפתי כרטיס רפואי שיכלול על-גבי שבב זיכרון את המידע הרפואי הרלבנטי לגביו.
- על בסיס מעורבותו בפרויקט האמור, הגה המערער רעיון לפיתוח ממשק ממוחשב בתחום התוכנה. בשנת 1999 רשם המערער בצרפת את הסימן המסחרי "SEPHIRA" (להלן: "הסימן המסחרי") תחת שמו והקים חברה צרפתית בשם SEPHIRA SAS (להלן: "ספירה צרפת")

עניין ספירה - תכנון מס מלאכותי תום תקופת הטבות מס

ע"מ 2995-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

עובדות

- בשנת 2000 החלה ספירה צרפת לשווק את המערכות שלה ובשלב ראשון הן נמכרו לרופאי משפחה בלבד, אך תוך 3 שנים מתחילת שיווק המערכות, התקבלו רישיונות לשיווק המערכות לכל סוגי ההתמחויות הרפואיות.
- **בשנת 2003 עלה המערער מצרפת לישראל ובאותה שנה הוא הקים את המערערת – ספירה ואופק בע"מ (להלן: "המערערת").** בשנים הראשונות לאחר הקמתה, עסקה המערערת בעיקר במתן שירותי פיתוח לחברות קשורות בחו"ל ובהפעלת CALL CENTER. בעת הקמת המערערת, החזיק המערער ב-81% ממניותיה ויתר המניות הוחזקו בידי קרוב.

עניין ספירה - תכנון מס מלאכותי תום תקופת הטבות מס

ע"מ 2995-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

עובדות

- בשנת 2009 חידש המערער את בעלותו על הסימן המסחרי בצרפת.
- ביום 1 ביולי 2011 חתם המערער על הסכם עם המעררת למכירת זכויותיו בסימן המסחרי בתמורה לסכום של 8.4 מיליון אירו, שנקבע בהתאם להערכת שווי שנערכה בסמוך למועד ביצוע העסקה.
- נקבע בהסכם שהתמורה בעד הסימן המסחרי תיפרע בשיעורים, בתשלומים חצי-שנתיים, כאשר כל תשלום חצי-שנתי לא יפחת מ-150,000 אירו.
- בפועל, המעררת העבירה למערער את התמורה בעד רכישת סימן המסחר תוך תקופה של ארבע שנים, כאשר התשלום האחרון הועבר למערער בחודש מאי 2015.

עניין ספירה - תכנון מס מלאכותי תום תקופת הטבות מס

ע"מ 2995-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

עובדות

- נכון ליום 30 ביוני 2011 היה המערער חייב למעררת סך של 5,108,969 ש"ח.
- לאחר רכישת הסימן המסחרי, רשמה המעררת את הסימן המסחרי בספריה כנגד יתרת זכות של המערער בגובה התמורה המוסכמת.
- החוב של המערער כלפי המעררת קוזז כנגד התמורה בעד הסימן המסחרי. הסימן המסחרי סווג בספרי החברה כמוניטין הזכאי לפחת בשיעור 10%. בפועל החברה דרשה הוצאות פחת בגין הסימן המסחרי בשיעור 7% בשנת-המס 2011 ובשיעור 5% בשנות-המס 2012 ו-2013.

עניין ספירה - תכנון מס מלאכותי תום תקופת הטבות מס

ע"מ 2995-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

עובדות

- לאחר שהמערערת רכשה את הסימן המסחרי, היא התקשרה ביום 1.12.2011 בהסכם עם ספירה צרפת, לפיו ספירה צרפת תשלם למערערת תמלוגים בגין השימוש בסימן המסחרי. משך ההסכם הוא 10 שנים וניתנה לספירה צרפת אופציה לחדשו לתקופה של 10 שנים נוספות.
- החל משנת-המס 2011 דרשה המערערת הטבות מס כחברה בעלת מפעל מועדף בהתאם להוראות סעיף 51טז לחוק עידוד השקעות הון (להלן: "חוק העידוד") על הכנסותיה ממתן שירותי מחקר ופיתוח עבור תושב חוץ.

עניין ספירה - תכנון מס מלאכותי תום תקופת הטבות מס

ע"מ 2995-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

השומה שהוצאה למערער -

- המשיב ביטל את רווח ההון ממכירת הסימן המסחרי הפטור ממס בסך של 41,530,440 ש"ח בשנת-המס 2011 ובהתאמה את יתרת הזכות שנרשמה בכרטיסו של המערער בגובה התמורה בפועל.
- **המשיב קבע כי הכנסות התמלוגים שספירה צרפת העבירה למערערת שייכות למערער ומהוות הכנסה בידו מכוח סעיף 2(7) לפקודה וחייבות בשיעור מס שולי.**
- המשיב קבע כי משיכות הכספים של המערער מהמערערת, בשנים 2011–2013, בניכוי הכנסות התמלוגים בגין הסימן המסחרי באותן שנים, מהוות בידי המערער הכנסה ממשכורת החייבת במס מכוח סעיף 2(2) לפקודה בשיעור שולי. לחילופין, קבע המשיב כי סכום המשיכה מהווה בידי המערער הכנסה מדיבידנד החייבת במס מכוח סעיף 2(4) לפקודה.

עניין ספירה - תכנון מס מלאכותי תום תקופת הטבות מס

ע"מ 2995-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

עובדות

- בשומה שהוציא המשיב למערכת, נקבע, כי הכנסותיה ממתן שירותי מחקר ופיתוח בשנות-המס 2011–2013 אינן בתנאי שוק וכי ההכנסה החייבת העולה על הרווח המקובל מפעילות המו"פ תסווג כהכנסה רגילה שתחוב בשיעור מס חברות רגיל. ביחס לעסקת רכישת הסימן המסחרי קבע המשיב שמדובר בעסקה מלאכותית ולכן יש להתעלם ממנה כאמור בסעיף 86 לפקודה ולבטל את כל ההשפעות של עסקת רכישת הסימן המסחרי על דוחותיה הכספיים של החברה. המשיב ביטל את הוצאות הפחת שנתבעו מרכישת הסימן המסחרי וכן ביטל את הוצאות הפרשי ההצמדה שדרשה החברה בשנות המס 2012 ו-2013

עניין ספירה - תכנון מס מלאכותי תום תקופת הטבות מס

ע"מ 2995-03-17 ספירה ואופק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 3

נפסק

מכירת הסימן המסחרי – כבוד השופט דורות קבע כי מערערים נכשלו בהוכחת קיומו של טעם מסחרי יסודי לקיומה של עסקת מכירת הסימן המסחרי; ובהיעדר טעם מסחרי יסודי, מדובר בעסקה מלאכותית, שעומד בבסיסה תכנון מס שלילי.

סוגיית מחירי העברה – השופט דורות קיבל את טענת המערערים לפיה הפיקו יותר רווחים מאשר בעסקה בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים ולכן לא ניתן להחיל עליהם את סעיף 85א לפקודה. עם זאת, התיר השופט את ה"סיווג מחדש" של העסקה כאמור וקבע כי פקיד-השומה אכן רשאי היה לסווג מחדש את הכנסות המערערת משירותי המו"פ לחברות הקשורות ולקבוע, כי סכום ההכנסה עליה דיווחה המערערת בגין שירותי המו"פ החורג מרווח תפעולי בגובה שווי השוק, יסווג כהכנסה רגילה ולא כהכנסה מועדפת.

דגשים לקראת פקיעת תקופת 10 שנות הטבות המס

פעולות הכנה אפשריות לפני פקיעת תקופת הטבות המס:

- **בחינה מחודשת** של מועד החזרה/עלייה לישראל.
- הכנת מעין "הצהרת הון עצמית" למועד הפקיעה, כבסיס לדיונים מול רשות המסים.
- בחינת חבויות הדיווח והמס בישראל מראש לאחר פקיעת ההטבות.
- ביצוע **רה-ארגון** בפעילות העסקית מחוץ לישראל, תוך הכרת מבחן השליטה והניהול ביחס לחברות זרות - עניין ניאגו, ינקו וייס, שי צמרות וכו'.
- מתן **מתנות** לקרובים תושבי חוץ (סעיף 97(א)(5) לפקודה שולל פטור).
- פיצול **נאמנויות** עם נהנים מוטבים לפני מועד הפקיעה.
- התאמה להוראות **חמי"ז** לגבי יחידים מוטבים שנותנים שירותים מחוץ לישראל באמצעות חברה – בחינת צירוף שותפים זרים (לרבות קרובי משפחה).
- בחינת חשיפה **לחנ"ז**.
- ניתוק תושבות מישראל.
- הקדמת קבלת הכנסות פאסיביות – דיבידנד, ריבית וכו'.

דגשים לקראת פקיעת תקופת 10 שנות הטבות המס

סוגיות נוספות:

- הכנסות פנסיוניות - בחינת פטור אמנה מס, סעיף 9ב לפקודה, סעיף 9ג לפקודה.
- בחינת חבויות הדיווח והמס בישראל לאחר פקיעת ההטבות – טופס 150, נספח ד'.
- החזקה בנכסים בחו"ל באמצעות חברות שקופות – S-Corp, LLC. חשיפה להכנסה עסקית (לשם, בירן).
- פטור ריווח הון ליניארי גם לאחר תום תקופת ההטבות (סעי' 97(ב)(3) לפקודה).
- חשיפה לפתיחת תיקים "אחורה".

סוגיות במס רכישה ומס שבח

הגדרת "תושב ישראל" לעניין חוק מיסוי מקרקעין

- "תושב חוץ" – כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה;
- שאלת מרכז החיים ויישום מועד החזרה/ הגעה לישראל.
- "תושב ישראל" – כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה, בשינוי זה:

טופס "הצהרת מוכר דירת מגורים יחידה"

במסגרת טופס 7000 "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה", מתבקש הרוכש להצהיר, בין היתר, כדלקמן:

- בשנה בה מכרתי את הדירה, אינני נמצא בשנת הסתגלות כמשמעותה בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה;
- בשנת מכירת הדירה, אשה בישראל מעל 183 ימים;
- לא יחולו עלי תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל, התשס"ו – 2006).
- בשנת מכירת הדירה, מרכז החיים שלי הוא בישראל;
- בשנת מכירת הדירה, לא אטען בדוח לרשות המסים שהנני תושב חוץ;
- בשנת מכירת הדירה לא פניתי ולא אפנה לרשות המסים לקבלת החלטת מיסוי או פטור כלשהוא שיגדירו את מעמדי כתושב חוץ;
- בימים אלה לא מתנהל ביני לבין רשות המסים הליך אזרחי בעניין תושבותי;
- ידוע לי כי הצהרה זו והשומה שתיקבע לי במס שבח, אינן מהוות קביעה לעניין מעמדי כיחיד תושב ישראל או יחיד תושב חוץ, נושא זה ייבדק ויוכרע על ידי פקיד השומה.

החלטת מיסוי 7701/21 פטור דירת ירושה יורש תושב חוץ

המסגרת הנורמטיבית

- במסגרת תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין שנכנס לתוקף בתחילת שנת 2014, נקבע בסעיף 49א(א) לחוק כי על מנת להיות זכאי לפטור ממס שבח בעת מכירת דירת מגורים מזכה לפי הפרק, על המוכר להיות " תושב ישראל או תושב חוץ שאין לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב".
- בהמשך מוסיף הסעיף וקובע כי " יראו תושב חוץ כמי שיש לו דירת מגורים במדינה שבה הוא תושב, כל עוד לא המציא אישור משלטונות המס באותה מדינה כי אין לו דירה כאמור". משמע, על מנת שתושב חוץ יהיה זכאי לפטור ממס שבח מכוח הפרק ביחס לדירת מגורים מזכה הוא נדרש להמציא אישור משלטונות המס במדינת תושבותו, השולל את בעלותו בדירת מגורים באותה מדינה.
- תוספת מס' 2 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/ 2013 – ("חלופות להוכחת העדר דירת מגורים במדינת התושבות של מוכר שאינו תושב ישראל לצורך זכאות לפטור לפי פרק חמישי 1"), מאפשרת דרכים נוספות לתושבי חוץ, ששלטונות המס במדינת תושבותם אינם ממציאים אישור כאמור, להוכיח כי אין להם דירת מגורים במדינת תושבותם.

המסגרת הנורמטיבית

- במקביל, סעיף 49(ב)(5) לחוק, באותו הפרק, מקנה פטור ליורש של דירת מגורים מזכה, בהתקיים התנאים הבאים:
- "(א) המוכר הוא בן זוגו של המוריש, או צאצא של המוריש, או בן זוגו של צאצא של המוריש;
- (ב) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;
- (ג) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה."

במתח שבין הוראת סעיף 49א לחוק, אשר דורשת המצאת אישור העדר דירת מגורים במדינת התושבות, לבין הוראות הפטור שבסעיף 49(ב)(5) לחוק, עוסקת החלטת מיסוי (שלא בהסכם) 7701/21 אשר פורסמה בתחילת חודש דצמבר 2021:

החלטת מיסוי 7701/21

עובדות המקרה

- מבקש ההחלטה הינו תושב חוץ (להלן: "המוכר") אשר ירש חלק מדירת המגורים היחידה של אביו (להלן: "המוריש") וביקש למוכרה.
- המוריש היה תושב ישראל במועד פטירתו ואילו היה עדיין בחיים במועד המכירה, היה זכאי לפטור ממס. קרי, תנאי הפטור התקיימו במלואם.
- המוכר לא הוכיח כי אינו בעל דירת מגורים במדינת תושבותו.

הבקשה

- להכיר בפטור דירה ירושה בגין עסקת המכר של דירת המגורים, גם ביחס לחלקו של המוכר.

החלטת מיסוי 7701/21

החלטת המיסוי

- רשות המיסים קבעה כי המוכר אינו זכאי לפטור מוריש על אף התקיימות תנאי הפטור, זאת משום שסעיף 49ב(5) לחוק קובע כי הפרק יחול ביחס ל"מוכר" המוגדר בסעיף 49א(א) כתושב ישראל או כתושב חוץ, שהוכיח כי אין בבעלותו דירת מגורים במדינת תושבותו, באמצעות אישור משלטונות המס באותה מדינה או באמצעות הכללים הקבועים בתוספת מס' 2.
- לעמדת הרשות, ללא הוכחה כאמור, חלה מכח סעיף 49א(א) לחוק חזקה כי למוכר קיימת דירת מגורים במדינת מגוריו ועל כן אינו זכאי לפטור דירת ירושה.
- עוד נקבע בהחלטת המיסוי כי היא "מחליפה ומבטלת כל הוראה, החלטה או פרשנות שניתנו בסוגייה זו, הנוגדת האמור לעיל."

החלטת מיסוי 7701/21

הרהורים על החלטת המיסוי

- בחינה מילולית של הוראות פטור דירת הירושה ותנאי הפטור מצביעה על כך שיש לפרשה לפי סטטוס התושבות של המוריש ולא של היורש. קרי, כאשר בוחנים מיהו המוכר, אשר עליו לעמוד הגדרות סעיף 49א(א) לחוק, נראה שתנאי הפטור מצביעים באופן ברור על המוריש - "אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה".
- אם המוריש מקיים תנאי זה, לא נדרש שהיורש יעמוד גם הוא באותו התנאי.
- בהתאמה, גם שאר הנתונים של היורש אינם משפיעים על זכאותו לפטור דירת ירושה, שהרי היורש המוכר יהיה זכאי לפטור דירת מגורים יחידה בעת מכירת דירת הירושה, גם אם בבעלותו דירה נוספת, אחת או יותר, בישראל ואף יוכל למכור את הדירה היחידה שבבעלותו, אף אם במקביל הוא מחזיק בדירה שהתקבלה אצלו בירושה (סעיף 49ג(4) לחוק).
- בניגוד לכאורה לע"א 530/07 ירדני לנגזם (2009) - "תנאי הפטור החלים על מכירת דירה שהתקבלה בירושה מכניסים למעשה את היורש לנעליו של המוריש במובן זה, שרק אם המוריש היה פטור ממס אילו היה חי, רק אז זכאי היורש לפטור."

הגדרת "תושב ישראל" לעניין מס רכישה

על מנת ליהנות ממדרגות מס רכישה מופחתים על המוכר להיחשב כ"תושב ישראל" והדירה הנרכשת צריכה להיות דירתו היחידה:

"תושב ישראל" לעניין מס רכישה (סעיף 9(ג1) (4)) מוגדר כך:
"תושב ישראל" – לרבות מי שבתוך שנתיים מיום רכישת

הדירה היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כמשמעותם בסעיף 14(א) לפקודה (לא כולל תושב חוזר).

תקנה 12 לתקנות מס רכישה – "הטבה לעולה".

- שאלת מרכז החיים ויישום מועד החזרה/ הגעה לישראל.
- טופס 7000 "הצהרת רוכש דירת מגורים יחידה".
- סעיף 85 לחוק לאחר מועד החזרה/עלייה לישראל.

- חסר ביסוס, מנוגד לפסק דין תלמי, פסק דין קניג, חוזר מס הכנסה 1/2011 ועוד

מדרגות מס רכישה - דירת מגורים יחידה

שיעורי מס (מופחתים)	שווי מס רכישה (בש"ח) – שנת 2023
0%	0-1,919,155
3.5%	2,276,360-1,919,156
5%	5,872,725-2,276,361
8%	19,575,755-5,872,726
10%	19,575,756 ומעלה

עמדות חייבות בדיווח תום תקופת הטבות המס

עמדה מספר 72/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחנ"ז

נקבע כי בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, כחברה נשלטת זרה כהגדרתה בסעיף 75ב לפקודה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו תושב תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יש לראות בו כ"תושב ישראל" לצורך ההגדרה בסעיף 75ב(15) לפקודה ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בסעיף 75ב(א)(1)(ד)(1) לפקודה.

עמדה מספר 73/2019 - דיבידנד רעיוני בחנ"ז לתושב חוזר ותיק, לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב(1) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנת המס שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה). עמדה זו תחול בשינויים המחויבים גם לגבי תושב חוזר בשנת המס שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(ג).

עמדה מספר 74/2019 - שיעור ההחזקה של תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה בחמי"ז

בעת בחינת סיווג חברה זרה המוחזקת ע"י תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה (להלן: "היחיד") כחברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 75ב1(א) לפקודה, בשנת המס שבה הסתיימה לגבי אותו היחיד תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יש לראות בו כ"תושב ישראל" לצורך ההגדרה בסעיף 75ב1(א) לפקודה ואין לנטרל את שיעור החזקתו בעת חישוב שיעורי ההחזקה שבידי תושבי ישראל כמצוין בפסקה (2) להגדרת "חברת משלח יד זרה" שבסעיף 75ב1(א) לפקודה.

עמדה מספר 75/2019 - דיבידנד רעיוני בחמ"ז לתושב חוזר ותיק או לתושב ישראל לראשונה

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב(ד) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנה שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה).

עמדה מספר 76/2019 - חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק, תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות

- בעת חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, או לתושב חוזר (להלן: "היחיד") לאחר תום תקופת ההטבות שבסעיפים 14(א) ו-14(ג) בהתאמה, לא יחול הפטור בסעיפים כאמור והיחיד ימוסה בגין הכנסתו מדיבידנד בגובה חלקו ברווחי החברה הזרה שחולקו (ולא רק בגובה הרווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה).
- כלומר, כל עוד לא חולק בפועל דיבידנד מחברה זרה ליחיד במהלך תקופת הטבות, לא יחול הפטור בסעיפים הנ"ל, אם החלוקה בפועל בוצעה לאחר תום תקופת ההטבות.

עמדה מספר 78/2019 - תקופת הפטור המקסימלית בנאמנות תושבי ישראל שאחד מיוצריה היה לתושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או לתושב חוזר

- תקופת ההטבות של הנאמנות תקבע בהתאם לתקופת ההטבות של היוצר המוטב או מי מבין הנהנים המוטבים אשר תקופת ההטבות שלו הגיעה לסיימה במועד המוקדם ביותר מבין כל תקופות ההטבה של היוצר המוטב והנהנים המוטבים בנאמנות. גם אם במהלך תקופת ההטבות עולה או שב לישראל אחד מהנהנים, לא תוארך תקופת ההטבות.

עמדה מספר 79/2019 - חלוקה לאחר תקופת הפטור שמקורה ברווחים שהופקו ונצמחו בתקופת הפטור בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה

- כל חלוקה לנהנה שהוא תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק, תושב חוזר שמקורה ברווחים פירותיים או הוניים של נאמן בנאמנות קרובים שבחרה במסלול חלוקה, לפי סעיף 75(ד)1(2) לפקודה, שהופקו ונצמחו במהלך תקופת ההטבות, אך חולקו בפועל לאחר תום תקופת ההטבות, תהייה חייבת במס בשיעור אחיד ללא הטבה של **30%**.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה על ההקשבה!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

office@ampeli-tax.co.il

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן