

חברים יקרים:

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

תושבות יחיד לצרכי מס

כידוע "תושב ישראל" לענין יחיד הוא מי ש"מרכז החיים" שלו נמצא בישראל בהתאם להגדרה הקבועה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") ולעקרונות שנקבעו בפסיקה ופורטו ברשומוני מס קודמים של המשרד. מרכז החיים ככלל מבוסס על שלושה מישורים. המישור האובייקטיבי המהותי, קובע, כי לשם קביעת מקום מרכז חייו של היחיד יש להביא בחשבון את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים ובהם בין השאר: (א) מקום ביתו הקבוע; (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו; (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע; (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו; (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים. לצד זיקות אלו, קיים המישור הכמותי, אשר מחיל חזקות ימים שבהתקיימות, מי מהן, רואים את מרכז החיים של היחיד כאילו נמצא בישראל. כך, אם היחיד שהה בישראל 183 ימים או יותר בשנת מס קלנדרית, או 425 ימים או יותר על פני 3 שנות מס ובלבד שבשנה הנבחנת היחיד שהה בישראל 30 ימים או יותר. כמו כן, נבחנת כוונתו הסובייקטיבית של היחיד, קרי היכן רואה הוא את מרכז החיים שלו.

ל"תושב חוץ" נחשב ככלל מי שאינו נחשב כ"תושב ישראל" לצרכי הפקודה. לגבי יחיד שעוזב את ישראל קובעת החלופה השנייה להגדרת "תושב

מיסוי בינלאומי: נקודת מבט מפוכחת על מועד

ההגעה לצרכי מס של עולה חדש ותושב חוזר

ותיק

פתח דבר

במסגרת חגיגות שנת ה-60 לישראל, בשלהי העשור הקודם, 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 לתושב חוץ במשך 10 שנים לפחות. הללו זכאים ככלל לפטור מחבות מס ודיווח בישראל על הכנסות ונכסים מחוץ לישראל לתקופה של 10 שנים ממועד העלייה/ההגעה לישראל. היות ומועד ההטבות ניתן רק לעולים חדשים/ תושבים חוזרים ותיקים שהגיעו לישראל מיום 1 לינואר 2007 ואילך והיות ותקופת ההטבות מוגבלת ל-10 שנים, חשיבות רבה נודעת למועד בו הפך היחיד לתושב ישראל. ברשימה זו נדון באי הודאות הנלווית לקביעת המועד האמור על רקע שתי החלטות מיסוי שניתנו לאחרונה על ידי רשות המסים בסוגיה ולאור תום תקופת ההטבות הקרב ובא לגבי יחידים שעלו לישראל בשנת 2007.

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;"

משמע, יראו יחיד, שהגיע לישראל על ויזת סטודנט כתושב חוץ לצרכי מס בישראל, במהלך שלוש השנים הראשונות לשהייתו בישראל, אם הוא אינו על תקן "עולה" כהגדרתו בסעיף 35ד לפקודה ובנוסף בחמש השנים טרם מועד העלייה הוא היה תושב חוץ. באופן דומה יראו את היחיד כמי שאינו תושב ישראל במשך שירותו הצבאי אם ביקש לא להיחשב לתושב ישראל. תחילתן של תקנות היחידים ביום 1 בינואר 2006.

מועד הפיכת יחיד לתושב ישראל לצרכי מס

ועדיין נשאלת השאלה, מתי יחיד נחשב לתושב ישראל לראשונה (או לתושב חוזר ותיק) ובאילו נסיבות, שהייה או זיקות לישראל, טרם העלייה, עלולות להשית עליו מועד עלייה מוקדם מן הצפוי.

הפקודה והתקנות אינן מספקות תשובה.

תשובה חלקית לכך ניתן למצוא במסגרת חוזר 1/2011 של רשות המסים. במטרה להגשים את תכלית תיקון 168 ועל מנת ליצור וודאות ובהירות ביחס למועד שבו הפך יחיד לתושב ישראל מפרט סעיף 3.4 לחוזר, שכותרתו "המועד בו יש לראות את היחיד כמי שהפך לתושב ישראל", את

חוץ" מבחן חלופי ארבע שנות. לפיו, מי ששהה בשנתיים הראשונות לעזיבתו את ישראל 183 ימים או יותר מחוץ לישראל ובשנתיים הבאות מרכז החיים שלו אינו בישראל, ייחשב לתושב חוץ כבר במועד העזיבה את ישראל.

בנוסף, הגדרת "תושב ישראל" בפקודה מאפשרת לשר האוצר לקבוע, כי יחידים אשר מרכז החיים מצוי בישראל לא ייחשבו כתושבי ישראל לצרכי מס ולהפך. שר האוצר עשה שימוש בסמכותו זו והתקין כבר למעלה מעשור את תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו – 2006 (להלן: "תקנות היחידים"). תקנה 3(3) ו-3(4) לתקנות היחידים קובעות, כי: (3) יראו יחיד שאינו עולה חדש ושרואים אותו כתושב ישראל כאמור בפסקה (א)1 ו-2(2) להגדרה, כתושב חוץ, אם בחמש שנות המס הקודמות לשנת המס היה תושב חוץ והוא אחד מאלה: (3) יחיד שהגיע לישראל לשם שירות בצבא ההגנה לישראל - עד לסיום שירותו הצבאי, אם ביקש לא להיחשב לתושב ישראל; (4) סטודנט הלומד בהיקף של חצי תכנית לימודים לפחות – בשלוש השנים הראשונות לשהייתו, בישראל, אם ביקש שלא להיחשב תושב חוץ". "עולה חדש" מוגדר בתקנות כ"עולה כהגדרתו בסעיף 35(ד) לפקודה;" "עולה" מוגדר באותו הסעיף: ""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 לישיבת ארעי לפי חוק

למשפחתו בית קבע בישראל, אשר ישמש למגורי המשפחה.

חוזר 1/2011 מעגן אלטרנטיבה נוספת הן ליחידים בעלי משפחה והן ליחידים ללא משפחה אשר אין להם בית קבע בישראל, לפיה יראו ביום סיווגם כעולים חדשים או תושבים חוזרים לפי מבחני משרד הקליטה, כיום הפיכתם לתושבי ישראל גם לצרכי מס. מכל מקום, ככל שמתקיימות נסיבות אחרות, הקושרות את היחיד לישראל ושיש בהן כדי ללמד, כי מרכז החיים של היחיד הועתק לישראל במועד מוקדם יותר מן החלופות המפורטות לעיל בחוזר, הרי שמועד החזרה יקבע לפי מבחן מרכז החיים ולא לפי חלופות החוזר. בהתאמה, ככל שמבחן מרכז החיים יעיד, כי מרבית הזיקות של היחיד נותרו מחוץ לישראל, למרות התקיימות החלופות ו/או מי מהן בעניינו של היחיד, הרי שהיחיד ימשיך להיחשב לתושב חוץ לצרכי מס. בכך דנו החלטות המיסוי, שפורסמו בתחילת פברואר 2016.

החלטות מיסוי 4968/16 ו- 2983/16

במקרה של החלטת מיסוי 4968/16 היחיד התגורר במדינה זרה עד לשנת 2004. במהלך שנת 2004 ביקר היחיד בישראל כחלק מתוכנית אולפן בקיבוץ ושהה בישראל 180 ימים. לאחר מכן, בסופו של חודש אפריל 2005 הגיע היחיד שוב לישראל, קיבל תעודת עולה ממשרד הפנים, למד עברית ופתח חשבון בנק בישראל. באותה שנה, שהה היחיד בישראל 138 ימים. בחודש אוגוסט 2006

"התנאים שבהתקיימם יש לראות את היחיד כמי שהעביר את מרכז חייו לישראל... נקבע לעניין זה, כי היום שבו יחיד, שהיה עד לאותו יום תושב חוץ, ייחשב כמי שהעביר את מרכז חייו לישראל, יהיה המועד המוקדם מבין המועדים המפורטים בחלופות להלן: 3.4.1 לגבי יחיד שאינו בעל משפחה (לעניין זה, "משפחה" - בן/בת זוג וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים) 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. 3.4.2 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. 3.4.3 יום סיווג כעולה חדש או כתושב חוזר, בהתאם למבחני משרד הקליטה וכפי שמופיע בתעודת עולה חדש או בתעודת תושב חוזר, שהונפקו על ידי משרד הקליטה."

משמע, בהתאם לעמדת רשות המיסים, יום הגעה לישראל של יחיד שאינו בעל משפחה הינו היום שבו החל היחיד לגור תקופת מגורים מהותית בבית קבע. לגבי יחיד בעל משפחה, מבוקש, כי יהיה לו ו/או

עובר להגעתם לישראל מכרו בני הזוג את דירתם במדינה הזרה.

ביום 3 לאוגוסט 2014 העבירו בני הזוג את מרכז החיים מהמדינה הזרה ובין היתר, רשמו את ילדיהם ללימודים בישראל.

בני הזוג ביקשו לקבוע כי מועד עלייתם לישראל לראשונה יקבע ליום 3 לאוגוסט 2014. הבקשה **התקבלה**. נקבע, כי לאור העובדה, שהבעל לא העביר את מרכז חייו בפועל לישראל בשנת 2010, הוא לא יחשב לתושב ישראל לראשונה ממועד קבלת תעודת העולה. יצוין, כי החל משנת 2005 ועד לשנת המס 2013 הבעל שהה בישראל כ- 17 ימים בממוצע לשנה ולא יותר מ- 53 ימים בשנת מס אחת.

סיכום, ביקורת וחומר למחשבה

עיננו הרואות, כי רשות המסים מייחסת חשיבות רבה למועד קבלת תעודת העולה/תעודת זהות לשם קביעת מועד ההגעה של העולה החדש לישראל. יחד עם זאת, בהחלטת מיסוי **2983/16** נקבע, כי למרות שהמבקש קיבל את תעודת העולה ותעודת הזהות בשנת 2010, מועד העלייה לצרכי מס נדחה רק לחודש אוגוסט 2014. ניתוח החלטת המיסוי מלמד, כי אין בה משום חדש, שכן מרכז חייו של היחיד על הזיקות האובייקטיביות, הכמותיות וככל הנראה הסובייקטיביות נותר מחוץ לישראל עד למועד זה, כך שלא יכלה להתקבל מסקנה אחרת. ובכלל, יש לזכור, כי מועד קבלת תעודת העולה/תעודת זהות אינו מעוגן בפקודה כאינדיקציה למועד

התגייס היחיד כחייל לצה"ל וכתוצאה מכך, בשנים 2006, 2007 ו-2008 שהה בישראל כמעט כל השנה. בתחילת שנת 2009 סיים היחיד את השירות הצבאי ומיד לאחר שחרורו חזר למדינה הזרה. בחודש יולי 2009 שב היחיד לישראל במטרה להשתקע בה ובשנה זו שהה היחיד בישראל 174 ימים.

היחיד ביקש להיות מוגדר כ"תושב ישראל לראשונה" החל מאוקטובר 2009. הבקשה נדחתה בנימוק כי **"על פי הנתונים המפורטים בבקשה "נראה" כי היחיד עשוי להיחשב כתושב ישראל לראשונה במועד מוקדם יותר, ולכל המאוחר בשנת 2005"**.

כמו כן, נקבע כי, תקנה 3(3) לתקנות היחידים אינה חלה על היחיד שכן היחיד הגיע לישראל טרם כניסתו לתוקף של תקנות היחידים (1.1.2006), ולמעלה משנה קודם למועד תחילת שירותו בצה"ל. בכל מקרה מציינת ההחלטה, כי ההקלה בתקנות הנוגעת לשירות בצה"ל, לא מתקיימת בעניינו של היחיד, שכן היחיד קיבל תעודת עולה חדש בחודש 4.2005.

בהחלטת מיסוי 2983/16 נדון עניינם של בני זוג אזרחי ותושבי מדינת אמנה. לבני הזוג שלושה ילדים קטינים. בחודש ספטמבר 2010 הגיע הבעל לישראל ובמועד זה, קיבל תעודת עולה ותעודת זהות. עם זאת, בני הזוג החליטו שלא לעלות לישראל בשנת 2010.

בשנת 2013 בני הזוג רכשו דירה בישראל. ביום 1 לאוגוסט 2014 הודיע הבעל למדינה הזרה כי הוא ומשפחתו עוזבים את המדינה הזרה ועולים לישראל.

ניתן גם לבקר את ההחלטה לא להחיל את סעיף 3(3) לתקנות היחידים בעניינו של המבקש ואף לא באופן קונסטרוקטיבי. כלומר, גם אם היחיד הגיע לישראל טרם תחולת תקנות היחידים, ניתן ללמוד מן התקנות, כי המחוקק ושר האוצר ביקשו לקבוע, כי שירות צבאי לא יפגע בזכאות היחיד לצרכי מס. לבטח לא ניתן לזקוף לחובת היחיד את העובדה, כי הגיע לישראל למעלה משנה קודם למועד תחילת שירותו בצה"ל ואף קיבל תעודת עולה ממשרד הפנים, פשיטא מן הסיבה, כי תקנות היחידים כלל לא היו בתוקף בעת הגעתו לישראל.

מכל מקום, הגיע העת בעניינו לבטל את התנאי בתקנות היחידים, לפיו הזכאות לגבי סטודנטים וחיילים תחול רק אם הללו אינם בגדר עולה חדש כהגדרתו בפקודה. הראייה היא שביחס לשנת ההסתגלות המפורטת בסעיף 14(ב) לפקודה, אין כל דרישה דומה. התנאי היחיד בסעיף הוא שהיחיד, שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, יודיע, בתוך 90 ימים מיום הגעתו לישראל בטופס שקבע המנהל, על בחירתו בשנת הסתגלות. שלח הודעה כאמור, לא יראו בו במשך שנה אחת מהמועד שבו עלה או שב לישראל, לפי העניין, כתושב ישראל. משמע, גם עולה חדש, אשר קיבל תעודת זהות עם הגעתו לישראל לא ייחשב כתושב ישראל במהלך שנת ההסתגלות. תקנות היחידים תוקנו כשנתיים וחצי לפני תיקון 168 ולכן ראוי להתאימם לרוח התיקון, גם אם באיחור ניכר. מובן, כי החלטות המיסוי תקפות גם בהקשרם של תושבים חוזרים ותיקים, אשר מבקשים לחזור

העלייה לישראל של העולה החדש, אלא לכל היותר אמור להוות פרמטר נוסף לבחינת מרכז חייו של היחיד.

אין כל ספק, כי החלטת מיסוי 4968/16 היא הבעייתית מבין השתיים וקשה להשתחרר מן הרושם לדעתנו, שהיא שגויה. החלטה זו רלוונטית לצעירים רבים שהגיעו לישראל לפרק זמן קצר למטרות לימודים ו/או הכרת הארץ לפני שנת 2007, נותרו לשרת בצה"ל או חזרו למדינת תושבותם ומבקשים ליהנות מהטבות המס של עולה חדש עם עלייתם האמיתית לישראל לאחר 1 בינואר 2007. להלן נפרט את נימוקינו. ראשית, ברמה הערכית, דומה, כי החלטת המיסוי מנוגדת לתכלית החקיקה בדבר עידוד עלייה לישראל, שכן היא מענישה דפקטו עולים, אשר ביקשו להכיר את ישראל טרם גיבוש החלטה סופית לגבי עלייה לישראל. החלטת המיסוי גם מהווה תמריץ שלילי לעולים להישאר בצה"ל לאחר הגעתם לישראל, שכן ניתן לשער, כי מסקנתיה היו שונות, אם המבקש במקום לשרת בצה"ל, היה שב למדינת תושבותו בשנת 2006 ועולה רק בשנת 2009. בנסיבות אלו קשה רשות המסים הייתה מתקשה לטעון, כי "היחיד עשוי להיחשב כתושב ישראל לראשונה... לכל המאוחר בשנת 2005". בפרט, כאשר הן החזקה הראשונה והן החזקה השנייה לא התקיימו ביחס לשנות המס 2004 ו-2005. המעניין הוא, כי החלטת המיסוי כלל לא התייחסה למישור הסובייקטיבי של מבחן מרכז החיים ולכוונתו המקורית של המבקש, כאשר הגיע לישראל בשנות 2004 ו-2005.

לישראל ואף בעניינם של תושב חוזרים, היינו יחידים שככלל שהו מחוץ לישראל לתקופה של שש שנים רצופות לפחות ומבקשים ליהנות מהטבות המס המוקנות לתושב חוזר בפקודה.

לסיכום, החלטות המיסוי צריכות לשמש חומר למחשבה לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים במקרים דומים, בהם קיים ספק לגבי מועד הגעתם לישראל. הדברים נכונים ביתר שאת היות ותקופת ההטבות, עשר השנים, תיגמר החל משנת 2017 לגבי עולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים, אשר שבו לישראל בתחילת שנת 2007 וצפוי, כי רשות המסים תבחן את עניינם ביתר קפדנות ברגע שידרשו לדווח ולשלם מיסים על כלל הכנסתם ונכסיהם, לרבות מחוץ לישראל.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד (יועצת מס) ימית טבקארו 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.