

חברים יקרים:

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

היבטי מס הכרוכים בהגעה לישראל לצורך

התייצבות לשירות צבאי ואזרחי במסגרת מלחמת

חרבות ברזל

פתח דבר

כידוע, ביום שבת 7 באוקטובר 2023 מדינת ישראל ובפרט יישובי עוטף עזה, ספגו מתקפת טרור, מהקשות שידעה המדינה. כתגובה, הדרג המדיני הכריז על מלחמת "חרבות ברזל".

כחלק מההכנות ללחימה, החל צה"ל מגייס מאות אלפי חיילי מילואים, בתוכם כאלו אשר יצאו את ישראל, ומסווגים כתושבי חוץ לצרכי מס. יתרה מזאת, ישנם יחידים אשר שירתו בצבא ואגב ניתוק התושבות שלהם מישראל נגרעו לבקשתם ממצבת חיילי המילואים ועתה בצוק העיתים מבקשים להגיע ולהתנדב לשירות הצבאי.

ככלל התנדבות לשירות צבאי או אזרחי עלולה לפגוע בטענת ניתוק התושבות. בעניין **אברהם כהן** (ע"מ 10-10-36696) נזקפה לחובת הנישום העובדה כי בשהייתו בישראל התנדב למשמר האזרחי, בעניין **רפאלי** (ע"מ 16-02-6418) נזקפו לחובת המערערת פעולות התנדבות שקיימה בישראל, בעניין **בבחנב** (ע"מ 19-01-61908) המשיך הנישום להיות פעיל בארגונים בישראל ובהחלטת **מיסוי 4387/13 נדרש** אישור מיוחד מצד רשות המסים שלא לראות באיש צוות אוויר אשר מגיע לישראל על מנת לשמור על כשרות כתושב ישראל. במצב זה עולה אפוא חוסר

ודאות לגבי כל אותם יחידים שחזרו או מבקשים לחזור לישראל על מנת להצטרף למאבק המלחמתי, לבטח כאשר זמן הלחימה אינו ידוע ועלול להימשך חודשים ארוכים.

על רקע האמור, ביום 16 באוקטובר 2023 במקביל לגיוס המילואים הנרחב, פרסמה רשות המיסים כי יחיד תושב חוץ המגיע לארץ לטובת שירות בצה"ל מכח סעיף 8 לחוק שירות המילואים, תשס"ח-2008 ("צו 8"), יהיה רשאי להודיע לרשות המיסים כי הינו מעוניין להישאר תושב חוץ וזאת בהתאם לתקנה 3(3) לתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), תשס"ו-2006 (להלן בהתאמה: "**הודעת ההבהרה**" ו-"**תקנות היחידים**"). בטרם נפרט על הודעת ההבהרה ועל שינויים שיש לדעתנו לערוך בה, נסקור בקצרה להלן את תקנות היחידים.

תקנות היחידים

הגדרת "תושב ישראל" בפקודה מאפשרת לשר האוצר לקבוע, כי יחידים אשר מרכז החיים מצוי מחוץ לישראל ייחשבו כתושבי ישראל ולהיפך יחידים שמרכז החיים שלהם מצוי בישראל לא ייחשבו כתושבי ישראל לצרכי מס לפרק זמן מוגבל, ובלשון ההוראה:

"(4) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ולפיהם יראו יחיד

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

(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 הממלא תפקיד דתי במוסד דת בישראל על פי הזמנת אותו מוסד - בשלוש השנים הראשונות לשהייתו בישראל;

(7) חולה המאושפז בבית חולים או במוסד שיקומי שהגיע לישראל לצורך אשפוז או שחלה בעת שהותו בישראל ואשר אילולא תקופת אשפוזו לא היו חלות לגביו הוראות פסקת משנה (א)(2) בהגדרה;

(8) עיתונאי חוץ וספורטאי חוץ - בחמש השנים הראשונות לשהותם בישראל."

בהתאם לתקנות היחידים "עולה חדש" הינו "עולה" כהגדרתו בסעיף 35(ד) לפקודה, "עולה" מוגדר באותו הסעיף שדן במתן נקודות זיכוי ל"עולה" ו-"לתושב חוזר", כהאי ליסנא:

"עולה" – מי שבידו אשרת עולה או תעודת עולה לפי חוק השבות, תש"י-1950, או מי שזכאי לאשרה או לתעודה כאמור ובידו אשרה או רשיון

שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(2) כתושב ישראל, ובלבד שהתקיים בו אחד מאלה:

- (א) הוא עובד מדינת ישראל;
- (ב) הוא עובד רשות מקומית בישראל;
- (ג) הוא עובד הסוכנות היהודית בארץ ישראל;
- (ד) הוא עובד הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל;
- (ה) הוא עובד חברה ממשלתית;
- (ו) הוא עובד רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם לפי חוק,

וכן רשאי הוא לקבוע כאמור כי סוגי יחידים שרואים אותם כתושבי ישראל לפי פסקאות (1) או (2), לא יראו אותם ככאלה, והכל בתנאים שיקבע."

בהתאמה עשה שר האוצר שימוש בסמכותו והתקין את תקנות היחידים כאמור.

תקנה 3 לתקנות היחידים 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 או פקיד קונסולרי בשירות סדיר ובתפקיד רשמי של מדינה זרה וכן בן זוגו וילדיו של כל אחד מהם, המתגוררים עמו;

(2) חייל בצבא מדינה זרה או בשירות האומות המאוחדות;

לתושבי ישראל לראשונה או כתושבים חוזרים לצרכי מס וישללו מהם את הטבות המס או חלקן המוקנות למי שנחשב לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר או תושב חוזר ותיק.

על פי סעיף 3(2) לתקנות היחידים תנאי להחלת תקנות היחידים הוא ש"בחמש השנים שקדמו לשנת המס הנבחנת היה היחיד "תושב חוץ".

תחולת תקנות היחידים על משרתי מילואים במלחמת "חרבות ברזל"

כאמור, ביום 16 באוקטובר 2023 הוציאה רשות המיסים הודעה לפיה תקנה 3(3) לתקנות היחידים, אשר קובעת כי יראו כתושב חוץ יחיד שהגיע לישראל לשם שירות בצבא הגנה לישראל - עד לסיום שירותו הצבאי, תחול על מי שהגיע מחוץ לישראל, לשרת במילואים מכוח "צו 8" ובלבד שמתקיימים כל התנאים הבאים: 1. הוא אינו עולה חדש; 2. בחמש שנים הקודמות לשנת המס היה תושב חוץ; 3. הוא ביקש שלא להיחשב תושב ישראל.

ובלשון ההודעה: "מובהר בזאת כי התקנה האמורה חלה גם במקרה של יחיד אשר הגיע לישראל בעקבות קריאתו למילואים בצו חירום מכח סעיף 8 לחוק שירות המילואים, תשס"ח2008- ("צו 8"). כלומר, תושב חוץ אשר הגיע לישראל לשירות מילואים על פי צו 8 ימשיך ויחשב לתושב חוץ עד לתום שירות המילואים. יחיד אשר מעוניין להמשיך ולהיחשב כתושב חוץ מכוח הוראות התקנה, יוכל

לישיבת ארעי לפי חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952, תושב חוזר, או מי שנמנה עם סוג בני אדם ששר האוצר קבע שדינם כדין עולה לענין זה, אך למעט מי שאזרחותו הישראלית התבטלה על פי סעיף 10(ד) לחוק האזרחות, תשי"ב-1952";

במאמר מוסגר יצוין כי הח"מ לא מצאו כל הסבר להחרגה הקיימת בתקנות היחידים לגבי "עולה חדש", קרי, מדוע דווקא יחיד שקיבל סטטוס של "עולה חדש" כהגדרתו בתקנות, יוחרג מתקנות היחידים, שעה שיחיד שאינו עונה לסטטוס האמור, יוכל להנות בתנאים מסוימים מתקנות היחידים.

יודגש בהקשר לכך לכאורה כי מעמד של "אזרח עולה", קרי "מי שנולד בחו"ל להורה שהינו אזרח ישראלי והיה זכאי למעמד "עולה" על פי חוק השבות, אלמלא היה אזרח ישראלי, אינו נחשב לכאורה כ"עולה" לצרכי התקנות.

תקנות היחידים בהקשר של חייל

עיננו הרואות אפוא כי, יראו יחיד שהגיע לישראל לשם שירות בצבא הגנה לישראל - כתושב חוץ לצרכי מס בישראל עד לסיום שירותו הצבאי, במהלך שלוש השנים הראשונות לשהייתו בישראל, אם ביקש שלא להיחשב תושב ישראל והוא אינו על תקן "עולה" כהגדרתו בסעיף 35ד לפקודה ובנוסף בחמש השנים עובר למועד העלייה היה תושב חוץ.

ניתן לשער כי תכלית ההוראה בהקשר של חייל היא לעודד יחידים בעלי זיקה פרסונלית נמוכה לישראל, להגיע לתרום לישראל מבלי שיחששו כי תקופת השירות הצבאי ימנעו מבעדם בעתיד להיחשב

מטבע הדברים אותה קבוצה של נישומים לשעבר לא קיבלה "צו 8" כאמור, אך הדבר לא מנע או ימנע את הגעתם לארץ לטובת התנדבות לצה"ל.

לדעתנו, רשות המסים צריכה להצהיר כי אותם עקרונות אשר פורטו לעיל, יחולו גם על המתנדבים ובלבד שיוכחו כי התגייסו לשירות מילואים בסמוך למועד הגעתם למדינה. כמו כן, נדרשת הבהרה כי לא רק התנדבות לצה"ל תנוטרל לצרכי מבחן מרכז החיים, אלא גם בכוחות הבטחון הנוספים דוגמת שב"כ ומשטרה.

שלישית, לדעתנו אין צורך לחייב את היחידים במתן הודעה לרשות המסים, כמתחייב בתקנה 3(3) לתקנות היחידים, אלא אם כן אותו יחיד "נפל" לתוך חזקות הימים שבהגדרת תושב ישראל ועליו להגיש טופס 1348 (דוח מפרט) מכוח סעיף 131(א)(5) לפקודה.

רביעית, טוב תעשה רשות המסים אם תאשר כי הודעת ההבהרה חלה גם על יחידים אשר מגיעים להתנדב בישראל בארגונים אזרחיים ולא רק בצה"ל וכוחות הבטחון. נשים וגברים כאחד. כפי שנגלה לעיננו, מדי יום ויומו, בצוק העיתים אשר פוקד את המדינה, תפקידה של המערכת האזרחית לא פחות חשוב, אם לא יותר, מתפקידה של מערכת הבטחון בתפקוד החברה ובחזרה למסלול החיים הרגיל, ככל שניתן, ובשיקום ההריסות.

סיכום

טוב עשתה רשות המסים כאשר פרסמה את הודעת ההבהרה. עם זאת, נדרש לדעתנו לנתח את סוגיית

להגיש את הודעתו לרשות המסים על רצונו בכך, גם במועד מאוחר יותר.

בנוסף, יובהר כי לגבי תושבי חוץ אשר הגיעו לארץ לטובת שירות סדיר או לטובת שירות מילואים על פי צו 8, ואשר אינם עומדים בכל התנאים הקבועים בתקנה כאמור, הנסיבות המיוחדות של המצב המלחמתי יילקחו בחשבון בעת מנין ימי השהייה בארץ לעניין קביעת מקום התושבות."

עיננו הרואות אפוא, כי רשות המסים עושה בצדק ובשכל ומגלה גמישות בשל הנסיבות המיוחדות של המצב המלחמתי.

עם זאת, דומה כי הודעת ההבהרה לוקה בחסר וטוב תעשה רשות המסים אם תבאר ותרחיב אותה לפי העקרונות הבאים:

ראשית, לטעמנו, רשות המסים צריכה לצאת בהצהרה ברורה כי כל מי שהגיע לישראל בעקבות קבלת "צו 8", הדבר לא יזקף לחובתו במסגרת מבחן מרכז החיים, בין אם עמד בתקנות היחידים ובין אם לאו. בהתאמה, ימי השהייה בישראל ייחשבו כימים מחוץ לישראל לעניין חזקות הימים, עד לתקופה של מספר שבועות לאחר תום מצב המלחמה. לא יעלה על הדעת למשל כי יחיד אשר עזב את ישראל לפני ארבע שנים בלבד יהיה בחוסר ודאות לעומת יחיד אחר אשר עזב את ישראל שנה לפניו.

שנית, כחלק מהליך ניתוק התושבות לצרכי מס מישראל, נישומים רבים מודיעים כי הם מפסיקים את שירות המילואים כחלק אינטגרלי מניתוק הזיקות מישראל ועל רקע פסקי הדין שנמנו לעיל. לפיכך,

משרתי המילואים אשר הינם תושבי חוץ, באופן רחב יותר ולהקל ולהגביר את הודאות גם ביחס לאוכלוסיות נוספות, כולל במישור ההתנדבות האזרחית. הכול במטרה לעודד את הגעתן למתן סיוע, באחת התקופות הקשות שידעה המדינה ושסופה עוד לא נראה באופק. ויפה שעה אחת קודם!

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות- צוות המשרד: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה היר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק, עו"ד גוני זוסמן, איציק אירים (משפטן) 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.