

חברים יקרים:

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

מכוח סעיף 135(1)(ב) לפקודה. תושב ישראל לראשונה/ תושב חוזר ותיק (להלן: "יחיד מוטב") זכאים ככלל לפטור מחבות מס ודיווח בישראל על הכנסות ונכסים מחוץ לישראל לתקופה של 10 שנים ממועד העלייה/הגעה לישראל.

במהלך השנים ניסתה רשות המסים לצמצם את תחולת הפטורים האמורים. עמדנו על כך בהרחבה למשל במסגרת [רשומון מס 76](#) שכותרתו "מה בין מוסד קבע לבין הכרום בפטור ממס לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק לאור החלטות המיסוי שניתנו לאחרונה". כך בחוזר [1/2011](#) שפורסם על ידי רשות המיסים בתחילת שנת 2011 נקבע כי פעילות שחלקה מבוצע בישראל וחלקה מבוצע מחוץ לישראל תיחשב "פעילות מעורבת" אשר חלק ההכנסה שהופק בישראל, לפי ספירת ימים, אינו זכאי לפטור הקבוע בסעיף 14(א) לפקודה. לשם כך נקבע כי הנישום רשאי לפצל את ההכנסות שנבעו מהפעילות המעורבת לפי יחס מספר ימי העסקים בהם שהה במהלך השנה מחוץ לישראל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה וכי בבחירת ימי העסקים, לגבי כל שנה, על הנישום לקבוע האם יכללו אחד הימים א' או ו' בשבוע, וכי במניין ימי העסקים לא יילקחו בחשבון חופשות ונסיעות פרטיות.

בדומה על רקע אי הודאות ביחס לשאלה מתי יחיד נחשב לתושב ישראל לראשונה (או לתושב חוזר ותיק) ראינו כי קיימת מגמה ברשות המסים להקדים ככל הניתן את מועד ההגעה לישראל על מנת

מיסוי רילוקיישן ותושבים חוזרים: פסק הדין

בעניין תלמי (ע"מ 24577-02-15) - מורה נבוכים

במיסוי תושבים חוזרים ותיקים ועולים חדשים

פתח דבר

במסגרת חגיגות שנת ה-60 לישראל, לפני כעשור, חוקק החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה), התשס"ח – 2008 (להלן: "תיקון 168"). מטרת תיקון 168 הייתה לעודד עלייה לישראל ולהשיב ישראלים החיים בחו"ל, תוך הסרת חסמי מס משמעותיים. במסגרת התיקון ניתנו בין היתר הטבות מס משמעותיות לתושב ישראל לראשונה (עולה חדש), דהיינו לתושב חוץ, אשר הפך לתושב ישראל לראשונה לצרכי מס וכן לתושב חוזר ותיק, יחיד ששב לישראל לאחר שהיה מחוץ לישראל במשך 10 שנים לפחות. אחת מן הטבות המס הבולטות שעוגנה בסעיף 14(א) לפקודה קובעת פטור לגבי הכנסות מהמקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3 לפקודה שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל. מדובר בפטור גורף לכאורה שחל הן על הכנסות אקטיביות מעסק והכנסת עבודה והן על הכנסות פסיביות (דיבידנד, ריבית, דמי שכירות וכו') ובלבד כאמור שההכנסה הופקה או נצמחה מחוץ לישראל (חלופת מקום צמיחת ההכנסה) או שמקורה בנכסים מחוץ לישראל (חלופת מקום הנכס). לצד הפטור המהותי קיים גם פטור מדיווח בגין ההכנסות הנ"ל

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 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 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.

המשיב, פקיד שומה כפר סבא, טען מנגד, 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 קבוצת EMC. לפיכך, גרס המשיב כי יש לייחס את מקום הפקת ההכנסה על בסיס פיצול בין ימי העסקים בהם שהה המערער בישראל לבין ימי העסקים בהם שהה מחוץ לישראל בהתאם לחוזר מס הכנסה 1/2011.

לצמצם את תקופת הטבות המס בת עשר השנים (וראו נא למשל [רשומון מס 86](#) שכותרתו "נקודת מבט מפוכחת על מועד ההגעה לצרכי מס של עולה חדש ותושב חוזר ותיק").

שתי סוגיות אלו עמדו בלב פסק הדין בעניין **תלמי (ע"מ 24577-02-15)** שניתן בימים האחרונים על ידי כבוד השופט **בורנשטיין**. פסק הדין מקבל משנה חשיבות לאור העובדה כי תקופת הטבות המס מסתיימת מדי יום ביומו עבור עולים חדשים/תושבים חוזרים ותיקים אשר עלו ביום 1 בינואר 2007 ואילך וסביר להניח כי עקרונותיו ימשיכו ויילוו את הדיונים מול רשות המסים בסוגיה.

פסק הדין בעניין תלמי

בעניין **תלמי** 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" שפיתח. בשנת 2007 חזר לישראל

משמעותי בשכרו בעקבות ההסכם שנחתם עמו בשנת 2004 והשינוי שחל לכאורה במעמדו. גם ביחס לחלופת מקום הפקת וצמיחת הנכסים וההכנסות קיבל בית המשפט את עמדת המשיב 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 ישראליים, וכי פעילותו בחו"ל הסתכמה בפגישות עם נציגי הקבוצה בחו"ל, השתלמויות בכנסים וכיוצא בכך. לא סייעה למערער העובדה גם שבשומה העצמית בחר לייחס את הכנסותיו לישראל לפי מכתבו של הממונה הישיר ואילו כלפי בית המשפט בחר לסגת מעמדה זו שכן מדובר על חישוב "שרירותי ומלאכותי" ולטעון כי מלוא הכנסתו הופקה מחוץ לישראל ועל כן צריכה להיות פטורה ממס. בנסיבות אלה קבע בית המשפט כי "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".

לעניין מועד שינוי התושבות, חזר בית המשפט על הלכה הקיימת (ע"א 4862/13 פ"ש כפר סבא נ' מיכאל ספיר) והדגיש, כי תהליך שינוי התושבות

בהמשך שלל המשיב את גרסתו של היחיד לפיה שב לישראל בחודש יולי 2007, וקבע כי המשיב הפך לתושב ישראל כבר בתחילת שנת 2007. כתימוכין, לטענתו, נעזר המשיב בימי השהייה הרבים של המערער בישראל בשנת המס 2007 – 239 ימים ובהעדר אישור ממשרד הקליטה או משרד הפנים למועד הגעה מאוחר יותר.

בית המשפט המחוזי קיבל את טענותיו של פקיד שומה ביחס לחבות המס בישראל, וקבע כי בהעדר ראיות מתאימות, המערער לא הוכיח קיומו של ה"נכס" מחוץ לישראל. בין היתר עמדה בעוכריו של המערער העובדה כי הממונה הישיר שלו לא הגיע לדיון ההוכחות. יתרה מזאת, מציין בית המשפט כי המערער לא הוכיח באיזה אופן, אם בכלל, השתנתה משכורתו בעקבות שינוי תפקידו בשנת 2004 ואף לא הציג חוזי העסקה של עובדים אחרים בחברה, לשם השוואה, כך שלא ניתן לעמוד כלל על קיומו של "נכס" המצוי בבעלותו של המערער או שיש לו זיקה ממשית אליו, ואשר בגינו הופקה הכנסה, המאובחנת מהמשכורת הרגילה ששולמה לו על ידי החברה בגין ביצוע עבודתו ותפקידו עבודה. 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

דומה שבכך מקבל בית המשפט למעשה את העמדות העקרוניות המופיעות בחוזר 1/2011. ראשית, בית המשפט מכיר בדוקטרינת "הפעילות המעורבת" של רשות המסים למרות שאין לה כל אחיזה בלשון החוק וקובע כי הכנסות שהופקו או נצמחו כפועל יוצא מהכנסה אקטיבית המבוצעת חלקה בישראל וחלקה מחוץ לישראל לא ייחוו מפטור מלא. שנית, בית המשפט מאמץ את מבחן חלוקת הימים, כמבחן אובייקטיבי לפיו יש לקבוע את ייחוס ההכנסה בין הכנסות מחו"ל להכנסות בישראל, כל אימת שהנישום אינו מספק ראיות ממשיות התומכות בייחוס אחר, והגם שאף למבחן זה אין כל אזכור בחוק.

עם זאת, בית המשפט מבהיר לעניין חלופת מקום הנכס כי לדידו יש לפרשה באופן נרחב ובלשונו: "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 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

אינו נעשה בהכרח כאקט חד פעמי, אלא מדובר ב"תהליך המבשיל לאורך פרק זמן מסוים". לצורך הכרעה במחלוקת, בחן בית המשפט את רישומי משרד הפנים וטבלת ימי השהייה שהציג המערער באופן מדויק הן בראייה רב שנתית והן בבחינת ימי השהייה במסגרת חודשי השנה הרלוונטית. בראייה רב שנתית מצא בית המשפט כי בעוד שבשנת המס 2006 שהה המערער 228 ימים מחוץ לישראל הרי שבשנים לאחר מכן - 2007 עד 2010 - שהה המערער מחוץ לישראל 126, 66, 56 ו- 29 ימים בהתאמה. במסגרת הבחינה התוך שנתית נמצא כי בעוד שבחצי שנה הראשונה של שנת 2007 שהה המערער כמחצית מהתקופה בישראל ומחצית מהתקופה בחו"ל וזאת על רקע פטירתו של אמו בישראל, הרי שבחודש יוני כבר שהה המערער בישראל - 26 ימים, ובמחצית השנייה של השנה שהה 132 ימים בישראל. לאור הניתוח האמור, קיבל בית המשפט את טענתו של המערער וקבע כי המערער הגיע לישראל ביום 1 ביולי 2017, מועד תחילת עבודתו מישראל.

רשמים תהיות ומסקנות אשר עולים מפסק הדין

כפי שצינו בתחילת רשימה זו פסק הדין בעניין תלמי מהווה התייחסות ראשונה ותקדימית של בתי המשפט לאופן שבו יש לפרש את הפטור שניתן לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים מכוח סעיף 14(א) לפקודה. ראינו בהקשר זה כי בית המשפט דחה את טענת המערער לפיה הוא זכאי לפטור מלא בגין הכנסותיו מהחברה.

תזכה את הנישום בפטור ממס במהלך תקופת ההטבות. זהו הדין גם אם נלווית להכנסה זו פעילות אקטיבית מצדו של היחיד מחוץ לישראל. ואולם, אם פעילות זו ניתנת בישראל, חלק מן ההכנסה יהיה חייב בישראל.

בהקשר לכך, מעניינת טענתו של המערער באותו עניין לפיה ראוי להוסיף 'מכפיל' למספר ימי השהייה שלו בחוץ בישראל. בית המשפט דחה טענה זו מטעמים פרוצדורליים של הרחבת חזית היות שלא הועלתה במסגרת דיוני השומה ואף לא בנימוקי הערעור, אלא עלתה לראשונה בסיכומים. יחד עם זאת, כוחה של טענה זו יכול להיות יפה במקרים אחרים בהם יוכח כי תרומתם הסגולית של ימי השהייה מחוץ לישראל ליצירת ההכנסה הייתה גדולה יותר מאשר משקלם הסגולי ביחס לכלל ימי העבודה בשנה. יודגש לעניין זה, כי נציגת המשיב הודתה בעדותה כי ידוע לה על מקרה אחר שבו הגיעו הצדדים לפשרה במסגרתה הוספו אחוזים מסוימים לנישום עצמאי הגם שאינה יודעת אילו קריטריונים הופעלו באותו המקרה.

ניתן לשער כי בפסקי הדין הבאים שיידונו בסוגיה עלולה גם להעלות סוגית "מוסד הקבע" אשר נתקבעה כעמדה רשמית של הרשות במסגרת החלטת מיסוי מס' 1303/15 ועמדות חייבות בדיווח מס 13/2016 ו- 49/2017. לפי עמדה זו, לא זו בלבד שהיחיד חייב במס על פעילותו המעורבת מישראל אלא שבפועל הוא עלול לגרום כתוצאה

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.

סבורני כי נכון וראוי לפרש את המונח "נכס" בהקשר זה בצורה רחבה, לא רק משום שלמונח עצמו קיימת פרשנות רחבה...אלא אף בהתחשב בתכלית החקיקה לעודד חזרתם לישראל של תושבים חוזרים תוך מתן פטור להכנסות שמקורן מחוץ לישראל."

כלומר, לפי עמדת בית המשפט נישום אשר יוכיח כי הכנסתו מקורה בנכס שפותח על ידו מחוץ לישראל יוכל להיות זכאי לקבלת פטור ממס לפי סעיף 14(א) לפקודה בגין הכנסתו בין אם נרשם על שמו ובין אם שייך למעבידו הזר וללא קשר לימי שהותו בישראל. עם זאת, ככל שנלווית להכנסה זו פעילות הנעשית מישראל לא יהיה זכאי העובד לפטור מלא. אמור אפוא כי הכנסה פאסיבית שמקורה מנכס שנוצר מחוץ לישראל והגם שקשורה ליחסי עובד מעביד

והנה בהחלטת בית המשפט מתקבלת גישה מאוזנת יותר אשר לפיה גם מועד ההגעה לישראל אינו צריך להיקבע באופן שרירותי, אלא יש לקבוע אותו בהתאם לנסיבות הרלוונטיות בכל מקרה ומקרה תוך שילוב של ראייה רב שנתית עם ספירה פרטנית של ימים בשנה הספציפית והכל מתוך הבנה שמדובר ככלל בתהליך הדרגתי.

אפשרי להסיק מכך שבנסיבות מיוחדות גם יחיד אשר לא ביקש שנת הסתגלות כמשמעותה בסעיף 14(ג) לפקודה אך עזב את ישראל לאחר פרק זמן מסוים לא ייחשב כתושב ישראל והדבר לא ימנע ממנו את הזכאות להיחשב כתושב חוזר ותיק/ עולה חדש אם וככל שיחליט לעלות בעתיד לישראל.

לבסוף, המערער בעניין **תלמי** טען כי הסתמך על המידע בעניין הטבות המס החדשות הצפויות לתושבים חוזרים ובהתחשב בכך, החליט לחזור לישראל. במידע זה שהתפרסם סביב חקיקת תיקון 168 לפקודה (2007-2008) לא הוזכרה ולו ברמיזא גישת רשות המסים ביחס לפעילות מעורבת ומוסד קבע. הגם שבית המשפט לא שלל את העובדה כי הטבות המס היו חלק מהשיקולים של המערער לשוב לישראל לאחר 20 שנה בניכר, הוא קבע כי המערער לא הביא כל תימוכין לטענתו לפיה מדובר היה בשיקול עיקרי בלעדיו לא היה חוזר לישראל. בכל מקרה מדגיש בית המשפט כי טענת ההסתמכות אינה גורעת מחובתו של המערער לעמוד בתנאים הקבועים בהוראת סעיף 14(א) לפקודה כתנאי לקבלת הפטור ממס.

מאותה פעילות לחבות מס בישראל של תאגידים זרים הנהנים מפעילות זו.

גם הכרעת בית המשפט בעניין **תלמי** לגבי מועד ההגעה של תושב חוזר ותיק/ עולה חדש לישראל בעלת חשיבות רבה שכן יש לה השלכה ישירה לגבי מועד תחילת עשר שנות הטבות המס. רשות המסים מחזיקה זה שנים בעמדה לא מאוזנת לפיה יחיד אינו יכול לנתק ככלל את תושבותו עם מועד העלייה על המטוס ועזיבת ישראל אלא נדרשת תקופת מעבר מסוימת שרק לאחריה יקבע מועד ניתוק התושבות לצרכי מס. עמדה זו באה לידי ביטוי רק לאחרונה במסגרת החלטת מיסוי מס' 2519/17 בעניין חברות הייטק אשר משלחות את עובדיהן לחברות קשורות מעבר לים.

אדרבה חוזר 1/2011 של הרשות קובע כי גם לעניין החלופה השנייה של תושב חוץ, החלופה אשר דורשת שהייה של ארבע שנים מחוץ לישראל על מנת להיחשב כתושב חוץ, יש להתחיל את מניין ארבע שנות המס רק בשנת המס בה שהה הנישום מעל 183 ימים מחוץ לישראל.

לעומת זאת, לעניין מועד ההגעה לישראל מחזיקה הרשות בגישה לפיה מועד זה ייקבע בדרך כלל במועד אחד ומסוים. ראו למשל, חוזר 1/2011 אשר קובע את יום ההגעה לישראל ככלל כראשון מבין המועד בו עומד לנישום בית קבע בישראל לבין המועד בו קיבל תעודת עולה חדש/ תושב חוזר ממשרד הקליטה.

לצערנו בית המשפט לא התייחס כלל לשאלת ההגנות השלטונית שמחייבת את הרשות בפרסומיה השונים לפרוס את עמדתה בצורה בהירה ולאפשר לנישום לשקלל את צעדיו בטרם עת. הדברים מקבלים משנה תוקף באשר גם כיום בפרסומיה הרשמיים של הרשות [באנגלית וצרפתית](#) [באתר הבית שלה](#) לא מוזכרים כלל עמדותיה בדבר "פעילות מעורבת" ו"מוסד קבע".

בכל מקרה נסיבות פסק הדין מחדדות את החשיבות של קבלת ייעוץ מס ותכנון מס נאות טרם החזרה/ הגעה לישראל של עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים ולבחינה מחודשת של חבות המס של עולים ותושבים חוזרים ותיקים אשר מנהלים פעילות עסקית מחוץ לישראל.

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