

חברים יקרים:

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

מלכודת הפעילות המעורבת בעקבות פסיקת בית

המשפט העליון בעניין תלמי

פתח דבר

כידוע סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") קובע כי "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".

סעיף 134ב לפקודה מעניק לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק פטור משלים מחובת הגשת דו"ח לגבי הכנסותיהם שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, במהלך תקופת הטבות המס בת עשר השנים.

מדובר אם כן על פטור גורף שחל הן על הכנסות אקטיביות מעסק והכנסת עבודה והן על הכנסות פאסיביות מדיבידנד וריבית, ובלבד כאמור שההכנסה הופקה או נצמחה מחוץ לישראל במהלך תקופת הטבות המס. מקובל לראות בסעיף שתי חלופות לפטור. החלופה הראשונה עוסקת במקום הפקת ההכנסה וכוללת בעיקר הכנסות אקטיביות בין היתר מסוג הכנסה מעסק משלח יד והכנסת עבודה. החלופה השנייה מתמקדת במקום הנכס וחלה

לכאורה על הכנסות פאסיביות מסוג דיבידנד, שכר דירה, ריבית וכיו"ב. פרשנות לחלופות אלו לרבות צמצום הפטור שחל על הכנסות מהחלופה הראשונה, תוך קבלת עמדת רשות המסים ביחס לפעילות מעורבת, ניתנה לראשונה על ידי בתי המשפט במסגרת פסקי הדין בעניין **תלמי**, בבית המשפט המחוזי ולאחרונה בערעור שהוגש על ידי הנישום לבית המשפט העליון. בכך נעסוק ברשימה זו כהמשך ישיר ל**רשומון מס מס' 113** שדן בהשלכות המס של פסיקת בית המשפט המחוזי בעניין **תלמי**. לפסיקה זו ישנה חשיבות רבה ביחס לאוכלוסיית העולים החדשים והתושבים החוזרים הותיקים – בעיקר אלו אשר מתעתדים להגיע לישראל, אך גם כלפי אלו שנמצאים במהלך תקופת הטבות המס או קרובים לסיומה ואף אלו הנמצאים מאחוריה.

על פעילות מעורבת בקצה המזלג

בהתאם לעמדת רשות המסים בחוזר **1/2011** לא יינתן פטור מלא מדיווח ומחבות מס להכנסות מעורבות. דהיינו, הכנסות שבחלקן הופקו מישראל ובחלקן הופקו מחוץ לישראל, כאשר החלק המופק בישראל לא יהיה זכאי לפטור ממס ולפטור מדיווח. סעיף 4.1.5(ד) לחוזר **1/2011** מעגן בהקשר לכך את הפעילות המעורבת באופן הבא: "פעילות מעורבת - במקרים בהם עולה חדש או תושב חוזר ותיק הפיק הכנסות מיגיעה אישית, והכנסות אלו נבעו מפעילות מעורבת שחלקה בוצע בישראל וחלקה

לעמדת חוזר 1/2011 כי קבלת פטור ממס בישראל בגין חלק ההכנסה המופק מחוץ לישראל, מותנה בכך שסך ימי העבודה של המבקש בחו"ל בשנת מס אינו טפל ביחס לתקופת העבודה הכוללת שלו באותה שנה.

בשתי החלטות המיסוי הוסכם כי, תקופה טפלה תהיה תקופה הפחותה מ-60 ימי עבודה בשנה, או חלק יחסי ממספר זה מחוץ לישראל. יודגש כי לעמדה זו אין כל אחיזה בפקודה.

פסקי הדין בעניין תלמי (ע"מ 15-02-24577 ו- ע"א 1779/18)

בעניין תלמי¹, דובר ביחיד אשר 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, לרבות במסגרת חברה אנגלית הקשורה לה בשם EMC Computer Systems (UK) Ltd. (להלן: "החברה"). 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 החברה, קיבל המערער, לטענתו, תמורה מהחברה, כנגזרת של ה"נכסים"

מחוץ לישראל (להלן: "פעילות מעורבת"), חלק ההכנסה שהופק בישראל אינו זכאי לפטור הקבוע בסעיף 14(א) לפקודה שכן ההכנסה הופקה בישראל. נזכיר כי לפי הוראות סעיף 4א לפקודה מקום הפקת ההכנסה בפעילות עסקית הוא המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה. באופן דומה גם מקום הפקת ההכנסה לגבי משלח יד והכנסת עבודה נקבע לפי מקום ביצוע השירות או העבודה, בהתאמה.

לפי עמדת רשות המסים קבלת הפטור תותנה אפוא בפיצול בין הפעילות בישראל לבין הפעילות מחוץ לישראל בהתאם לנוסחה המבוססת על ספירת ימי העבודה מחוץ לישראל לעומת ימי העבודה בישראל (להלן: "נוסחת ימי העבודה"), ובלשון חוזר מס הכנסה 1/2011: "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".

החוזר ממשיך וקובע כי נוסחת ימי העבודה הינה האפשרות המועדפת על רשות המסים, אך ליחיד שמורה האפשרות שלא לפצל את ההכנסה לפי הנוסחה הנ"ל אלא להוכיח לפקיד השומה תוצאה אחרת, ובלבד שנטל ההוכחה לגבי סכום ההכנסה מהפעילות המעורבת יחול על היחיד במקרה זה. גישה זו יושמה בהחלטות מיסוי 4528/15 ו- 2316/18 של רשות המסים שם נקבע בהמשך

¹ עניין תלמי, הע"ש 106

לחלופת מקום הנכס כי בהעדר ראיות מתאימות, המערער לא הוכיח קיומו של "נכס" מחוץ לישראל. אדרבה, לדידו של בית המשפט המערער לא הראה באיזה אופן, אם בכלל, השתנתה משכורתו בעקבות השינוי בתפקידו בשנת 2004 ואף לא הציג חוזי העסקה של עובדים אחרים בחברה. לפיכך, לא ניתן לעמוד כלל על קיומו של "נכס" המצוי בבעלותו של המערער או שיש לו זיקה ממשית אליו, במאובחן מהמשכורת הרגילה ששולמה לו על ידי החברה עבור ביצוע עבודתו. גם הסכמי העבודה אותם הציג המערער לא לימדו את בית המשפט על קיומן של זכויות נכסיות כלשהן. למעשה, ניכר כי מדובר בחוזי עבודה סטנדרטיים, בהם מעוגנים תנאי עבודה מקובלים: גובה השכר, מקום ביצוע העבודה, זכויות נלוות כגון השתתפות באחזקת רכב, כפיפות לבעל תפקיד בחברה וכדומה. המערער אף לא צירף את הסכמי העבודה הקודמים שלו בחברה ובכל מקרה לא הוכיח שינוי משמעותי בשכרו בעקבות ההסכם שנחתם עמו בשנת 2004. גם לגבי **מקום הפקת ההכנסה** קיבל בית המשפט את עמדת פקיד השומה, שנשענה בעיקר על דברים שמסרה חשבת של חברה קשורה לקבוצה בישראל, אשר עולה מהם כי המערער נמצא מרבית השנה בישראל, עובד ממשרדי החברה הישראלית מול לקוחות ישראלים, וכי פעילותו בחו"ל הסתכמה בפגישות עם נציגי הקבוצה בחו"ל, השתלמויות בכנסים וכיוצא בכך. על כן כמוצא של פשרה תמך בית המשפט באימוץ נוסחת ימי העבודה על אף שנמצא כי בממוצע הרב שנתי בין השנים 2007 ל-2011 ימי העבודה של

שפיתח. בשנת 2007 חזר לישראל ושימש באותו תפקיד בחמש מדינות ים תיכוניות, כולל ישראל. 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. לפיכך, יש להחיל לגביו את מלוא הפטור לתושב חוזר ותיק שבסעיף 14(א) לפקודה לפי שתי חלופות 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 ההכנסה **וצמיחת הנכסים** - הואיל והכנסותיו מהחברה בתקופות הרלוונטיות כלל לא היו תלויות בשהותו בטריטוריות השונות. לחילופין, ביקש המערער לקבוע את חבות המס על בסיס הייחוס לטריטוריות השונות בהתאם לימי עבודה בישראל כעולה ממכתבו של הממונה הישיר עליו בחברה. מנגד פקיד השומה טען בין היתר כי המערער לא הוכיח כלל קיומו של "נכס" כלשהו בחו"ל בגינו הוא מקבל הכנסות, וכי הכנסתו של המערער נובעת בעיקרה מפעילותו האקטיבית בישראל עבור החברה וקבוצת EMC. לפיכך, גרס המשיב כי יש לייחס את מקום הפקת ההכנסה לפי נוסחת ימי העבודה המעוגנת בחוזר מס הכנסה 1/2011. בית המשפט המחוזי קיבל את טענותיו של פקיד שומה ביחס לחבות המס בישראל, וקבע **ביחס**

פרשנותו של המערער. מאחר ששתי הפרשנויות אפשריות מבחינה לשונית, עלינו לבחון את תכלית הסדר החוק, כאשר נקדים לכך עיון קצר בהיסטוריה החקיקתית של ההסדר.

הגם שחלופות מקום הפקת ההכנסה ומקום הנכס הינן חלופיות האחת לשנייה קובע בית המשפט כי יש לבחון חלופות אלו לפי תורת המקור אשר עומדת בבסיס הפקודה וכדבריו:

"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 4 לפקודה) או שמקורן בנכס שמחוץ לישראל (עניין אותו יש לבחון לפי טיב מקור ההכנסה בו עסקינן). 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."

המערער מחוץ לישראל היו זניחים (21%) ביחס לימי העבודה בשנה, כאשר בשנה אחת עמד השיעור האמור על 9% ואילו בשנה אחרת על 18%.

בערעור לבית המשפט העליון (ע"א 1779/18), חזר המערער על טענותיו מבית המשפט המחוזי והוסיף להן את הטענה כי יש לראות בחברה כ"נכס" על פי פרשנות סעיף 14(א) לפקודה. על פי טענה זו, הואיל והכנסתו של המערער שולמה על ידי החברה, שפעילותה ובסיסה באנגליה, ואשר העסיקה אותו לפני שובו לישראל, אזי בהתאם לחלופת מקום הנכס המניב יש לראות בהכנסה זו כנובעת מנכס בחו"ל. לפי טענה זו זיקתו הממשית של המערער לנכס זה שמקורה עוד טרם חזרתו לישראל מקימה פטור ממס, הגם שהעבודה בוצעה מישראל.

על רקע האמור דן בית המשפט בחלופת מקום הנכס המניב וסוקר את שתי הגישות שהועלו הן על ידי פקיד השומה (המשיב) והן על ידי המערער ובלשונו: "פרשנות צרה תכלול בגדר לשון זו רק הכנסות פסיביות מנכסים המצויים בחו"ל, דהיינו הכנסות שהפקתן נובעת מעצם האינטרס שיש לנישום בנכס המצוי בחו"ל, ואשר אינה מצריכה השקעת מאמץ מתמשך משמעותי מצד הנישום. זו פרשנותו של פקיד השומה. לעומת זאת, פרשנות מרחיבה תכלול בגדר הלשון כל הכנסה שתלויה בקיומו של נכס המצוי בחו"ל, בין אם זו הכנסה פסיבית (שאינה מחייבת מאמץ מתמשך משמעותי מצד הנישום) ובין אם זו הכנסה אקטיבית (אשר הפקתה תלויה במאמץ מתמשך משמעותי מצד הנישום). זו

הייתה חייבת בידו של הנישום אילו עבד בישראל ומישראל לפני עלייתו או חזרתו לישראל. לאור האמור דוחה בית המשפט העליון את הערעור וקובע כי מלוא הכנסתו של המערער באותו עניין הייתה הכנסת עבודה, אשר חלה לגביה חלופה אחת בלבד - היא חלופת מקום הכנסת העבודה ולא חלופת מקום הנכס המניב.

סיכום תובנות ומסקנות נוספות

עיננו הרואות אפוא כי בתי המשפט הכריעו בעניינו של המערער בעניין **תלמי** כי הכנסותיו לאחר מועד החזרה לישראל היו הכנסות שמקורן בהכנסת עבודה ולא מנכס שנצמח לו טרם מועד החזרה לישראל. לאור האמור בחנו בתי המשפט את ההכנסה לפי מקום הפקת ההכנסה והואיל ומקום ביצוע העבודה נעשה ברובו בישראל ובהעדר נתונים אחרים מצד הנישום, הסכימו בתי המשפט לאימוץ נוסחת ימי העבודה בעניינו של המערער. קרי רוב הכנסתו של המערער לאחר מועד החזרה לישראל נמצאה חייבת במס ובדיווח בישראל ככל הכנסת עבודה אשר מופקת בישראל.

ובכל זאת בתי המשפט אינם סוגרים את הדלת בפני הטענה כי גם תוצרים של הכנסת עבודה ניתן לבחון לפי חלופת מקום הנכס המניב ולא רק לפי חלופת מקום ההכנסה. בהקשר לכך מדגיש בית המשפט העליון כי מדובר במבחנים חלופיים ובית המשפט המחוזי קובע כי "את ההוראה בסעיף 14(א) לפקודה, המתייחסת להכנסות "שמקורן בנכסים מחוץ לישראל" ראוי לפרש באופן רחב, כך שהיא

קרי, לגישת בית המשפט העליון הכנסות אקטיביות (הכנסה מעסק, משלח יד והכנסת עבודה) ימוסו ככלל לפי מקום הפקת ההכנסה ולא לפי מקום הנכס המניב, בעוד שהכנסות פאסיביות יכולות להיות ממוסות על פי שני המבחנים, אשר ככלל יובילו לתוצאה זהה.

תימוכין לכך מוצא בית המשפט העליון גם בתכלית תיקון 168 לפקודת מס הכנסה, אשר במסגרתו שולבו הטבות המס לתושבים חוזרים ותיקים. לדידו של בית המשפט העליון:

"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 שהחלטה האם לעבור לישראל או לא, תהא נטולה השפעות מיסוי. 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. אף מטעם זה יש לפרש את הפטור שבסעיף 14(א) לפקודה באופן שחלופת מקום הנכס המניב תהיה רלוונטית רק לגבי הכנסות פסיביות, שחבות המס של תושב זר ביחס אליהן תלויה במקום הנכס המניב, ולא ביחס להכנסות אקטיביות, שחבות המס של תושב זר ביחס אליהן תלויה במיקום הפעילות, ולא במיקומו של הנכס."

משמע, גם בהיבט תכלית תיקון 168 אין הצדקה להעניק פטור ממס להכנסת עבודה מישראל אשר

הקנין (הרוחני) גם הכנסות אקטיביות מסוימות יכולות לבוא בגדרי חלופת מקום הנכס.

כמו כן, ראוי לציין כי בית המשפט העליון עמד על המתח בין החלופות הקבועות למתן הפטור למשל במקרה של הכנסות מקצבה, מלוג ואנונה. לפי החלופה של מקום הפקת ההכנסה, הנישום יינהג מההטבות ביחס כאשר מקום מושבו של המשלם הוא מחוץ לישראל (ראו סעיף 4א(א)(8) לפקודה). עם זאת ניתן להעלות על הדעת מצבים בהם המשלם מצוי בישראל, ואולם הזכות לתשלום נוצרה מחוץ לישראל (לדוגמה: קצבה המשולמת על ידי חברה ישראלית בגין זכויות פנסיוניות שנצברו מעבודה בחברה קשורה המצויה בחו"ל). במצבים אלה תתעורר לדעתנו של בית המשפט העליון השאלה אם זכאי הנישום להטבות לפי חלופת מקום הנכס המניב, למרות שאינו זכאי לו לפי חלופת מקום הפקת ההכנסה. לדידו של בית המשפט דומה כי כל עוד המדובר בהכנסה פסיבית, יש להשיב בחיוב על שאלה זו, תוך ראיית החיוב מכוחו משולמות הגמלאות כסוג של נכס.

לבסוף ראוי להדגיש כי במקרה של **תלמי** אומצה כאמור על ידי פקיד השומה נוסחת ימי העבודה, הגם שנמצא כי ימי העבודה של המערער מחוץ לישראל היו מועטים (21%) ביחס לימי העבודה בשנה.

סיכומו של דבר, פסק הדין בעניין **תלמי** מחדד את הצורך בתכנון מס מוקדם טרם ההגעה או החזרה לישראל, זאת לצד בחינה מחדש של מנגנון הפקת ההכנסה לאחר מועד החזרה לישראל ביחס להכנסות שמקורן ביגיעה אישית (הכנסות מעסק, הכנסות

חלה הן על הכנסות פסיביות, והן על הכנסות פירותיות 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 לידידיו של התושב החוזר גם לאחר שובו לישראל, עשוי להיחשב כהכנסה שמקורה בנכס המצוי בחו"ל.

דומה כי בית המשפט העליון מקבל דברים אלו. כב' השופט גרוסקופף ממצה לעניין זה כדלקמן: "מבחינה עיונית ניתן להעלות על הדעת שלנישום כדוגמת המערער יהיו ממעסיקו גם הכנסות שאינן בגדר הכנסת עבודה, כגון זכויות לתמלוגים בגין קניין רוחני. ביחס להכנסות אלה היה בית המשפט קמא מוכן אף לקבוע כי ייתכן שיוענק פטור על פי החלופה של מקום הנכס המניב. עמדה זו מקובלת אף עלי, שכן היא תואמת את קריאתו של סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה בראי "תורת המקור", ואף עולה בקנה אחד עם הניתוח התכליתי של הפטור." ואילו כב' השופט מלצר היה מוכן ללכת צעד רחוק יותר והעיר כי במצבים מסוימים (בעיקר בתחום

עבודה, הכנסה ממשלח יד ועוד). מובן כי יש ליתן את הדעת גם ביחס לחשיפה אפשרית למוסד קבע שיוצרים לכאורה תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה לתאגידים זרים בישראל, כמפורט למשל בעמדה חייבת בדיווח מס' 13/2016.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד דנה הלר ועו"ד (רו"ח) ניב בלכר.

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.